

Problemas técnicos planteados en el enjuiciamiento de las causas por delito fiscal

Comentario a la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2006 (MP: Carlos Granados Pérez; Ar. 5183)

José Alberto Coloma Chicot

Fiscal del TSJC

Abstract

La Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de 20 de junio de 2006 (MP: Carlos Granados Pérez; Ar. 5183), plantea como en los procesos penales por delito fiscal, la determinación de la cuota tributaria defraudada a los efectos de determinar si hay o no delito, se computa en base a parámetros distintos a los utilizados en derecho tributario. Al dilucidarse conjuntamente la cuestión penal y la reintegración de las cantidades impagadas, puede que no exista coincidencia entre la cantidad que se toma como base a la hora de determinar si hay o no delito, y el importe realmente adeudado a la Administración. Se critica que por el Tribunal Supremo se admita que parte de la deuda tributaria impagada integre la condena por responsabilidad civil derivada de delito, y otra parte pueda realizarse mediante una nueva liquidación tributaria posterior al proceso penal, ya que se considera que la reintegración debe efectuarse a través de un único mecanismo. Se plantea también en la Sentencia comentada, la posibilidad de tomar en consideración a los efectos de determinar la cuantía prevista en el tipo penal, la disminución de cuota resultante de la no aplicación de los precios de mercado en operaciones con empresas vinculadas.

The decision of the Criminal Chamber of the Supreme Court of Spain, June 20, 2006 (MP: Carlos Granados Pérez, Ar. 5183), analyzes how in the criminal procedures about tax evasion, the judges deal with the criminal offence and the tax payment at the same time. The difference in the principles of evidence and substantives in criminal law and those of tax law implies some technical difficulties.

Title: Tax Evasion and Criminal Law: Some Technical Problems. Comments on STS, 2nd, 20.6.2006 (MP: Carlos Granados Pérez, Ar. 5183)

Keywords: Tax Evasion, Tax Crime, Criminal Procedure

Sumario

1. Introducción

2. Estimación indirecta de bases tributarias y prueba indiciaria en el proceso penal

3. Las cantidades defraudadas y las cantidades indebidamente deducidas desde el punto de vista fiscal

3.1. El criterio utilizado por el Tribunal Supremo para diferenciar entre lo que es la imputación de gastos indebidos desde el punto de vista fiscal y la defraudación

3.2. El concreto problema de la aplicación de gastos por operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Precios de transferencia y delito fiscal

4. El alcance de la reintegración de la cuota defraudada efectuada por el TS y la posterior facultad liquidadora de la Administración Tributaria de las cantidades que han sido objeto de un proceso penal

4.1. La solución del TS de equiparación de cuota defraudada y cuota resarcida

4.2. La facultad liquidadora de la Administración Tributaria posterior al proceso penal

5. Continuidad delictiva y delito fiscal

6. Bibliografía

1. Introducción

La Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 737/2006 de 20 de junio de 2006 (Ar. 5183; MP: Carlos Granados Pérez) resuelve los recursos de casación por infracción de preceptos constitucionales, quebrantamiento de forma, e infracción de Ley interpuestos por la Abogacía del Estado, la acusación particular y defensa, contra la SAP Madrid, Secc. 2ª, 15.12.2004 (MP: José Luis Sánchez Trujillano; Ar. 264429), que enjuició y condenó por tres delitos contra la Hacienda Pública por defraudación en el impuesto de sociedades y un delito de apropiación indebida, a quien en su día fue administrador de la mercantil "Prouniversidad S.A."

