

LA MODIFICACION DEL CODIGO PENAL (LO 5/2010) Y SUS IMPLICACIONES EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA

Miguel Ángel Sánchez Huete
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona
miguelangel.sanchez@uab.es

SUMARIO

1.-IMPLICACIONES EN EL AMBITO PUNITIVO TRIBUTARIO. 1.1.Derecho Penal como referente. 1.2.La vis expansiva de las circunstancias atenuantes. 1.3.La responsabilidad de la persona jurídica. Pervivencia de diferencias. **2.-IMPLICACIONES EN EL AMBITO TRIBUTARIO. EL DECOMISO Y LA TRIBUTACION DE LAS GANANCIAS ILICITAS.** **3.-LA REMISION A NORMAS TRIBUTARIAS**

RESUMEN

La reciente modificación del Código penal, efectuada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, pone de relieve la estrecha relación de las disposiciones penales respecto de la normativa tributaria. Correlación que evidencian, directamente, las normas penales al remitir sus tipos penales parcialmente en blanco a las disposiciones tributarias; pero sobre todo la legislación tributaria, tanto en sus normas punitivas como estrictamente tributarias. En el ámbito punitivo tributario posee una especial incidencia el novedoso reconocimiento de la responsabilidad penal de la persona jurídica, y la ampliación de los atenuantes. La nueva regulación penal del comiso afecta a la tributación de las ganancias no justificadas de una manera más indirecta, por cuanto plantea si los efectos derivados de una acción delictiva han de tributar o no, y cuándo se considera que éstos existen.

PALABRAS CLAVE: Persona jurídica, atenuantes, normas penales en blanco, comiso, ganancias ilícitas

ABSTRACT

The Criminal Code Amendment Law 5 / 2010 of June 22, highlights the relationship between criminal law and tax regulations. The white criminal law has a close relationship with tax laws, by referring directly to them. But the relationship is observed, especially regarding the rules and tax penalties. The recent amendment to the criminal liability of legal persons and the mitigating circumstances is of particular importance in this context. The new regulation also affects the criminal forfeiture and, indirectly, to the taxation of profits from criminal activity.

KEYWORDS: legal persons, extenuating circumstances, penal law, confiscation, illicit profits

En el contexto tributario las modificaciones legales, por su número y celeridad, generan una cierta desazón; se agolpan leyes y reglamentos de aplicación inmediata y vigencia corta. Esta zozobra aumenta más aún cuando desde otros contextos, aparentemente foráneos, se modifican normas que repercuten directa o indirectamente en nuestro ámbito. Todo ello origina una clara tensión entre la seguridad jurídica, vinculada a la estabilidad del ordenamiento jurídico, y el dinamismo propio de la realidad social. Dicha mutación, acelerada y variable, origina acidas críticas sobre la contingencia de la ciencia jurídica¹. Y es aquí donde la labor de la doctrina científica

¹ Son celebres las palabras de KIRCHMANN: "En cuanto la ciencia hace de lo contingente su objeto, ella misma se hace contingencia; tres palabras rectificadoras del legislador, convierten bibliotecas

resulta necesaria para poner de relieve la coherencia del sistema. Resulta básico, tanto para explicar la racionalidad del ordenamiento como para dotar una mayor inmanencia al conjunto de sistema, la construcción y referencia a instituciones que resulten comunes a distintas ramas jurídicas. Existe así la necesidad de explicitar la trabazón de las realidades normativas, de la continuidad de algunas de sus normas en la regulación de las instituciones jurídicas. Tarea complementaria a la anterior, resulta el deslindar aquellas normas, que siendo contiguas en la regulación legal por contenerse en un mismo corpus normativo, poseen un carácter diverso. Subyace así la idea de lo que se modifica y aplica es un sistema jurídico, que evidencia la necesaria trabazón lógica entre las normas jurídicas; el Derecho no resulta una mera agrupación de normas sino que conforma un conjunto organizado de conexión compleja y recíproca².

Difícilmente la modificación de una ley puede entenderse como un fenómeno aislado, que sólo afecta a concretas normas, y que éstas sólo atañen a un ámbito delimitado del Derecho. Las leyes, las normas, se hayan incardinadas en el ordenamiento jurídico del que forman parte, de ahí que la modificación de alguna de sus instituciones jurídicas provoca una alteración de todo el ordenamiento. Con tales presupuestos las reformas legislativas tendrían que ser más una evolución normativa que sorpresivas apariciones y desapariciones al compás de criterios políticos. La modificación de una ley supone la alteración y, hemos de pretender, evolución del ordenamiento jurídico dada la interpenetración existente entre sus normas en la conformación de instituciones jurídicas. Ahora bien, la contigüidad de las normas o su proximidad formal –por la regulación en un mismo cuerpo normativo o por la aplicación de unos mismos órganos- no conlleva una identidad en su naturaleza. Es preciso, para conformar instituciones jurídicas coherentes, diferenciar la naturaleza de las normas que pueden afectar a su regulación.

La reciente modificación del Código penal, efectuada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, pone de relieve algunas proximidades con la regulación tributaria, por las llamadas del tipo penal, por los efectos directos o mediatos respecto de algunos impuestos, y por su relación con el ámbito punitivo tributario. Se originan así fenómenos de continuidad normativa, designación que explicita la relación que tienen

enteras en basura” (KIRCHMANN, H.J.: *La jurisprudencia no es ciencia*. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1961, pág. 54).

² Ver a este respecto MONTORO BALLESTEROS, A.: “La seguridad jurídica en la configuración del Derecho como ordenamiento”. *Anuario de Filosofía del Derecho*. Núm. XVIII. 2001 consultado en vlex.

entre sí diversas normas -independientemente de su ubicación- en la regulación de una misma institución. Así, la legislación fiscal regula instituciones tributarias en sentido estricto, pero también instituciones foráneas, de naturaleza punitiva. Dicho fenómeno no es extraño en el ordenamiento, pues también la legislación penal contempla aspectos propios del ámbito tributario como la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública, regulada en la DA 10^a de la LGT. De manera complementaria al anterior fenómeno, aparece la contigüidad, que supone la existencia de normas de diversa naturaleza en un mismo cuerpo legal; es el caso de la regulación en leyes tributarias de disposiciones punitivas, entre éstas existe más una proximidad física que de naturalezas. Y se dan también situaciones hibridas, en donde las normas de un ámbito se remiten a instituciones de otro diverso, como los tipos penales parcialmente en blanco, o aparecen condicionadas por la regulación de otros ámbitos, como el caso del comiso para afirmar la tributación de los bienes de origen ilícito.

La modificación realizada pone de relieve las complejas imbricaciones normativas e institucionales que se originan entre la regulación penal y la tributaria. Por un lado, se originan importantes implicaciones derivadas de la identidad de naturaleza existente entre las instituciones penales y la sanción tributaria, y que pone de relieve la continuidad normativa enunciada a través de la identidad de principios aplicables. Por otro lado, se evidencia el fenómeno de la relación interinstitucional –del ámbito punitivo y tributario-, ya sea, por los efectos que origina tal modificación en la otra rama del Derecho –la regulación del comiso en relación a la tributación- o, ya sea, por las interconexiones que se evidencian al llamar, las normas penales, a otros cuerpos legales. Se evidencia así, no tan solo una contigüidad o proximidad normativa sino también una interpenetración institucional, dado los efectos que se originan.

La Ley Orgánica 5/2010 ha afectado a distintos órdenes normativos, entre ellos al tributario, pero sobre todo al sancionador tributario. La modificación comentada despliega su eficacia respecto de la legislación tributaria en su globalidad. Dicha legislación no diferencia la diversa naturaleza, tributaria o punitiva de sus normas, pues las regula conjuntamente si bien con una cierta separación formal³. En el ámbito punitivo tributario -las sanciones que impone la Administración tributaria-, posee una especial incidencia el novedoso reconocimiento de la responsabilidad punitiva penal de

³ La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria regula la potestad sancionadora en título aparte (Título IV) de manera análoga a lo efectuado por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común en su Título IX.

la persona jurídica, y la ampliación de los atenuantes. En el ámbito tributario, derivado de la regulación del decomiso, se despliegan efectos más mediatos en la tributación de ganancias no justificadas; se plantea si los efectos de una acción delictiva han de tributar, aun cuando éstos sean decomisados para su devolución a sus legítimos titulares. Ahora bien, las normas penales también se hallan impactadas por las normas tributarias en tanto que remiten a los preceptos tributarios para dotarlas de sentido es el caso, sobre todo, del delito contra la Hacienda Pública en sus voces de cuota, periodo impositivo, beneficios fiscales...Supone un llamamiento expreso a un régimen diverso y con una dinámica propia que evidencia la transversalidad de muchas instituciones, necesaria para explicar y tratar realidades cambiantes siempre complejas.

