

José Antonio Choclán Montalvo

LA APLICACIÓN
PRÁCTICA DEL DELITO
FISCAL: CUESTIONES
Y SOLUCIONES

2.^a EDICIÓN

[BOSCH]



Wolters Kluwer



José Antonio Choclán Montalvo

LA APLICACIÓN PRÁCTICA DEL DELITO FISCAL: CUESTIONES Y SOLUCIONES

2.^a EDICIÓN

Consulte en la Web de Wolters Kluwer (<http://digital.wke.es>) posibles actualizaciones, gratuitas, de esta obra, posteriores a su fecha de publicación

Es propiedad,
© 2016, **José Antonio Choclán Montalvo**

Para la presente edición:

© 2016, **Wolters Kluwer, S.A.**
Avenida Carrilet, 3
Edificio D, 9ª planta
08902 Hospitalet de Llobregat (Barcelona)
Tel: 902 250 500 - Fax: 902 250 502
e-mail: clientes@wolterskluwer.com
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: febrero, 2011
Segunda edición: noviembre, 2016

ISBN: 978-84-9090-164-9 (papel)
ISBN: 978-84-9090-165-6 (digital)
Depósito legal: M-37307-2016

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.
Printed in Spain.

“Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra”

acción requerido para el injusto penal. Basta con examinar la jurisprudencia que se ha pronunciado sobre tentativa de delito fiscal en caso de obtención de devoluciones para comprobar que en todos los casos se alude a la introducción de gastos ficticios (facturas falsas, operaciones irreales, etc.), en ningún caso gastos reales no deducibles o no afectos a la actividad, pues como es sabido, en este caso no se da una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del Código Penal.

27. ¿Cuándo se comete el delito fiscal en materia de retenciones a cuenta?

1. Junto a la obligación tributaria principal, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria (art. 18 LGT), la ley impone «la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal» (art. 23.1 LGT). Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal y «el contribuyente» podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe (art. 23.2 LGT). Luego el retenedor no es el contribuyente, es un obligado tributario a quien la ley le impone deberes de colaboración en la gestión del tributo.

El delito de retenciones se realiza cuando se dejan de ingresar cantidades efectivamente retenidas o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, o cuando se elude la obligación de retener cuando se han satisfecho efectivamente rentas sujetas a retención. Se trata de comportamientos singulares, no equivalentes a la elusión de pago del tributo por el deudor tributario, pues la obligación del retenedor es dependiente de la obligación principal. Se trata más bien de comportamientos de gestión desleal, una vez que la ley ha impuesto al empresario pagador de rentas –sujetas a retención– determinados deberes de colaboración en la recaudación, cuyo incumplimiento se sanciona administrativamente, e incluso penalmente cuando las cantidades recaudadas (o que se debieron recaudar) que no son ingresadas en la Hacienda pública alcanzan el límite de punibilidad. En este caso, el injusto del delito fiscal consiste en la infracción de un deber de gestión especial, pues no puede considerarse que el retenedor haya dejado de contribuir. Incluso la persona física que ha obtenido la renta sujeta a retención puede satisfacer íntegramente la obligación principal en plazo, por lo que la exigencia del perjuicio efectivo puede diluirse en esta modalidad delictiva.

Pero no se sanciona penalmente el mero incumplimiento de la obligación de gestión. A pesar de la especialidad de esta modalidad delictiva, también es necesaria que la elusión se realice mediante una defraudación, como exigencia típica inherente a la acción. No puede entenderse que existe defraudación (como resultado) por la mera falta de ingreso de la retención practicada o la omisión de la retención. Se requiere, por lo tanto, el empleo de maniobras de ocultación del hecho (la retención practicada o el efectivo pago de la renta), pues las exigencias típicas (requisitos objetivos de la acción)

no son diferentes en el caso de esta modalidad de delito fiscal⁵. Como veremos más adelante, es presupuesto objetivo del delito que se hayan satisfecho efectivamente rentas sujetas a retención, por lo que no puede cometerse el delito cuando no se han satisfecho rentas de esta clase, por mucho que la Inspección considere que debieron ser pagadas. Luego el pago efectivo es condición previa para que pueda darse esta modalidad comisiva.