El resumen de los hechos enjuiciados según el relato de la Sentencia de instancia es el siguiente: en 1989 Carlos y Everardo (como socios mayoritarios), junto con Edurne y Amando (socios minoritarios), constituyeron la mercantil "Prouniversidad S.A." con sede social y fiscal en Villaviciosa de Odón. La entidad tenía como objeto esencial la enseñanza académica, y se dedicó posteriormente a la explotación de una licencia de universidad privada con el nombre de Universidad Europea CEES. Si bien ambos accionistas mayoritarios fueron designados inicialmente administradores solidarios, llevaron a cabo un reparto de actividad, de tal modo que Carlos se encargó de la administración financiera de la sociedad, mientras que Everardo se dedicó fundamentalmente a los aspectos docentes. La situación se mantuvo así hasta que por diferencias entre los socios mayoritarios, el 5.2.1997, tuvo lugar un acuerdo de sindicación entre Carlos y los accionistas minoritarios, que conllevó que Everardo fuese privado de todos sus cargos en la sociedad, convirtiéndose Carlos en Administrador único. Entre los años 1993 a 1995, Carlos, con la intención de evitar el pago de las cantidades que efectivamente hubiera debido satisfacer al erario público por el Impuesto de Sociedades, omitió determinados ingresos que la sociedad había percibido e incluyó gastos improcedentes, de tal modo que defraudó: en 1993 la suma de 523.264,87 €, en 1994 la suma de 697.137 € y en 1995 la suma de 786.334,70 €. Se consideró acreditado asimismo que Carlos se apropió al menos de 420.708,47 € de la sociedad.

El TS estima parcialmente el recurso de casación en el sentido de revocar la condena por apropiación indebida que había efectuado la Audiencia Provincial, al entender que no estaban suficientemente acreditados los hechos, y si bien mantiene las condenas por delito contra la Hacienda Pública, efectúa una reducción de la cuota que se considera acreditada como defraudada, lo cual conlleva una disminución de la multa y de la responsabilidad civil derivada de delito.

La STS 737/2006 es ejemplo de que en los supuestos de delito fiscal, la articulación de la relación entre procedimiento tributario y penal, así como la dilucidación de las cuestiones de orden tributario en el proceso penal, no se encuentra del todo resuelta en nuestro ordenamiento. Como veremos, en la Sentencia que nos ocupa, se aprecia un importante giro jurisprudencial, de tal modo que ya no sólo se asume en el proceso penal el planteamiento de cuestiones del orden tributario en sus propios términos (liquidación y ejecución del impuesto) sin reconducirlo a un problema de orden resarcitorio, sino que se abandona la idea de la unidad de título a favor de la

Hacienda Pública que se había venido sosteniendo¹, cuestión que como veremos tiene importantes repercusiones prácticas.

De las cuestiones que se abordan en la STS de 20 de junio de 2006: entre otras, la de la procedencia de la condena en costas en favor de la Abogacía del Estado, la necesidad de acreditar la apropiación real de las cuantías no declaradas y no sólo su contabilización en el supuesto de la apropiación indebida, el valor de los informes realizados por la Administración Tributaria en el proceso penal, la aplicación de las normas sobre delito continuado en los supuestos de delito fiscal, nosotros, por considerarlas de especial actualidad, nos centraremos en las siguientes:

2. Estimación indirecta de bases tributarias y prueba indiciaria en el proceso penal

En el noveno motivo del recurso de la defensa, formalizado al amparo del número 1º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se alega la infracción por la Sentencia recurrida del artículo 50 de la Ley General Tributaria (LGT, en adelante) 230/1963 en relación con el artículo 305 del CP, debido a que la Sentencia considera procedente la determinación de las bases imponibles del impuesto de sociedades de los ejercicios 1993, 1994, y 1995 a través del régimen de la estimación indirecta². Si bien el Tribunal Supremo propugna la aplicabilidad de la estimación indirecta para determinar si hay o no delito, dice textualmente que “La normativa que reglamenta la estimación indirecta de bases tributarias y los presupuestos para su utilización ni es en rigor una norma de carácter sustantivo, sino de tipo probatorio, ni tampoco puede calificarse de norma que deba ser observada en la aplicación de la Ley penal”. Seguidamente se indica que, a los efectos de la desvirtuación de la presunción de inocencia, la determinación de la cuota tributaria defraudada puede realizarse a través de cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, y que “la fórmula de la estimación indirecta de bases tributarias debe ser

¹ La STS, 2ª, 3.12.1991 (MP: Moyna Menguez, Ar. 8964) afirma que la deuda tributaria defraudada en los supuestos de delito fiscal “no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la Sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los Arts. 19, 101 y S.S. CP, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio “non bis in idem”, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título -judicial- para hacer efectiva la deuda tributaria.”