El anterior panorama pone de relieve la correlación de un buen número disposiciones penales, respecto de la normativa tributaria –punitiva o no-, y la de éstas en relación a las normas punitivas. La elaboración de conceptos y su sistematización constituyen la base de la tarea doctrinal y de la dogmática jurídica. Y, en tales análisis, es donde se contempla la eficacia y utilidad de su tarea, pues permite mejorar la comprensión y coherencia de las normas y sus interrelaciones, favoreciendo la aplicación. En tal contexto estas páginas pretenden analizar algunas de las imbricaciones normativas –tributarias/punitivas- existentes que la reforma de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio pone de relieve.

1.-IMPLICACIONES EN EL AMBITO PUNITIVO TRIBUTARIO

La transcendencia de la reforma en este ámbito se centra en dos consideraciones básicas y genéricas; una, en el ámbito sustantivo –el papel de referente que posee el Derecho Penal-, sobre el que nos centraremos y; otra, en el ámbito procedural, respecto del significado que posee la primacía de la jurisdicción penal.

La modificación de los tipos, o de los umbrales mínimos considerados como delictivos, posee eficacia en el ámbito procedural tributario dada la preeminencia de la jurisdicción penal enunciada en el art. 180 de la LGT y art. 32 del RD 2063/2004, de 15 de octubre. Dicha primacía de la jurisdicción penal comporta un efecto suspensivo del procedimiento administrativo, tributario o punitivo, y un efecto de remisión a la jurisdicción penal. La competencia de la jurisdicción penal origina un efecto de prohibición, o negativo, y un efecto de vinculación, o positivo, que enmarca la primacía enunciada. El efecto negativo, o de prohibición, conlleva que no podrá imponerse sanción tributaria en caso de existir una pena sobre los mismos sujetos, hechos, y

fundamento. Para salvaguardar tal criterio, en primer lugar, se remite el expediente al ámbito penal, en segundo lugar, se suspende la actuación tributaria, sancionadora o no, dada la genérica alusión a procedimientos administrativos del art. 180 de la LGT, todo ello con suspensión del plazo de prescripción –art. 68.6 de la LGT-. El efecto positivo, o de vinculación estrechamente relacionado con el anterior, se deriva de la resolución penal. Si existe condena: impide la imposición de sanción administrativa. Si la resolución es de archivo o devolución: se originan dos efectos, uno procedural y otro sustantivo. Por un lado, se continúa el procedimiento de sanción tributaria y se reanuda el cómputo del plazo de prescripción y; por otro lado, continúa la tramitación administrativa de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. Tales medidas buscan, sobre todo y respecto del ámbito punitivo, que no se sancionen doblemente unos mismos hechos. En tal línea, únicamente se prevé expresamente tal eficacia en caso de concurrencia de infracciones que pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública.

De la literalidad del art. 180 de la LGT resulta que cuando el eventual delito fuera diverso al que señala –contra la Hacienda Pública-, por ejemplo, el de blanqueo de capitales, no procedería tal tramitación. Ahora bien, se ha de postular una solución equiparable para salvaguardar la coherencia del ordenamiento jurídico. En primer lugar, es admisible la suspensión respecto de otros delitos en los que se aprecie, entre la infracción administrativa y la infracción penal, identidad de sujeto, hecho y fundamento, según afirma el art. 7 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora. En segundo lugar, para el caso de que se aprecien indicios delictivos de cualquier clase que condicionen el contenido de la decisión administrativa habrá de procederse de igual manera, en virtud de lo que señala –si bien referido al ámbito jurisdiccional- el art. 10.2 LOPJ⁴. En tal orientación también se pronuncia sobre la primacía jurisdiccional penal el art. 114 de la LECr, admitiendo, dentro de la mención de pleito, la posibilidad de ubicar cualquier controversia sea o no jurisdiccional. Así, tales eficacias, tanto las negativas -de suspensión y de remisión- como las positivas -de vinculación a los hechos declarados en la jurisdicción penal-, se habrían de predicar ante cualquier procedimiento administrativo sea punitivo o no. Tal criterio salvaguarda la

⁴ Dicho precepto afirma que “No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de esta, determinará la suspensión del procedimiento, mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la Ley establezca”.

coherencia del ordenamiento jurídico evitando hechos contradictorios cuando se precisa la intervención de la jurisdicción penal. El Tribunal Constitucional y la jurisprudencia tienen reiterado de manera pacífica que “unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado” (STC 77/1983, de 3 de octubre) pues, como continua dicha resolución, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación pueden hacerse con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero la Administración debe en todo caso respetar el planteamiento fáctico que hayan realizado los Tribunales *a priori*.

1.1.DERECHO PENAL COMO REFERENTE

Las sanciones e infracciones tributarias no son Derecho Tributario en sentido estricto; constituyen parte del Derecho sancionador tributario. O sea, es el corpus normativo de carácter punitivo que prevé las infracciones y sanciones del ámbito tributario. La adjetivación de tributaria a tales sanciones no puede llevar a perder de vista su naturaleza estrictamente punitiva. Las sanciones administrativas responden a un principio punitivo de carácter represivo-preventivo, en ningún caso, indemnizatorio, ni vinculado al incumplimiento de obligación jurídica previa (aunque la infracción se tipifique sobre incumplimientos normativos). Tal aspecto evidencia la inexistencia de una diferenciación ontológica entre las sanciones y las penas. La doctrina y jurisprudencia ratifica esta sustancial identidad entre el ilícito penal y administrativo⁵.

El Derecho sancionador tributario no es un Derecho Administrativo sancionado. Es un derecho sustantivo, no adjetivo, o sea, no cualifica una rama del derecho -en nuestro caso la tributaria- sino que regula y establece de manera directa el desvalor originado y sus consecuencias, con independencia de la relación jurídica que tenga por base. Por ello, la imputación de un ilícito no necesariamente ha de tener por base el incumplimiento de una relación jurídico tributaria. El hecho de que la infracción administrativa tenga por base el incumplimiento de una rama jurídica u otra no transmuta la naturaleza del ilícito. El concreto ámbito administrativo permite la configuración de la infracción y adecuar la respuesta a un contexto determinado.

Las instituciones punitivas poseen una autonomía conceptual e institucional, formal y sustantiva, respecto de las tributarias. Autonomía, por el sometimiento a criterios

⁵ Más extensamente en SÁNCHEZ HUETE, M.A.: “Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la LGT”, *Crónica Tributaria*, nº 132, 2009.

jurídico-materiales ajenos a los que rigen el tributo, plasmada -si bien de manera incompleta- en un régimen propio y separado de otras figuras. No hay que olvidar que el tributo se conecta con la idea básica de capacidad económica del contribuyente, siéndole ajena la idea de represión y culpabilidad. Para sancionar una infracción, no basta que resulte a ingresar una determinada cuota, sino que ha de tenerse en cuenta que en este ámbito se proyecta el derecho a la presunción de inocencia y, por tanto, para que haya sanción es necesaria una prueba de cargo suficiente que permita a la Administración deducir el juicio de reproche que comporta la culpabilidad.

El Derecho Sancionador Administrativo es un cuerpo normativo diverso, si bien disperso en variadas regulaciones administrativas, que precisa de un tratamiento diferenciado. De ahí que resulta admisible el entendimiento discrepante de algunas categorías jurídicas respecto del Derecho Penal, siempre que no suponga un menoscabo a sus principios de ordenación. Tales principios constituyen un elemento normativo, por su cogencia, y axiológico, para su explicación y justificación. Se parte, pues, de la unidad de la potestad punitiva del Estado con dos manifestaciones: la penal y la administrativa. Tal postura es reiterada por la Jurisprudencia, incluso antes de la Constitución de 1978, así la doctrina asentada por el Tribunal Supremo, en Sentencias de 27 de junio de 1950, de 19 de octubre de 1964 y, sobre todo, de la década de los setenta -sirva de paradigma la de 2 y 25 de marzo de 1972- que afirma: “la ausencia de disposiciones normativas claras y expresas en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador no puede entenderse como una habilitación “en blanco” a la Administración, para que ésta colme el vacío de la manera que le parezca más oportuna, sino como una remisión tácita a los principios propios y característicos del Derecho Penal”. Dicha posición conlleva un trasvase matizado del régimen penal, la tan citada STC 18/81, de 18 de junio afirma que “los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (STSS. de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales”. Se aboga por la unidad del fenómeno sancionador que parte de la identidad sustancial entre ilícitos y la aplicación, si bien matizada, de unos principios comunes. Concretar cuáles son éstos principios y qué matices se han de aplicar no resulta una tarea fácil.