Debe tenerse en cuenta que, a efectos de consumación del delito, la obligación del retenedor puede ser tenida como tributo periódico con periodos impositivos inferiores al año natural, por lo que se estará a lo defraudado en cada período de declaración y, si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, por lo que no puede entenderse consumado hasta que este período termine. En este caso, ha de estimarse que existe una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada.

2. En ocasiones se ha imputado delito fiscal a la empresa por la falta de retención de las sumas abonadas a personas jurídicas (que emiten facturas, obviamente sin retención) cuando, tras recalificar el hecho, se imputa la renta a la persona física (casos en los que se aprecia que la interposición de la persona jurídica es simulada). Sin embargo, el art. 305 CP sanciona la falta de ingreso de retenciones efectivamente practicadas, o no haber practicado retenciones a las rentas efectivamente pagadas a la persona física, pero el Código Penal no contempla el supuesto de no haber practicado retenciones a rentas no pagadas pero que deberían haberse pagado, cuando esta conclusión es el resultado del ejercicio de la función recalificadora de la Inspección. Este supuesto es atípico, no descrito en la norma penal. Es atípica la omisión consistente en no practicar retenciones a rentas no pagadas, pues, en otro caso, el legislador penal habría exigido una acción imposible, y, como es sabido, la acción típica debe ser una acción evitable. No hay elusión del tributo cuando la obligación tributaria que se exige no es consecuencia del hecho efectivamente realizado, sino del hecho recalificado.

Como pone de manifiesto la jurisdicción contencioso-administrativa (así, Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2008):

«Tanto en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable a los ejercicios 1997 y 1998, como en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que rige en el ejercicio 1999, la retención se conceptúa como una obligación del pagador de determinadas rentas, y consiste en la detracción de una parte de la cantidad que se satisface al receptor, que queda "retenida" para su ingreso en el Tesoro.

De ahí que, estructuralmente, *si no hay un pago efectivo no cabe posibilidad de retener*, puesto que el obligado legalmente a practicarla toma de la suma íntegra que satisface,

5. Acertadamente a nuestro juicio, AYALA GÓMEZ, manifiesta que las cantidades se defraudarán cuando se haya ocultado la existencia del presupuesto de hecho del que dimana la obligación de practicar la retención (supuesto en el que no se retiene: la denominada economía sumergida) que es equiparable al de ocultar la realización del presupuesto de hecho de la otra relación jurídico tributaria (la realización del hecho imponible). Cfr. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, p. 162.

restándola del importe neto que efectivamente abona, la parte destinada a retención a cuenta, pero no adelanta ni compromete su patrimonio propio, sino que sirve al deber de tributar de un tercero (...).

De tal régimen resulta, en expresión que se repite varias veces en cada uno de los preceptos parcialmente reseñados, que *la obligación de retener recae sobre las rentas que se satisfagan o abonen*, esto es, que contrariamente a lo que aquí se sostiene, la retención *no puede operar sobre sumas ideales y abstractamente devengadas*, sino que se verifica en el momento y con ocasión del pago, para restar de su importe íntegro la cantidad que, en lugar de abonarse a su destinatario, se abona a cuenta del impuesto de éste en el Tesoro. De ahí que, si no hay pago efectivo, no puede haber retención».

28. ¿A quién debe exigirse la cuota tributaria: al obligado a retener o al perceptor?

No cabe exigir la responsabilidad al retenedor si la persona física ha tributado por la renta obtenida, cumpliendo la obligación principal. Como declaran las SSTs de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008, y de 16 de julio de 2008:

«Una conducta de esta índole ya fue considerada como una "clara, rotunda y abusiva doble imposición" en nuestra sentencia de 13 de noviembre de 1999 (FJ 5.º) por lo que en virtud del principio de Unidad de Doctrina hemos de estar a lo allí dicho.