² Dice el Art. 53 de la LGT 58/2003: “1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos. 2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente: Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto. Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios. Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes. 3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta Ley.

reconducida a la técnica de la prueba indiciaria o indirecta y serán los requisitos estándares de la prueba indiciaria fijados jurisprudencialmente³, los que han de servir de punto de referencia para concluir si la decisión jurisprudencial es correcta". Argumenta también el TS que desestima el motivo del recurso, no por el hecho de que a la hora de determinar la responsabilidad penal exista, en el caso del delito fiscal, un régimen especial diferente del resto de delitos, sino que por el hecho de que la sentencia de instancia arranca de unos métodos que son conformes con el sistema probatorio penal, quedando sobradamente acreditado en base a dichos métodos, que la cantidad defraudada era la exigida por el tipo del artículo 305 del CP. Además, según el TS, en el supuesto enjuiciado quedaba justificada la aplicación del método de la estimación indirecta, por concurrir los presupuestos del artículo 50 de la anterior LGT, y en concreto la ocultación de ingresos, lo cual impedía que la Administración Tributaria realizase la estimación completa de la base imponible.

Entendemos que la argumentación del Tribunal Supremo resulta impecable. Ahora bien, la consecuencia de la misma es que puede que existan muchos supuestos en que no haya coincidencia entre el resultado de la liquidación que habrá practicado la Agencia Tributaria, y la practicada por el Tribunal penal en base a los criterios sobre indicios probatorios admitidos por la Sala Segunda del TS. No podrá decirse que la liquidación de la Administración Tributaria, en base a la estimación indirecta, sea incorrecta, por el hecho de que el TS no la haya asumido íntegramente. Por ello, no habrá ningún motivo válido, desde el punto de vista fiscal, para que la Administración Tributaria no pueda reintegrarse de lo liquidado, o de lo que procedía liquidar. La consecuencia de lo anterior deberá ser: o bien, que la sentencia penal tendrá que disociar entre la cuantía que toma en consideración a los efectos de determinar la cuota que se ha considerado como probada, para ver si hay o no delito y computar la multa, y la tomada en consideración a la hora de resolver la cuestión del pago del impuesto adeudado; o bien, por el contrario, permitir que dichas cantidades sean ejecutadas con posterioridad por la Administración Tributaria (una vez concluido el proceso penal). En el apartado 4 de este trabajo abordamos la admisibilidad de dichas soluciones.

3. Las cantidades defraudadas y las cantidades indebidamente deducidas desde el punto de vista fiscal

En el undécimo motivo del recurso de la defensa, formalizado al amparo del número 1º del artículo 849 de la LECrim, se alega la infracción por la Sentencia recurrida del artículo 305 del CP, en cuanto que la misma estima que determinados gastos declarados como deducibles por "Prouniversidad S.A.", en los ejercicios 1993, 1994 y 1995 y que no admite que lo sean, integran la cuota defraudada como elemento objetivo del tipo delictivo. La Sentencia que estima parcialmente el recurso, asume la posición del Fiscal quien puso de manifiesto que para que se de la cuota tipificada en el artículo 305 del CP, "no basta con un mero impago de cuotas, en cuanto

³ El TC ha tenido ocasión de pronunciarse en muchas ocasiones respecto del valor de la prueba por indicios en el proceso penal. Entre otras podemos citar las SSTC, de 1.12.1988 (Ar. 229), de 17.12.1989 (Ar. 174 y 175), de 8.6.1990 (Ar. 107) y de 18.6.1990 (Ar. 111).

el delito de defraudación tributaria requiere, además un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone por tanto conducta defraudatoria.”.

Como derivación del anterior razonamiento, y sin considerar incorrecto desde el punto de vista fiscal el criterio de la Unidad Inspectora, quien en relación a los gastos de limpieza y mantenimiento facturados por Five Holding (empresa vinculada) a “Prouniversidad S.A.”, en aplicación del artículo 16⁴ de la Ley del Impuesto de Sociedades había reducido el importe del gasto deducible, el TS computa de modo distinto al de la Administración Tributaria la deuda defraudada, y no toma en consideración dicha reducción de gasto deducible a los efectos de determinar la cuota tributaria típica. Lo anterior se justifica en el hecho de que la inclusión de dichos gastos reales por parte de “Prouniversidad S.A.”, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, no significa una actividad mendaz que integra la conducta que se tipifica en el artículo 305 del CP.