Acotar los principios de los cuales se predica el parentesco y se establece un concreto matiz entraña dos aspectos entrelazados: uno de carácter procedural, el mecanismo de obtención de tales principios, y otro relativo al ámbito objetivo a que se alude, el concreto ámbito normativo. Los principios, desde una perspectiva positivista, son obtenidos generalmente a través de procesos de inducción, se parte de una realidad normativa concreta de la que se derivan reglas más generales. Son mecanismos lógicos que nacen de indagar el parentesco entre las diversas normas jurídicas para verificar si forman parte de una misma categoría. Vinculado a lo anterior, el tener presente como referente un conjunto más o menos extenso de normas hace que los principios deducidos sean unos u otros. Así, existirán los principios deducidos de un conjunto de normas concretas, pero también pueden existir principios de una rama o parcela del ordenamiento jurídico, como en nuestro caso el ordenamiento punitivo. Dependiendo cual sea el ámbito normativo de referencia los principios y su matiz serán diversos. Teniendo presente las anteriores consideraciones, los principios vigentes en el ordenamiento punitivo no pueden ser matizados hasta el extremo de desconocer el fundamento de valor que sustenta su reconocimiento.

En tal contexto el Derecho Penal resulta el referente normativo para aplicar el derecho sancionador tributario. Referente para el derecho sancionador administrativo, por lo avanzado de su dogmática, por propender y enfatizar una visión garantista ante la imposición del mal que constituye la sanción. El Derecho penal opera como pauta técnica y punto de referencia, ya que expresa la cota máxima de garantías a asumir. El papel de referente conlleva que la importación de régimen y dogmática se ha de efectuar también con los matices propios del contexto administrativo en que se aplica. La importación de esquemas conceptuales del Derecho Penal al Derecho Sancionador de la Administración se ha de efectuar con cautelas, con la función de preservar el reconocimiento y aplicación de los principios orientadores comunes y básicos.

El papel de referente, evolucionado y técnico, del Derecho Penal no implica un traslación mecánica de su acervo doctrinal, de su dogmática y metodología. Se traen los esquemas conceptuales básicos que permiten aprehender la realidad próxima de la sanción administrativa. En el mismo sentido, es lógica la existencia de discrepancias -no sustanciales- con el Derecho Penal, pues éste exige una técnica precisa y especialmente garantista. Ahora bien, el ahondar en la singularidad del ámbito sancionador tributario resulta con frecuencia un intento por parte del legislador de introducir más matices, en definitiva, más excepciones, en el maltrero reconocimiento de los principios

aplicables. Existe el riesgo de magnificar la especialidad y hacerla superlativa para así pretender, en fraude de principios, evitar su aplicación bajo la apariencia de legalidad a la que apunta el art. 178 de la LGT⁶. Existe un fraude de principios cuando se pretende obviar su pleno reconocimiento y configurar principios ad hoc sobre la base de dictados legales. En un contexto de preocupación por el fraude de ley -en nuestro caso el conflicto en la aplicación de las normas- del contribuyente, existe el riesgo de que el legislador defraude la plena aplicación de los principios sancionadores con la especialidad que pretende.

1.2.LA VIS EXPANSIVA DE LAS CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES

Sobre la base de lo expuesto en el apartado anterior la modificación de las normas penales, en la medida que evidencien sensibilidades y principios comunes, pueden ser trasladadas al ámbito sancionador tributario y aplicarse a las circunstancias de graduación de la sanción.

La reforma del Código penal añade a su art. 21 del Cp una circunstancia 6^a: “La dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio imputado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa.” La Exposición de Motivos justifica su introducción señalando que se trata el reconocimiento a un criterio asentado jurisprudencialmente⁷. En síntesis, dicha doctrina afirma la necesidad de un examen de la “complejidad del proceso, los márgenes ordinarios de duración de los procesos de la misma naturaleza en igual período temporal, el interés que arriesga quien invoca la dilación indebida, su conducta procesal y la de los órganos jurisdiccionales en relación con los medios disponibles”⁸. También el art. 31 bis. Cp., que introduce la responsabilidad penal de las personas jurídicas, prevé causas de atenuación específicas en su apartado 4.

⁶ Esta argumentación la desarrollamos en “Una visión crítica del sistema sancionador en la LGT”. *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*. nº 1. 2006, págs. 27-30.

⁷ Así afirma que “Se exige para su apreciación que el retraso en la tramitación tenga carácter extraordinario, que no guarde proporción con la complejidad de la causa y que no sea atribuible a la conducta del propio imputado. De esta manera se recogen los elementos fundamentales de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que ha construido esta circunstancia como atenuante por analogía”.

⁸ La STS Sentencia núm. 258/2006 de 8 marzo RJ 2006/2237 recoge una buena síntesis de la doctrina del propio Tribunal Supremo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal Constitucional que podemos concretar en: 1º. El derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas, no es identificable con el derecho procesal al cumplimiento de los plazos establecidos en las Leyes. 2º. Las dilaciones indebidas es un concepto indeterminado que requiere un análisis concreto de cada caso. 3º. Los criterios a tener presente para valorar la dilación indebida son: la complejidad, el comportamiento del interesado y la actuación de las autoridades competentes. En ocasiones, se ha exigido que interesado haya denunciado las dilaciones para que así el órgano jurisdiccional tenga la oportunidad de reparar la lesión o evitar que se produzca.

La traslación de las anteriores orientaciones precisa tener presente el tratamiento que la legislación tributaria efectúa del fenómeno. La regulación de la graduación de las sanciones en la LGT presenta notables singularidades –graves deficiencias desde la perspectiva punitiva- que precisan de una breve exposición.

El sistema de circunstancias de graduación establecido en la LGT se basa en la aparente y una férrea determinación del art. 187 de la LGT y en su concreción en los respectivos tipos infractores-sancionadores. La aplicación de las circunstancias depende, además de su concurrencia, de su previsión en el respectivo tipo infractor. Por tanto, no basta la descripción del art. 187 de la LGT, que actúa como regla general de definición y de previsión sistemática de las circunstancias generalmente aplicables en el ámbito sancionador tributario -sin perjuicio de las especificidades previstas en la propia LGT y las respectivas leyes tributarias-, es necesario, además, que tales circunstancias se prevean concretamente en el precepto sancionador. No obstante, tal planteamiento difiere según se trate de agravantes o de circunstancias que disminuyan la sanción. Así, la previsión específica en el respectivo tipo infractor solamente será necesaria para apreciar las agravantes, no así para las reducciones y demás atenuaciones. Por tanto, cabe distinguir dos sistemas de graduación con criterios diversos: el de ordenación de las agravantes y el de disminución de la sanción:

a) Sistema de ordenación de las circunstancias agravantes. El art. 187 de la LGT establece el catálogo general de agravantes aplicables; ahora bien, ello no quiere decir que puedan existir otras agravantes, o que únicamente tal previsión baste para su aplicación. Dicho precepto tiene una función sistemática, ya que realiza la definición unitaria de las mismas pero, en ningún caso, su mera previsión comporta una aplicación general y directa. Se ha de tener presente que no todas las agravaciones se aplican a todas las infracciones y para su determinación se tendrá que estar, no tan sólo a la enunciación genérica de las mismas del art. 187 de la LGT sino también a la regulación específica de los tipos infractores y sus sanciones.

b) Sistema de ordenación de las circunstancias que disminuyen la sanción: atenuantes y reducciones. A tal respecto se ha de tener presente dos consideraciones; por una parte, la LGT alude a la reducción de las sanciones sin que mencione otra circunstancia atenuante; por otra, el sistema de ordenación de las circunstancias atenuantes de la responsabilidad difiere del establecido para las agravantes, ya que éste último es un sistema de determinación específica y de interpretación restrictiva, dada la vigencia de principio que prohíbe la analogía contraria a reo. El sistema de atenuantes

permite la aplicación de circunstancias no expresadas, sobre la base de la integración analógica y la traslación matizada a este ámbito de los principios penales.

Teniendo presente esta coexistencia de atenuantes y de circunstancias de reducción podría pensarse que se instaura un sistema mixto, en el que se mencionan algunas de las atenuantes aplicables procediendo a integrar las otras no mencionadas. No obstante, las reducciones no son en puridad atenuantes, aunque disminuyan la sanción, pues introducen consideraciones ajenas a la naturaleza sancionadora. Se ha de tener presente que la operatividad de la reducción precisa del acuerdo o conformidad sobre la propuesta de regularización en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos (art. 155.2, a) y art. 156.2 de la LGT). En tal sentido, se priorizan criterios de determinación de la deuda y recaudación sobre los propiamente sancionadores, pues dicho consentimiento se efectúa a extramuros del procedimiento sancionador y sus garantías, y sobre un objeto que no se limita a la asunción del comportamiento infractor. Es así, que los criterios de reducción de la LGT llevan aparejada una menor sanción, pero dicha disminución no se explica en base a fundamentos y parámetros propios de las circunstancias de atenuación. Lo anterior, nos lleva a afirmar que tales circunstancias de reducción no pueden ser consideradas como atenuantes, y no tan sólo por que el legislador no los designe de esa manera, sino en base a argumentos sustanciales y materiales basados en el hecho de que la eficacia reductora de la sanción resulta un aspecto premial, no por la confesión de un comportamiento ilícito, sino por la colaboración con la Administración para concretar la deuda tributaria correspondiente y obtener una pronta recaudación. Es la facilidad recaudadora y de determinación de la deuda, que no el arrepentimiento del imputado, lo que se valora en dicha institución.