No es ocioso, sin embargo, añadir alguna consideración sobre esta conducta de la Administración. Si la pretensión de obtener un doble pago (y no otra cosa es la doble imposición) constituye un claro abuso cuando tiene lugar en el seno de las relaciones entre particulares, el reproche que esta conducta merece es claramente superior si proviene de un ente público. Cuando un ente público pretende un doble pago no sólo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de «buena fe» que ha de regir las relaciones jurídicas, sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico, uno de cuyos pilares es la «objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales» y «actuar conforme a la Ley y el derecho» (artículo 103 de la Constitución). Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior y, sin duda, tal resultado debe ser corregido».

Considera el Tribunal Supremo que, al margen de la naturaleza jurídica que se atribuya a la obligación de retener, resulta imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza. Por ello, si el contribuyente ha pagado la cuota no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello implicaría dos pretensiones de cobro dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota.

En aplicación de esta doctrina, la Nota 10/09, de 11 de mayo, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, respondiendo a la pregunta que formulábamos más arriba (¿a quién debe exigirse la cuota tributaria, al obligado a retener o al perceptor?) declara:

«Atendiendo al debilitamiento de la obligación de retener a favor de la obligación principal (obligación de la que depende u obligación que garantiza) parece aconsejable, en casos como en el que nos ocupa la exigencia de la deuda en sede del perceptor.

Por ello abogamos por la exigencia de cuotas en sede del perceptor, exigencia que da cumplimiento a la obligación principal y que como prescriben las sentencias del Tribunal Supremo, veda la exigencia de la cuota al retenedor...».

Por ello, no puede pretenderse, para fijar la cuota defraudada en un caso de delito fiscal, liquidar la cuota con la doble exigencia de pago al retenedor y al obligado principal, pues, o bien no se exige al retenedor, o bien debe minorarse la cuota de IRPF exigida al perceptor con la cantidad que debió ser retenida por el pagador. Y, conforme a la doctrina expuesta, no se debe liquidar la cuota al retenedor. Obviamente, habrá de estarse a las reglas generales sobre la participación punible para, en su caso, la exigencia de responsabilidad penal al retenedor.

29. La determinación de la acción típica. ¿Cuándo hay ocultación?

Cuestión esta que ha terminado por convertirse en la nuclear para determinar el alcance de la norma penal del delito fiscal. Sin ocultación no puede apreciarse delito fiscal. Luego habrá de clarificarse qué debe entenderse por ocultación. No lo es, vaya por delante, la mera omisión de la declaración o la presentación de una declaración inveraz. No tiene que ver con el acto de la declaración, sino con la disimulación del hecho imponible.

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).

El Tribunal Constitucional, como se ha expuesto supra, 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 intérprete 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. Si se prescinde del elemento de defraudación, se incurre en la prohibición de generalización, llevando



El delito fiscal ocupa un lugar preeminente en materia tributaria y, a pesar de ello, sigue planteando todavía muchos problemas en su aplicación práctica. La presente monografía aborda, desde el punto de vista doctrinal y jurisprudencial, las cuestiones particulares que sobre el delito fiscal se plantean en el ámbito penal sustantivo y en el procesal. Se analizan los diversos problemas en forma de cuestiones o preguntas, y se ofrecen sus respectivas soluciones, algunas pacíficas en la opinión general; otras, sin embargo, especialmente controvertidas.

Desde la anterior edición de esta obra, las reformas han sido significativas, lo que ha obligado a una completa revisión de la misma. Se ha alterado de modo sustancial el régimen legal hasta ahora vigente en cuestiones sustanciales como la prescripción del delito, la naturaleza jurídica de la regularización tributaria, o la introducción de procedimientos especiales para la liquidación de las deudas tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública, poniendo de manifiesto ya, sin ninguna duda, que no cabe sostener la teoría de la mutación del título que en algún momento sostuvo la jurisprudencia.

En consecuencia, la segunda edición, revisada y completada, resultaba necesaria para que la obra conserve su vigencia y contribuya al fin perseguido de poner en manos del lector una obra práctica que resulte idónea para la solución de las más particulares cuestiones sobre el delito fiscal.