Así, siguiendo las argumentaciones del Fiscal, y toda vez que a pesar de no ser tomados en consideración dichos importes de gasto no deducible, que por la aplicación del artículo 16 de la LIS 61/78 había tomado en consideración la Administración Tributaria y asumido el Tribunal de instancia, las cuotas defraudadas continuaban siendo superiores a las previstas en el artículo 305 del CP, el Tribunal Supremo mantiene las condenas por los tres delitos fiscales relativos a la defraudación del Impuesto de Sociedades. No obstante, el TS, reduce las cuantías no sólo de las multas del tanto al duplo que se había impuesto por cada uno de los delitos, sino que también reduce los importes establecidos en concepto de responsabilidad civil.

A pesar de lo anterior, el Tribunal Supremo deja subsistente la facultad de la Administración Tributaria de fijar, y en su caso proceder a ejecutar la deuda tributaria que pueda resultar procedente en virtud de esas deducciones.

Cuatro son los aspectos en los que queremos detenernos: El criterio utilizado por el Tribunal Supremo para diferenciar entre lo que es la imputación de gastos indebidos desde el punto de vista fiscal y la defraudación. El caso específico de la deducción de gastos derivados de relaciones entre empresas vinculadas. La limitación del Tribunal Supremo a la hora de reintegrar las cuantías adeudadas a la Administración Tributaria a las sumas que toma en consideración los efectos de ver si hay o no delito. La conservación de la capacidad liquidadora de la Administración posterior al derecho penal. Estudiamos a continuación los dos primeros problemas que afectan a la cuantificación de la cuota defraudada por el tribunal supremo, y en un apartado separado los otros dos problemas.

⁴ Se entiende que se está hablando del artículo 16.3 de la LIS 61/78, que estaba vigente en los ejercicios afectados según el cual: “3. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes.”

3.1 El criterio utilizado por el Tribunal Supremo para diferenciar entre lo que es la imputación de gastos indebidos desde el punto de vista fiscal y la defraudación

Según sostiene el Tribunal Supremo “el delito de defraudación tributaria requiere, además un elemento de mendacidad”. Es precisamente dicho elemento ya vaya referido a la ocultación de bases tributarias, o bien a la ficción beneficios fiscales en realidad inexistentes, lo que diferencia una defraudación penalmente relevante de un impago de tributos.

Conforme a dicho criterio, todos aquellos supuestos en los que una sociedad se imputa gastos o deducciones que siendo reales sean improcedentes, Ej. sin salir de Impuesto de Sociedades: cuando la disminución de la base tributaria derive de la indebida compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (Art. 10 de la LIS), cuando los cálculos de las amortizaciones aplicadas no se correspondan con la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento (Art. 11 LIS), cuando las dotaciones aplicadas para la cobertura de la pérdida de valor de los elementos patrimoniales sean excesivas (Art.12 de la LIS), cuando las provisiones que para riesgos aplicadas sean excesivas (Art.13 de la LIS), o los gastos deducidos no sean procedentes conforme al artículo 14 de la LIS; en todos esos casos y mientras los gastos sean reales, a pesar de que hayan redundado en una menor cuota, la disminución de cuota podría dar lugar a Sanción Tributaria, pero no nos encontraríamos ante cuota defraudada penalmente relevante. Paralelamente, la mera imputación de beneficios fiscales improcedentes sin falsear información, será sancionable administrativamente pero no penalmente. El motivo es que con todos los datos que tiene a su disposición la Administración, puede comprobar la corrección de las liquidaciones que le han sido presentadas. En todos los supuestos de ocultación de información, no computación de ingresos, falsificación de datos y documentos, para acreditar gastos o beneficios nos encontraríamos ante defraudaciones, y de ser superada la cantidad prevista en el artículo 305 del CP, en el ámbito del delito fiscal.