Resulta así que, dentro del sistema de disminución de la sanción coexistirían dos subsistemas; un subsistema de *numeris apertis*, de atenuantes innominadas por el legislador y; otro de determinación tasada, de reducciones en el que no cabe entender implícitas otras causas, por sus efectos respecto la recaudación de la deuda tributaria.

A pesar de la omisión del art. 187 de la LGT a las causas de atenuación se han de entender aplicables en el ámbito de las sanciones tributarias en base a las siguientes consideraciones:

1º. Por la propia existencia de las causas de exención de la responsabilidad sancionadora del art. 179 de la LGT. Si tales causas tienen la virtualidad de eximir la responsabilidad sancionadora, su concurrencia incompleta, no plena, ha de disminuir la sanción a imponer.

2º.Por la aplicación de los principios generales del Derecho Sancionador, el art. 178 de la LGT reconoce su vigencia y aplicación al efectuar una remisión expresa a los mismos citando, ad exemplum, algunos de ellos como el de proporcionalidad.

3º.por la vigencia y aplicación del criterio, connatural al Derecho sancionador, basado en una interpretación favorable a reo, o más precisamente, de la aplicación de la analogía *in bonam partem*. Supone la recepción del aforismo latino: “favorilia sunt amplianda, odiosa sunt restringenda” en virtud del cual, lo favorable debe ampliarse y restringirse lo perjudicial. Manifestación de tal sentir resulta la aplicación como atenuante, en el ámbito penal, de la circunstancia analógica del art. 21 del Cp. La causa 7ª del art. 21 del Cp relativa a “Cualquier otra circunstancia de análoga significación que las anteriores” resulta una concreción específica del principio de analogía favorable a reo. Esta causa posee una fuerte vis expansiva, pues permite hablar de una cláusula general de individualización que ajusta la sanción a la verdadera culpabilidad, sobre la base de su similitud “con la idea genérica que básicamente informan las demás supuestos”, en palabras, de la STS de 23 de septiembre de 1996.

Por ello el sistema de circunstancias de atenuación del ámbito sancionador tributario bascula en dos categorías; 1º. Las circunstancias de exención incompletas de la responsabilidad sancionadora que serán, tanto las contenidas en el ámbito sancionador tributario -art. 179 de la LGT-, como las procedentes del ámbito penal y; 2º. Las circunstancias de atenuación, únicamente las que provienen del ámbito penal pues, como señalamos, las circunstancias de reducción de la sanción, si bien disminuyen la misma, no es la única, ni la más importante de sus funciones.

También, y atendiendo al origen de las causas de atenuación, se pueden clasificar entre: las atenuantes del ámbito sancionador tributario, basadas en las circunstancias de exención de la responsabilidad incompleta, previstas en el art. 179.2 de la LGT; y las atenuantes provenientes del ámbito penal, basadas en circunstancias eximentes incompletas y en circunstancias de atenuación; en cuyo seno, hay que tener en cuenta la atenuante analógica anteriormente mencionada, y la vis expansiva que puede suponer su interpretación.

Resulta así que la introducción en el Código penal de la nueva causa de atenuación de las dilaciones indebidas origina importantes consecuencias en el ámbito sancionador tributario. A tenor de lo señalado dicho criterio se ha de entender aplicable mutatis mutandis al ámbito sancionador. Del mismo modo, si bien teniendo presente las singularidades que aun existen, serían de aplicación las causas de atenuación previstas

para las personas jurídicas del art. 31 bis. Ahora bien, se trata de la aplicación de los elementos básicos configuradores de las atenuaciones, no de concretos preceptos. En definitiva, procede aplicar aquellos aspectos, sin los cuales, la atenuación perdería la identidad. Todo ello no acaba de resolver los múltiples problemas que nacen por la falta de previsión legal expresa de las causas de atenuación cuando son aplicadas por órganos administrativos, que abocan -las mas de las veces- a judicializar controversias flagrantemente injustas.

1.3. LA RESPONSABILIDAD DE LA PERSONA JURIDICA. PERVIDENCIA DE DIFERENCIAS

Una de las grandes novedades que introduce la reforma operada por el Código penal es la afirmación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. A este respecto teníamos señalado que todas las objeciones a la responsabilidad de la persona jurídica parten de un mismo nexo: el considerar a la persona física parámetro de evaluación de las características exigibles a la acción, la culpabilidad y la pena. La persona jurídica no es una persona física, es una entidad diversa, aunque ambas posean personalidad, y así lo entiende todo el Derecho. Por consiguiente, si es una realidad diversa, se ha de tratar de acuerdo a su diferencia, pues pretender equipararla a una persona natural resulta inútil⁹.

La Ley Orgánica 5/2010 reconoce la imputación de la persona jurídica estableciendo dos criterios o una doble vía para efectuarla¹⁰:

a)Por los actos de sus representantes. Son actos realizados por las personas que tienen el poder de representación y se han cometido en su nombre, o por su cuenta, y en su provecho. La acción realizada por los órganos de representación es una acción propia, aunque sea efectuada por otra persona física, pues la singularidad de su naturaleza lo exige. La acción, al igual que la entidad a que se atribuye personalidad jurídica, es una construcción jurídica. Así, la realidad normativa que constituye la persona jurídica actúa a través de las personas físicas. No obstante, han de existir unos

⁹ De manera más extensa defendíamos la imputación de la persona jurídica en SANCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*. Marcial Pons. Madrid. Buenos Aires. Barcelona. 2008, pág. 213-249.

¹⁰ El art. 31 bis del Cp señala que “1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho. En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso.”

límites para atribuir como propios los actos efectuados por éstas. Los límites a considerar son dos; por un lado, han de tratarse de personas que actúen en representación de la entidad; por otro, han de ser acciones que tengan relación con la actividad de la empresa, con su funcionamiento, que se realicen en su interés.

b)Por los actos de sus dependientes o agentes. En tal caso la entidad no ha ejercido el adecuado control y se ha originado un déficit en su organización imputable. En tal supuesto se reprocha la actitud de la empresa por un defecto de su organización, pues ésta tiene el deber positivo de actuación, de adoptar las medidas de control que evitan la infracción realizada. En tal caso, se trata de un deber propio y de una conducta omisiva también propia imputable. Tal postura ya podía deducirse, bajo diversas denominaciones, de lo referido por la doctrina jurisprudencial en el ámbito sancionador administrativo cuando aludía a que “se obliga a la empresa no sólo a adoptar los medios y medidas de seguridad convenientes, sino se le impone la obligación de exigir el uso de dichos medios por parte de su personal, vigilando su cumplimiento con la máxima energía” (STS 30 de abril de 1979); “[...] el descuido de los encargados de hacerlo (del control, e inspección) materialmente, no exime a la empresa de su responsabilidad por la omisión de aquella diligencia exigible” (STS 20 de junio de 1983); “en el supuesto de que hubiere intervenido una actuación negligente, ésta puede imputarse a la empresa sancionadora por incumplimiento de las obligaciones de control e inspección exigibles a la misma [...]” (STS 2 de noviembre de 1987); “que la no utilización de las medidas de seguridad obligatorias es directamente imputable a las entidades bancarias y crediticias [...] la responsabilidad de las misma nace de modo directo por la actuación negligente de sus empleados, como corolario del deber que pesa sobre ellas de instalarlas y garantizar su adecuado funcionamiento” (STS 20 de mayo de 1992).

Consecuente con dicha imputación el Código penal establece un catálogo de penas atribuibles a las personas jurídicas acorde a su naturaleza, añadiéndose a las hasta ahora denominadas consecuencias accesorias (disolución, suspensión de actividades, clausura de establecimientos...), la multa por cuotas y la inhabilitación, ya sea, para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con las Administraciones Públicas o, ya sea, para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la seguridad social.

La personalidad jurídica comporta otorgar una capacidad jurídica, la aptitud de ser titular de derechos y obligaciones, sobre una base organizativa y una finalidad económica. Dicha subjetividad desaparecía cuando se trataba de imputar un delito. En el Derecho penal se originaba una quiebra, no solamente del ordenamiento punitivo, sino

respecto de todo el ordenamiento jurídico general. Es por ello que se hacía necesario adoptar una postura común, tanto para combatir el fraude y la irresponsabilidad organizada, como para garantizar los derechos del imputado. Se trata de una problemática que posee una clara trascendencia respecto del Derecho Penal, pero que exigía una toma de postura unitaria respecto de todo el derecho punitivo, pues propende a eliminar las interferencias que se originan ante imputaciones sorpresivas en el ámbito penal en caso de existencia de actuaciones tributarias previas. Tales imputación sorpresivas derivaban del hecho de que, mientras en el ámbito sancionador tributario el administrador ha de colaborar con la inspección -ya que la imputación es de la persona jurídica-, en el ámbito penal el administrador devenía imputado habiendo colaborado en su propia incriminación. De ahí que la práctica nos llevaba a supuestos en los que, en primer lugar, se requiere información en el ámbito tributario a la entidad, la cual es facilitada por el administrador, y que posteriormente, cuando se aprecian indicios de delito, se traspasan a la vía jurisdiccional. Así resulta que el administrador, actuando en representación de la entidad ante la Inspección, colaboró materialmente a evidenciar su culpabilidad en el posterior proceso penal, sin que haya podido esgrimir el derecho a no declarar contra sí. Tal situación ha sido analizada por la STC 18/2005 de 1 de febrero de 2005 ignorando la vulneración producida argumentando, principalmente, la falta de identidad subjetiva para fundamentar la no vulneración del derecho a no declarar contra sí o no confesarse culpable¹¹.

Con la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas parece concluir las polémicas respecto de la responsabilidad por sanciones administrativas de tales entidades, más las fracturas persisten al existir notables diferencias de régimen pues:

1º. No se establece una responsabilidad penal genérica, ni de todas las personas jurídicas responden, ni lo son respecto de todos los delitos.

Por un lado, se establece una responsabilidad tasada para determinados tipos delictivos¹².

¹¹ En dicha resolución se afirma que "De todo lo anterior se desprende inequívocamente que la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo "la entidad Incovesa", que la coacción prevista en la ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma, sin que, por otro lado, conste que la entidad de la que el recurrente en amparo era Presidente y Consejero-Delegado invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable".

¹² El promover, favorecer, facilitar o publicitar la obtención o el tráfico ilegal de órganos humanos, así como su trasplante (art. 156 bis 3 del CP); la trata de seres humanos (art. 177 bis 7 del CP); la explotación sexual de menores (art. 189 bis del CP); los delitos relativos al descubrimiento y revelación de secretos (art. 197.3 del CP); el delito de estafa y alzamiento de bienes (art. 251 bis del CP); la

Por otro lado, se excluye la responsabilidad penal a determinadas personas jurídicas por razón de la dimensión pública que, total o parcialmente, vehiculan: Estado, Administraciones Públicas territoriales e institucionales, Organismos Reguladores, Agencias y Entidades Públicas Empresariales, partidos políticos y sindicatos, organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.

2º. La responsabilidad de las personas jurídicas no excluye la de las personas que materialmente hayan realizado los hechos delictivos o los hubieren hecho posible por su falta de control. Señala el art. 31 bis 3 del CP: “La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el apartado siguiente.” El establecimiento de esta pena cumulativa resulta el nudo gordiano de la responsabilidad de la entidad pues si, por un lado, se reconoce su acción propia, por otro, no se desconoce la concurrencia de otras acciones. En tal contexto no queda claro si un solo hecho ilícito sirve para imputar a la entidad y, además, para transferir la responsabilidad a los sujetos que realizaron en su nombre la actuación o debían ejercer el control. Existe el riesgo de que se dé una doble valoración ante misma acción y una misma culpa, infringiendo el principio *non bis in idem*.

Si bien estas cuestiones son de índole básicamente penal poseen un efecto reflejo en el ámbito sancionador tributario. Se ha de tener presente que en el contexto sancionador tributario el administrador de la persona jurídica resulta responsable subsidiario por la

insolvencia punible (art. 261 bis del CP); los daños informáticos (art. 264.4 del CP); los delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, el mercado y los consumidores (art. 288 del CP); el delito de blanqueo de capitales (art. 302.2 del CP); los delitos contra los derechos de los trabajadores extranjeros (art. 318 bis 4 del CP); los delitos urbanísticos (art. 319.4 del CP); los delitos contra el medio ambiente (art. 327 y art. 328.6 del CP); los delitos de riesgo catastrófico (art. 343.3 del CP); los delitos de tenencia, manipulación, transporte y comercialización de explosivos y sustancias peligrosas (art. 348.3 del CP); los delitos contra la salud pública (art. 369 bis del CP); falsificación de tarjetas de crédito y de cheques de viaje (art. 399 bis del CP); el cohecho (art. 427.2 del CP); el tráfico de influencias (art. 430 del CP); el delito de corrupción de funcionarios públicos y de organizaciones internacionales (art. 445.2 del CP); los delitos de terrorismo (art. 570 quáter 1 del CP y art. 576 bis 3 del CP). En este apartado y por la especial relación con el ámbito tributario cabe destacar que dentro de los delitos que pueden cometer las personas jurídicas están los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social del art. 310 bis del CP.

sanción de la entidad. Es un tratamiento muy diverso al señalado. Existe una sola sanción, de la entidad, y el administrador responde, previa derivación, en caso de insolvencia de ésta. Ahora bien se trata de una responsabilidad extraña al ámbito punitivo, por cuanto supone asumir el reproche de culpabilidad, y las eventuales circunstancias de graduación, de una conducta ajena, de la entidad, evidenciando una accesoriiedad más propia de la responsabilidad civil que del ámbito punitivo, pues se hace depender de la solvencia de la entidad¹³.

3º. Se establecen mecanismos para corregir los malos usos de la personalidad jurídica que difieren de los previstos en el ámbito tributario. A este respecto el Código penal prevé la siguiente regulación:

a) En caso de usar personas jurídicas irresponsables como pantalla para el actuar delictivo. Se instrumentaliza la personalidad de las Administraciones, y demás entidades no imputables punitivamente, para eludir la responsabilidad penal, en tal supuesto, se prevé que los órganos jurisdiccionales declaren la responsabilidad de promotores, administradores o representantes: “los órganos jurisdiccionales podrán efectuar declaración de responsabilidad penal en el caso de que aprecien que se trata de una forma jurídica creada por sus promotores, fundadores, administradores o representantes con el propósito de eludir una eventual responsabilidad penal”(art. 31 bis. 5 del Cp.).

b) La acción de entes sin personalidad, pero con autonomía organizativa y capacidad de actuación, comporta la aplicación de consecuencias accesorias cuya naturaleza resulta próxima a las penas¹⁴.

c) La reestructuración de la entidad o su disolución como medida para eludir la responsabilidad penal (art. 130 del Cp.). En el primer supuesto, la transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica, no extingue su responsabilidad penal sino que se traspasa a la nueva entidad, pudiendo el Juez moderar dicha traslación. En el segundo supuesto, la disolución encubierta o aparente de una entidad no extingue

¹³A este respecto desarrollamos dichos planteamientos en SANCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*. Marcial Pons. Madrid. Buenos Aires. Barcelona. 2008, pág. 123 y ss..

¹⁴ Así el art. 129 Cp señala que “los delitos o faltas cometidos en el seno, con la colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el artículo 31 bis de este Código, el Juez o Tribunal podrá imponer motivadamente a dichas empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones una o varias consecuencias accesorias a la pena que corresponda al autor del delito, con el contenido previsto en los apartados c) a g) del artículo 33.7. Podrá también acordar la prohibición definitiva de llevar a cabo cualquier actividad, aunque sea lícita”.

la responsabilidad. A tal efecto se considera disolución encubierta, o meramente aparente de la persona jurídica, cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos.

d)Establecimiento de medidas premiales (aplicación de atenuantes) si se emplean medios eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse bajo la cobertura de una persona jurídica (art. 31 bis. 4 Cp.)

La legislación tributaria previene y reprime la utilización ilícita de la persona jurídica mediante la responsabilidad tributario-sancionadora basada en el levantamiento del velo. Dicha responsabilidad aparece recogida en el art. 43.1, g) y h) de la LGT pero no se adecua a la filosofía de la doctrina del levantamiento del velo que pretende acoger. Así en sus presupuestos normativos se exige probar la inexistencia de la entidad para, a renglón seguido, afirmar su subjetividad al señalar su vinculación como obligada – sociedad pantalla- o como responsable –sociedad refugio-. La afirmación de la responsabilidad comporta la existencia de varias identidades y sujetos, una alteridad jurídica –el obligado tributario principal y el responsable-, mientras que dicha doctrina jurisprudencial exige constatar que en verdad existe un solo sujeto, una sola voluntad, un solo patrimonio. Se cae en la contradicción de afirmar la inexistencia de alteridad jurídica, como presupuesto de aplicación, para establecer, como consecuencia, su subjetividad. Una cosa es hacer responsable al patrimonio de dichas entidades ficticias, que en puridad es el patrimonio del sustrato, y otra muy distinta considerarlos obligados tributarios (sociedad pantalla) o responsables –equivalente en términos civiles a fiadores- (sociedad refugio). La doctrina del levantamiento del velo pretende tratar a los bienes de la entidad como si fueran parte del patrimonio del sustrato. Mientras que con la institución del responsable tributario se garantiza una obligación principal ajena.