Ahora bien, la actividad delictiva en el ámbito económico lleva la sofisticación hasta “confines inexplorables”, por lo que en muchos casos la labor más delicada no es conocer los datos referentes a la actividad real de la empresa, sino la de calificar dichas operaciones y ver si existe coincidencia entre los movimientos patrimoniales y las razones económicas y vestiduras jurídicas en virtud de las cuales se justifican los mismos. No entraremos, en el presente comentario, en el estudio del problema estrella en materia de derecho fiscal que es el de la calificación jurídica, el conflicto en aplicación de la norma y la simulación, por la sencilla razón que dichos problemas no son objeto de controversia en la sentencia que comentamos. No obstante, la Sentencia que nos ocupa plantea el interesante problema de la relevancia penal de la disminución de base tributaria, como consecuencia de que una empresa con la que tenemos vinculación o en la que de uno u otro modo tenemos poder de decisión, nos ha hecho una facturación de servicios a nuestra conveniencia. Pasamos a estudiar el problema de los precios de transferencia en el siguiente epígrafe.

3.2 El concreto problema de la aplicación de gastos por operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Precios de transferencia y delito fiscal

Conforme al artículo 16.2 de la LIS según la redacción introducida por la Ley 32/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal⁵, “La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga.” El problema que regula dicho precepto es el de que en el caso de las personas o entidades vinculadas, que por decirlo de un modo simple serían aquéllas en que una tiene un cierto poder real de decisión sobre otra⁶, puede suceder que las mismas efectúen transacciones económicas “arregladas”, de tal modo que el precio de las mismas no se corresponde con el que establecerían empresas independientes en condiciones de libre mercado. De este modo puede suceder en ocasiones, que mediante la fijación de precios de conveniencia en sus relaciones, las sociedades pueden hacer que los beneficios o gastos sean mayores o menores, y trasladarlos de una entidad a otra, o incluso de un país a otro, y ello con el consiguiente reflejo en las bases tributarias y perjuicio para la Administración. Para remediar dicho problema es por lo que la Administración Tributaria puede efectuar una comprobación de valores en dichas transacciones entre empresas vinculadas, establecer a los únicos efectos tributarios⁷ cual sería el importe por el cual una determinada transacción se habría hecho en condiciones de libre concurrencia, y cuantificar la base tributaria y el impuesto procedente.

La determinación de cual habría sido el precio en condiciones de libre concurrencia es una cuestión difícil y discutible. De este modo el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó unas directrices⁸, en las que se proponen unos mecanismos de valoración de operaciones vinculadas, (método del precio libre comparable, método del precio de reventa, método del coste incrementado) que han sido en gran medida asumidos por el artículo 16.4 de la LIS⁹. A los efectos

⁵ BOE nº 286, de 30.11.2006.

⁶ La enumeración exacta de lo que se considera personas o entidades vinculadas se encuentra en el artículo 16.3 de la LIS.

⁷La valoración resultante de la comprobación efectuada por la administración tributaria no tiene reflejo en la contabilidad.

⁸ Directrices de las OCDE en materia de precios de transferencia publicadas el 13 de julio de 1995, que constituyen la revisión del informe de la OCDE sobre “Precios de transferencia y empresas multinacionales” de 1979.

⁹ “4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos: a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si

de nuestro estudio únicamente debemos poner de manifiesto que lo que pretenden dichos métodos de valoración es en primer lugar buscar un producto o servicio semejante o equiparable prestado en condiciones de libre concurrencia para ver cual es su precio. De no ser posible hallar equiparable, para averiguar el precio de venta según mercado a una empresa vinculada se parte del precio de todos los "inputs" provenientes de empresas no vinculadas, se le suma el margen de beneficio medio de empresas equiparables del sector y se obtienen cual habría debido ser el precio de venta según mercado. Por el contrario si la vinculación tiene lugar en las compras y queremos saber cual hubiese sido el importe de las mismas de no existir vinculación, partiríamos del "output", quitaríamos el beneficio medio del sector y obtendríamos el precio de coste en libre concurrencia. De no ser posible la utilización de los anteriores métodos se partirá de que ambas empresas se han repartido el beneficio por igual, tomando en consideración el riesgo asumido.

Tradicionalmente y hasta la reforma introducida por la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, la comprobación y posterior revisión de valores por la Administración Tributaria no conllevaba sanción alguna. Dicha situación cambia en la nueva regulación, que en el nuevo artículo 16.10 prevé que "Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas. También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes". En el precepto reproducido se tipifica administrativamente en primer lugar el incumplimiento de la obligación de aportar información y documentación a la Administración Tributaria, sobre el modo en que se han calculado los importes relativos a las operaciones con empresas vinculadas. En segundo lugar se tipifica la no declaración de los importes resultantes de las operaciones, conforme a los criterios de valoración resultantes de la información y documentación previamente facilitados a la Administración¹⁰.

fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. 2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación: a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones."

¹⁰ En tal sentido I. CRUZ PADIAL (2007, p. 15).

Ante la ausencia de sanción administrativa no se solía defender la posibilidad de que en tales supuestos la cuota que el sujeto pasivo hubiese dejado de ingresar, como consecuencia de haber efectuado operaciones con unos precios que no se corresponderían con los de mercado, pudiese ser considerada como cuota defraudada a los efectos del artículo 305 del CP. Como dice E. SANZ GADEA (2000, p. 98), en tales casos no tenía lugar la conducta prevista en el ilícito administrativo consistente en “Dejar de ingresar dentro de los plazos la totalidad o parte de de la deuda tributaria..”, ya que la obligación de ingreso en sentido estricto solo surgía después de que la Administración ejerciese su facultad de valoración

Esta última postura es la que adopta el TS implícitamente en la sentencia cuyo comentario nos ocupa. De este modo, dice el TS, que a pesar de considerar correcto el criterio de la Unidad Inspectora, de reducir en base al artículo 16 de la LIS (Art. 16.3 de la LIS 61/78 entendemos nosotros) el importe del gasto deducible en lo relativo a las facturas provenientes de su empresa vinculada Five Holding, como “Prouniversidad S.A.” no había ocultado la vinculación con la empresa cuyo gasto se había deducido en exceso (por encima de precio de mercado), la disminución de cuota a que había dado lugar dicho exceso en la deducción de gasto, no podía considerarse como cuota defraudada. El razonamiento del Tribunal Supremo nos parece correcto, para el caso en concreto, pero incompleto. Nosotros consideramos que el TS se hubiese podido entrar a analizar la posibilidad de que el grupo empresarial se hubiese dotado de una estructura, en virtud de la cual se hubiese valido de una serie de entidades que le facturasen a su conveniencia, de tal modo que la modificación de los precios de transferencia se hubiese utilizado para situar los beneficios o pérdidas donde mejor conviniese y ello para conseguir no tributar, y descartar o no dicha posibilidad. A nuestro juicio y más después del nuevo artículo 16.10 de la LIS, la disminución de cuota derivada de la creación “ex profeso” de un entramado de entidades que se facturan a precio distinto del de mercado, utilizando dicho entramado a los efectos de neutralizar beneficios y trasladarlos donde resulte más conveniente en términos fiscales, siempre y cuando haya existido una ocultación de beneficios, es una conducta defraudatoria, por lo que si el perjuicio es superior al exigido por el tipo penal existiría delito fiscal.

En el anterior sentido E. SANZ GADEA (2000, p. 98), al comentar la legislación precedente, defendía de “lege ferenda” la sancionabilidad incluso en el ámbito del delito fiscal, en los casos en los que quedase acreditado que el fin deliberadamente perseguido por el sujeto pasivo, mediante el establecimiento de precios distintos a los de mercado en operaciones vinculadas, era la elusión del pago del tributo. Continuaba razonando el referido autor que si bien es cierto, que en los casos de aplicación del artículo 16 de la LIS, la obligación de ingresar nace con posterioridad a la valoración administrativa de las operaciones vinculadas, no es menos cierto que en los casos en que la operación vinculada se ha realizado con los fines de eludir el pago del tributo, la acción típica es más amplia que el dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados. Efectivamente en tales casos siempre cabe decir que si el sujeto pasivo no se hubiese imputado unos precios distintos a los de mercado desde el primer momento, la deuda tributaria habría quedado correctamente determinada, y la Administración Tributaria no habría debido realizar una valoración a posteriori.