Lo anterior pone de relieve la pervivencia en los diferentes ámbitos punitivos de importantes discrepancias, tanto en el entendimiento de la imputación de la persona jurídica como en el tratamiento de la instrumentalidad de las entidades para evadir la responsabilidad punitiva.

2.-IMPLICACIONES EN EL AMBITO TRIBUTARIO. EL DECOMISO Y LA TRIBUTACION DE LAS GANANCIAS ILICITAS

El decomiso posee relevancia en el ámbito tributario en la medida que permite deslindar cuándo tributan las ganancias ilícitas. La institución tributaria de las ganancias no justificadas no decide de manera expresa sobre si tributan o no los efectos derivados del delito, ha sido en el ámbito penal y, sobre todo, por la jurisprudencia recaída en torno al blanqueo de capitales la que ha establecido los criterios más concluyentes. Se ha vinculado la solución al hecho de que los bienes permanezcan o no en poder del delincuente.

Las ganancias no justificadas suponen una cláusula de cierre de la tributación al gravar bienes ocultos cuyo origen se desconoce. En la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en adelante LIRPF) el art. 39 establece un conjunto de presunciones de carácter material y temporal¹⁵. De manera análoga, en el Impuesto sobre Sociedades existe la presunción de obtención de rentas sobre la base de la posesión de bienes no contabilizados o del registro de deudas inexistentes del art. 134 de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo). A dichas ganancias, en caso del IRPF, se les aplica un régimen tributario peculiar menos beneficioso. Por un lado, dicha renta se integra directamente en la base liquidable general -2º párrafo del art. 39 LIRPF- aplicándole la escala progresiva general. Por otro lado, las rentas así determinadas no podrán compensarse con pérdidas, ni aplicar las reducciones del art. 50.1 LIRPF. La calificación como ganancias no justificadas supone un tratamiento tributario desfavorable para dichas rentas que opera como un elemento disuasorio y preventivo, cuyo deslinde de la sanción tributaria, en sentido estricto, se mueve en parámetros excesivamente graduales y ambiguos¹⁶.

El problema, a los efectos penales que ahora nos interesan, nace cuando el gravamen de los bienes ocultos se generaliza a todo tipo de bienes, independientemente del origen delictivo o no. Las claves para solucionar tal controversia pasan, por un lado,

¹⁵ Las de carácter material, determinan la existencia de una renta o patrimonio derivado, bien de constatar la existencia desproporcionada de bienes en relación a la renta o patrimonio declarado, bien por declarar inexistentes las deudas manifestadas para la adquisición de los bienes. En ambos supuestos se llega a la conclusión de que existe una renta anterior no sometida a tributación. La presunción de carácter temporal es la que señala que las rentas se han generado en el periodo de descubrimiento. Ver análisis de la temática en GARCIA BERRO, F.: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” en PEREZ ROYO, F. (Coordinador): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. TECNOS. Madrid. 2009, pág. 227.

¹⁶ Señala ALONSO GONZALEZ que es un tratamiento que promueve la desnaturalización de la renta en un impuesto analítico como es el IRPF y que da lugar a un régimen cuasisancionador. (ALONSO GONZALEZ, L.M.: “Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal” en GARCIA NOVOA, C. y LOPEZ DIAZ, A.: *Derecho Penal Tributario*. MARCIAL PONS. Madrid. 2000, pág. 24 y 25).

por constatar que los bienes obtenidos mediante delito nunca se han llegado a adquirir. Así, el Código civil no establece como modo de adquisición de la propiedad la actividad delictiva. Y si nunca se tuvo, no se poseyó la capacidad económica que se pretende gravar. Por otro lado, la imposición tributaria no es una medida represiva, no es una sanción. Los tributos se configuran sobre la base de la capacidad económica evidenciada en la realización del hecho imponible, no sobre la culpabilidad de una infracción. Es más, asumir el gravamen de una conducta delictiva conlleva plantear una tesis difícilmente resoluble pues implica, en primer lugar, aceptar al delito como un nuevo modo de adquisición de la propiedad no previsto en el art. 609 del Cc. y, en segundo lugar, supone afirmar que el Estado participa y se beneficia en los resultados del delito¹⁷.

La tributación de los ingresos de origen delictivo ha sido específicamente tratado en el ámbito penal y posee una evolución jurisprudencial de interés. La problemática analizada se centra en si las ganancias que tienen origen delictivo han de tributar o, desde otra perspectiva, si existe concurso de normas o de delitos a la hora de sancionar el delito fiscal posterior.

En primer lugar, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 1994 (Caso Nécora) –ratificado por el TS sentencia de 7 de diciembre de 1996- señalaba la compatibilidad entre los ingresos generados por el delito de receptación y el delito fiscal derivado de la no tributación de tales ingresos. El fundamento de dicho argumento fue que “el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete, careciendo de todo sentido que, mientras que una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a la Hacienda sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva, pudiendo además materializarse con tales beneficios inversiones diversas que a su vez van a producir

¹⁷ En la controversia sobre la tributación de las ganancias ilícitas y su repercusión punitiva se han empleado diversos criterios para su solución. RUIZ DE ERENCHUN sistematiza los que denomina principios informadores: a)La ley no excluye la tributación en función del origen de la ganancia (principio de no exclusión del impuesto), b)La ganancia de origen ilícito debe tributar de igual forma que la de origen lícito (principio de igualdad), c)La tributación de los beneficios de carácter delictivo no tributan, pues de lo contrario podrían constituir delito fiscal y ello supondría sancionar dos veces un mismo hecho (principio non bis in idem), d)No puede sancionarse el no haber declarado renta de origen ilícito pues supondría vulnerar el derecho a no declarar contra uno mismo (principio nemo tenetur seipsum accusare), e) Se ha de excluir la tributación de las ganancias ilícitas pues de lo contrario supondría convertir al Estado en partícipe (principio ético: receptación del Estado).(RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.:”Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal”. *Revista de Derecho Financiero*. nº 265. 2002 consultado en servicio vlex).

nuevos beneficios, y si se optare por la no tributación del dinero producido por la actividad económica ilegal, se estaría estableciendo una barrera que haría prácticamente imposible introducir la fiscalidad en esta cadena de inversiones". En definitiva, las ganancias de origen ilícito han de tributar ya que si no harían de peor condición a las de origen lícito.

Posteriormente, fue la Sentencia del Tribunal Supremo 1493/1999 de 21 de diciembre (Caso Roldán) en donde matiza la postura anterior señalando que se sanciona no la ganancia ilícitamente obtenida sino la defraudación efectuada de ingresos obtenidos por fuentes licitas e ilícitas "[...]en el caso actual no nos encontramos ante una resolución que sanciona penalmente un mismo hecho desde dos perspectivas diferentes como sucedería en el caso de una actuación delictiva concreta que se sancionase como tal y asimismo como ocultación a la Hacienda Pública del provecho obtenido. Por el contrario en el supuesto actual la sanción por los delitos contra la Hacienda Pública se fundamenta en la defraudación derivada de formular declaraciones negativas, con reclamación de devolución, por parte de quien disfrutaba de un enorme patrimonio inmobiliario y mobiliario oculto, así como de unos inmensos ingresos obtenidos de una amplia pluralidad de fuentes, en parte licitas, en parte directamente ilícitas, en parte indirectamente ilícitas, es decir procedentes de la reinversión de ganancias ilícitas y en parte procedentes de actividades, que podrían haber sido ilícitas pero no han sido enjuiciadas en este proceso, realizadas en una época anterior a los períodos fiscales analizados".

La STS de 28 de marzo de 2001 matiza los anteriores criterios y absuelve a los dos acusados de los delitos fiscales al considerar que las ganancias provenían directamente de los hechos que constituían un delito de cohecho. Dicha resolución afirma la existencia de un concurso de normas, y no de delitos, entre el delito de cohecho y el delito fiscal siempre que concurran tres requisitos: 1º) Que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior. 2º) Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. 3º) Que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil. En última instancia las ganancias del delito precedente, que no han de retornarse vía comiso o responsabilidad civil, tributarán y, consiguientemente, es compatible en tal supuesto la imposición de un delito fiscal.

La legislación tributaria parte de gravar todas las rentas de origen desconocido, pero ello no implica aceptar el gravamen de capacidades económicas inexistentes. Dicho

planteamiento se basa en la apariencia y presunción de licitud de la titularidad ostentada. Desvelada la ilicitud, y declarado el carácter delictivo de la conducta por la jurisdicción penal, la tributación no procede, pues la apariencia se ha truncado y el Derecho penal establece las oportunas medidas de reintegración y comiso.¹⁸. Resulta así que el punto de partida es la licitud de la titularidad que se ostenta, pues actuar de otro modo comportaría presumir la culpa¹⁹. De manera más precisa, se ha de tener presente que la ilicitud penal no es determinante de la ausencia de tributación, sino la ilicitud civil como consecuencia conexa a la responsabilidad penal, en la medida que establezca la obligación de restituir, o la existencia de nulidad que afecte a la causa de adquisición. La obligación de indemnizar que se deriva de una conducta delictiva es una responsabilidad civil, que no punitiva. En tal sentido, resulta impropio hablar de responsabilidad civil derivada del delito, pues el fundamento de la responsabilidad civil es el daño originado, no el delito u otra calificación de tales hechos se origine²⁰. La condena penal comporta la atribución de la competencia a dicho orden jurisdiccional para determinar la responsabilidad civil, en base a razones pragmáticas de economía procesal, que no predetermina la naturaleza de la responsabilidad que se aplica. La existencia de una codificación penal –de año 1822- antes que la civil –de 1889- motivó que, para evitar la aplicación de antiguas disposiciones romanas, se estableciera una regulación expresa de la responsabilidad civil derivada de delitos o faltas en el Código penal²¹. En tal línea la STS de 8 de octubre de 1984 afirma que “la acción de responsabilidad civil procedente de un delito se halla injertada dentro del ámbito procesal del juicio penal, pero no por ella pierde su especial naturaleza ontológica de resarcimiento y no de pena”.

¹⁸ Comparte el criterio PUEBLA AGRAMUNT, N.:”El gravamen de lo ilícito. Aplicación práctica de la solución propuesta a los distintos impuestos desde nuestro derecho positivo”. *RCyT*. nº 1/2009, pág.. 40-41.

¹⁹ ORON MORATAL señala que “La presunción de inocencia, aunque sea provisionalmente, legitima la capacidad económica, y le confiere aptitud para contribuir [...]” (ORON MORATAL, G.:”Fallas en la legislación financiera y tributaria que pueden facilitar el blanqueo de capitales y el fraude fiscal”, *Revista de Información Fiscal*, octubre 2008, pág. 15).

²⁰ LACRUZ BERDEJO, J.L.:”Responsabilidad penal y civil. Responsabilidad civil por delito” en LACRUZ BERDEJO, J.L., LUNA SERRANO, A y RIVERO HERNANDEZ, F.:*Parte General del Derecho Civil*. Librería Boch. Barcelona, 1984, pág. 490-491.

²¹ Ver comentarios y referencias en YZQUIERDO TOLSADA, Mariano:”La responsabilidad civil en el proceso penal” en REGLERO CAMPOS, F.(Coord.):*Tratado de responsabilidad civil*. Aranzadi. Navarra. 2002, pág. 448.

Atendiendo a la ambigüedad respecto de la naturaleza del comiso se han de matizar las anteriores afirmaciones. El comiso es una medida cuya naturaleza jurídica es controvertida. Por un lado, dista de ser una mera consecuencia reparatoria derivada del delito ya que su finalidad no es la indemnización, el Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de enero de 1997 afirma que ‘La responsabilidad civil constituye una cuestión de naturaleza esencialmente civil, con independencia de que sea examinada en el proceso penal, y nada impide que, por ello, su conocimiento sea diferido, en su caso a la jurisdicción civil. El comiso, por el contrario, guarda una directa relación con las penas y con el Derecho sancionador [...]’ Por otro lado, el hecho de que dicha medida no aparezca contemplada en el catálogo de penas, y su presupuesto de aplicación no exija culpabilidad, ha llevado a considerarla como una medida administrativa o de naturaleza civil. Si bien, la exigencia de una declaración de responsabilidad penal del titular de los bienes lleva a integrarla dentro de las ambiguas medidas accesorias del art. 127 del Cp²². A favor de su consideración punitiva resulta su previsión por la ley penal, el aparecer impuesta por jueces penales, y el originarse por la comisión de un delito. Es en tal contexto donde resulta relevante la institución del decomiso y la modificación efectuada en el art. 127 por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.

La nueva redacción dada al art. 127 del Cp supone la transposición al ordenamiento español de la Decisión Marco 2005/212/JAI del Consejo, de 24 de febrero de 2005, relativa al decomiso de los productos, instrumentos y bienes relacionados con el delito²³. Así se establece la regla general de la perdida de los efectos que provengan de una actividad delictiva, cualquiera que sea la transformación que hayan experimentado. En tal contexto, y con el fin de favorecer la medida, se establece una presunción de procedencia de actividades delictivas cuando el valor del patrimonio sea desproporcionado respecto a los ingresos legales de todas y cada una de las personas condenadas por delitos cometidos en el seno de la organización o grupo criminal. También se faculta a los jueces y tribunales para acordar el comiso cuando se trate de un delito imprudente que lleve aparejado en la Ley la imposición de una pena privativa de libertad superior a un año.

De la regulación comentada destaca la presunción de bienes de origen delictivo establecida sobre la base de un juicio de proporcionalidad, criterio también presente en

²² Ver AGUADO CORREA, T.: *Comiso*. Edersa. Madrid. 2000, consultado en el servicio de vlex.

²³ La anterior normativa ha tenido también reflejo en la Ley 4/2010, de 10 de marzo, para la ejecución en la Unión Europea de resoluciones judiciales de decomiso.

el gravamen de las ganancias no justificadas del ámbito tributario -si bien con implicaciones propias-. Así se afirma que “A estos efectos se entenderá que proviene de la actividad delictiva el patrimonio de todas y cada una de las personas condenadas por delitos cometidos en el seno de la organización o grupo criminal o terrorista o por un delito de terrorismo cuyo valor sea desproporcionado con respecto a los ingresos obtenidos legalmente por cada una de dichas personas.”

El hecho de que se posea un patrimonio desproporcionado a los ingresos legales origina importantes consecuencias en el ámbito punitivo y, de manera refleja, en el tributario. Así, en primer lugar, procede analizar los requisitos exigidos para su aplicación, principalmente, que se entiende por ingresos obtenidos legalmente. En segundo lugar, se ha de evaluar los efectos y eventuales distorsiones que originan tal presunción.

La legalidad de los ingresos a que se alude ha de entenderse en los parámetros propios del contexto penal en que se inserta; no se trata de un tipo parcialmente en blanco. La idea de ingresos posee un sentido lato, no refiere únicamente a rentas sino también a incrementos de valor o plusvalías. La legalidad a que refiere no se ciñe a la estrictamente tributaria, no se acota a los ingresos o incrementos declarados a la Administración. Por ingresos obtenidos legalmente se ha de entender aquellas rentas o ganancias patrimoniales, independientemente de que sean o no declaradas a la Administración tributaria, que sean obtenidas por la persona a quien se imputa el delito. De ahí que, para constatar la legalidad de dichos ingresos, se pueda alegar, tanto las declaraciones tributarias presentadas como cualquier otro medio admisible que constate la existencia de una actividad no delictiva de la cual se deriven rentas. Serían ingresos legales –en este sentido- los que ocultados a la Administración tributaria que deriven de la retribución obtenida en actividades de economía sumergida no delictiva.

El precepto analizado establece una presunción *iuris tantum* de que tales bienes son de origen delictivo. Si bien tal planteamiento ha de huir del simplismo de presumir que los bienes que no se declaran son todos de procedencia delictiva. Ello no es así, es más, en el ámbito tributario es relativamente frecuente la conducta de aquella persona que no declara y oculta bienes para dejar de pagar tributos²⁴. Es más, constatada la desproporción, no procede darle un carácter automático a la inversión de la carga de la prueba del carácter no delictivo de los bienes que se poseen ya que originaría

²⁴ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.:”Algunos apuntes sobre la reforma de la parte general del Código penal”. Revista Aranzadi Doctrinal. nº 6/2010, pág. 12, consultado en westlaw.

importantes disfunciones. Por un lado, puede dar lugar a que el imputado por el delito prefiera el comiso de sus bienes a una eventual condena por delito contra la Hacienda Pública. Pues si se constata que los bienes no son de origen delictivo tendrá que tributar y, en tal caso, podría cometer el delito contra la Hacienda Pública –si la deuda es superior a 120.000€-. Por otro lado, la búsqueda de la verdad material de la jurisdicción penal lleva a que el juzgador deba indagar el origen de los bienes y razonar, motivando convenientemente, el juicio de proporcionalidad.

La inversión de la carga de probar el carácter no delictivo de los ingresos plantea la alternativa del decomiso o un eventual delito contra la Hacienda Pública. Y en tal supuesto, la actuación estratégica del imputado podría decantar una u otra solución. Es así que la existencia de dicha presunción no puede enervar la carga de probar el origen de los bienes para aplicar la medida adecuada, atendiendo al carácter de búsqueda de la verdad material que impregna el ámbito penal y en el que se inserta la medida del comiso.

3.-LA REMISION A NORMAS TRIBUTARIAS

La interrelación normativa afirmada se ve acrecentada por la técnica que supone el llamamiento penal, a través de los tipos penales parcialmente en blanco a normas de otra rama jurídica, en nuestro caso, la tributaria. Difícilmente el Derecho tienen una aplicación o un entendimiento aislado y autónomo, cada rama de acuerdo exclusivamente con sus propios conceptos y con arreglo a su autárquico sentido. En relación al Derecho Penal se observa cómo muchos de sus tipos aparecen descritos con contenidos normativos propios de otras aéreas del Derecho. Tal fenómeno da cuenta de la interpenetración del Derecho y de su relativa autonomía.

Las normas en blanco resulta una problemática profusamente tratada en sede penal²⁵, y que implica el llamamiento a otra normativa a fin de que complemente el contenido de la descripción de la infracción. La técnica de normas sancionadoras en blanco -desde la perspectiva del principio de tipicidad- conlleva un cierto grado de inseguridad jurídica, por la dificultad de conocimiento, inmediato y concreto, de la prohibición. El empleo de tal técnica resulta justificado en comportamientos que afecten

²⁵ A este respecto la doctrina penal clasifica las leyes penales en blanco según se remitan a otro precepto de la misma ley penal, se remitan a otra ley no penal o se remitan a disposiciones de rango inferior a la ley. Sobre leyes penales en blanco entre otros ver COBO DEL ROSAL, M. y VIVES ANTON, T.S. : *Derecho penal. Parte General*. Valencia. Tirant lo Blanch. 1991, pág. 119 y 337 y QUINTERO OLIVARES, G., MORALES PRATS, F. y PRATS CANUT, M. :*Curso de Derecho Penal. Parte General*. Barcelona. Cedecs. 1996., pág. 21-27.

a una multiplicidad de sectores, o por las situaciones cambiantes que entraña, en particular, la evolución financiera y económica. En definitiva, criterios técnicos o de movilidad normativa aconsejan que la ley no contenga el detalle²⁶. Criterio básico que determina la validez de la ley en blanco, es la concreción suficiente de los criterios esenciales sobre los cuales se efectuará la regulación. Así señala la Sentencia del TS de 22 de enero de 2001 (RJ 2001, 458) que “la constitucionalidad de normas penales parcialmente en blanco [...] requiere el cumplimiento de tres requisitos: a) que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón de la naturaleza del bien jurídico protegido por la norma penal; b) que la norma penal, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición; y c) que se satisfaga la exigencia de certeza , es decir, que se dé la suficiente concreción para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite, resultando de esta forma salvaguardada la función de garantía del tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada.”

Dicha técnica normativa remarca, más que una consecuencia en el ámbito tributario, un efecto en el ámbito penal. Es una eficacia de la modificación penal, no ad extra como las anteriores, sino ad intra –en el seno de la propia norma penal-, que supone un llamamiento a conceptos de otros cuerpos normativos, ajenos a la naturaleza punitiva que le es propia. Pero tal llamamiento y colaboración dista de ser únicamente normativa pues, desde el plano aplicativo, la Ley Orgánica 5/2010 prevé el auxilio a los órganos de la Administración tributaria para la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil. Señala la Exposición de Motivos que “Se prevé asimismo que los jueces y tribunales recaben el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil. En lo que respecta al fraude de subvenciones, se unifica con respecto al delito fiscal la cuantía para considerar delictivos los hechos y se establece que para la determinación de la cantidad defraudada se tomará como referencia el año natural, debiendo tratarse de subvenciones obtenidas

²⁶ Así “El Derecho Penal en la actualidad debe afrontar la tutela de bienes jurídicos de nuevo cuño y de carácter complejo como el medio ambiente, el urbanismo o la ordenación del territorio, reglas de funcionamiento financiero y societario. La necesidad de la tutela penal en estos sectores ha surgido del avance tecnológico y de la propia evolución de los sistemas económicos y financieros[...] En este sentido, puede indicarse que la ley penal en blanco constituye un mecanismo de integración o interrelación del Derecho Penal en los modelos institucionales de organización y control de determinados sectores complejos de actividad”. (QUINTERO OLIVARES, MORALES PRATS y PRATS CANUT :Curso...Op. cit., pág. 24-25).

para el fomento de la misma actividad privada subvencionable, aunque procedan de distintas Administraciones o entidades públicas.”

En relación al delito contra la Hacienda Pública se observa que existe una remisión a la normativa tributaria a la hora de definir y entender elementos como, pago de tributo, cantidades retenidas, ingresos a cuenta, obtención indebida de devoluciones, disfrute indebido de beneficios fiscales... En esta línea el art. 309 del Cp alude a obtener indebidamente fondos de los presupuestos generales. Dichas expresiones suponen la incorporación de elementos jurídicos –que no meramente fácticos- en la definición del tipo ya que no poseen un mero carácter interpretativo. Dichos conceptos se integran generalmente a la hora de describir el presupuesto de hecho normativo pero también, en ocasiones, aparecen en la configuración de la consecuencia jurídica para determinar el importe de la multa. El delito contra la Hacienda Pública es un tipo penal en blanco, una norma penal incompleta en la que “la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudirse para su integración a otra norma distinta, en la que los términos de la norma penal se complementan con lo dispuesto en leyes extrapenales” (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 8).

En tal contexto existe la pugna entre la legalidad penal y la legalidad tributaria. La legalidad penal se vincula a la norma remitente y a las exigencias mínimas que los principios de tipicidad y legalidad poseen en éste ámbito, lo cual se plantea hasta qué grado se han de incorporar los criterios normativos foráneos²⁷. Pero también coexiste la legalidad tributaria que nace del llamamiento expreso penal y que deriva del carácter de la norma remitida.

Sobre la aplicación de un régimen tributario u otro para concretar la cuota se ha planteado una dura controversia el fallo y el voto particular de la Sentencia 57/2010, de 4 de octubre de 2010. Por un lado, decide la Sentencia, que ni la Administración ni los tribunales pueden elegir discrecionalmente o en base a criterios de oportunidad sobre la elección del régimen tributario cuando una ley tributaria lo impone²⁸. Por otro lado, el

²⁷ Así se afirma que “el delito contra la Hacienda pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos” (STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 8).

²⁸ “A la Administración tributaria no le es dado, entonces, cuando concurren las circunstancias o requisitos impuestos normativamente para la aplicación necesaria de un determinado régimen tributario, optar entre lo que, a su juicio, resulta más conveniente en cada momento para el interés público subyacente, desconociendo el mandato imperativo que la ley le impone. Todo lo más, y con relación a la concreta aplicación del régimen de transparencia fiscal, la Administración gozará de una mera

voto particular discrepante, aboga por un mayor margen interpretativo –de integración denominada- de la norma tributaria que le permite soluciones divergentes²⁹.

Ante tal diatriba procede adoptar una solución híbrida. En primer lugar, se ha de convenir con ALONSO GONZALEZ que la remisión al ordenamiento tributario de la norma penal no puede suponer un reenvío a una especie de tabla de cálculo objetivado y numérico, sino a un cuerpo normativo con principios propios³⁰. En segundo lugar, parece lógica la necesidad de coherenciar la norma de remisión con la vigencia de los principios procesales propios del ámbito penal, que han de velar por la salvaguarda, de manera muy singular, de la presunción de inocencia. Y en tal contexto los criterios tributarios de configuración de los hechos –presunciones y ficciones- han de ceder a la búsqueda de la verdad material propia del ámbito penal. En base a lo anterior, es claro, que el juez no podrá elegir un régimen jurídico u otro, ahora bien prevalecerán los criterios penales de enjuiciamiento cuando los hechos determinados tributariamente cuestionen la presunción de inocencia o el principio *in dubio pro reo*.

discrecionalidad técnica para apreciar, con criterios de racionalidad, que no de oportunidad, la concurrencia o no de los requisitos que la ley dispone en orden a su aplicación. Y tampoco los órganos judiciales gozan, en principio, de margen de elección en la determinación del régimen tributario que, por imperativo legal, integra el tipo penal del delito de defraudación a la hacienda pública y, menos aún, cuando se trata del ejercicio del *ius puniendi* del Estado en materia penal”.

²⁹ “[...] una cosa es ciertamente que los tipos penales en blanco precisen para su integración de la consideración de normas extrapenales, y otra muy distinta que una determinada interpretación de las normas tributarias predetermine o condicione la interpretación y aplicación por los Jueces y Tribunales del orden penal del correspondiente tipo penal con independencia o sin consideración de los datos que conduzcan lógicamente a la conclusión previa de que se ha urdido un simulado entrampado societario con el apuntado designio defraudatorio. [...] pues como es elemental y enseña la jurisprudencia tanto ordinaria como constitucional (por todas, STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 9) y recuerda la STC 283/2006, de 9 de octubre, la aplicación de los tipos penales en blanco obliga a “una labor de integración con normas extrapenales que debe efectuar el órgano judicial que aplica el Derecho” (FJ 6)”.

³⁰ ALONSO GONZALEZ, L.A.:”El delito fiscal en los tributos autoliquidados”. *RTT*. nº 77. 2007, pág. 76.