4. El alcance de la reintegración de la cuota defraudada efectuada por el TS y la posterior facultad liquidadora de la Administración Tributaria de las cantidades que han sido objeto de un proceso penal

4.1. La solución del TS de equiparación de cuota defraudada y cuota resarcida

Una de las cuestiones que nos llama la atención de la Sentencia comentada es que como consecuencia de la estimación del recurso, y a pesar de considerar correcto el informe de la Unidad Inspectoral en lo relativo a la aplicación del artículo 16 de la LIS, se reduce no sólo la multa proporcional, que se establecía en base del tanto al duplo de la cuantía defraudada, sino que se reduce también la “responsabilidad civil”. Si se entiende que la cuestión civil (o mejor dicho fiscal, en el caso que nos ocupa) se dilucida en el proceso penal por razones de eficacia atribuyendo a ésta última jurisdicción de modo adhesivo o incidental competencia para dilucidar cuestiones de las que habitualmente conoce los tribunales de otro orden, no tiene sentido el empeño en hacer coincidir cuota defraudada a los efectos de ver si hay o no delito, e impuesto impagado. La responsabilidad civil derivada de delito no está sujeta a la tipicidad penal¹¹. Pensemos por ejemplo en todos los juicios de faltas de lesiones u homicidio por imprudencia leve del artículo 621 del CP, cuando las mismas tienen lugar en el ámbito de la circulación de vehículos a motor. Si bien la causación de los daños materiales por imprudencia leve no se encuentran dentro del tipo, los mismos cuando ha existido un accidente con lesiones que han precisado tratamiento médico, se resarcen conjuntamente con las lesiones en el proceso penal. ¿Por que en el caso del delito fiscal se utiliza un criterio distinto obligando a una nueva liquidación y ejecución?

4.2. La facultad liquidadora de la Administración Tributaria posterior al proceso penal

A raíz y como consecuencia de lo anterior, se había discutido por la doctrina¹² la posibilidad de que la Administración Tributaria efectúe una nueva liquidación sobre la deuda que ha sido tomada en consideración en el proceso penal. La Sentencia que nos ocupa sostiene tajantemente que “Queda subsistente la facultad de la Administración Tributaria de fijar y en su caso proceder a ejecutar la deuda tributaria que pueda ser procedente en virtud de esas deducciones de gastos que no siendo delictivas puedan improcedentes y no ajustadas a la legislación tributaria.”

Debemos poner en relación la anterior afirmación con el tenor literal de la Disposición Adicional 10. 1 de la LGT, según la cual “En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda no ingresada incluidos los intereses de demora y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio”. Más allá de la oportunidad desde el punto de vista práctico de la disposición que ahora reproducimos, extremo

¹¹ En igual sentido J.M. SILVA SÁNCHEZ (2001).

¹² J.A. CHOCLÁN MONTALVO (2004, p. 1581). Dicho autor defendía incluso la posibilidad de que la administración efectuase una reserva de acciones civiles en relación al crédito tributario, así como la posibilidad de que la Administración continuase con la ejecución tributaria al margen del proceso penal.

en el que ahora no queremos insistir, es lo cierto que la norma no habla de cuota defraudada, sino de deuda no ingresada. Por ello si la Administración Tributaria no ha podido realizar en el proceso penal una reserva de acciones “civiles” (fiscales) y el Tribunal tienen orden de acordar la reintegración como “responsabilidad civil” de la totalidad de la deuda no ingresada, no entendemos como el Tribunal Supremo puede admitir una posterior facultad de liquidar unos conceptos que deberían constar en la Sentencia condenatoria. En apoyo de nuestra crítica se puede aducir asimismo el tenor literal del artículo 180.2 de la LGT, según el cual: “De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió.” Pues bien, de la lectura del referido precepto parece desprenderse que la continuación del procedimiento administrativo y de las facultades de liquidación de la Administración tributaria se dan en aquéllos supuestos en que la causa penal no haya acabado con Sentencia condenatoria, pues de lo contrario en la sentencia deberá acordarse la reintegración del impuesto impagado, y la ulterior exacción administrativa tendrá lugar, no en base al expediente, sino a la declaración de la Sentencia penal.

Conforme a la posición resultante de la Sentencia que nos ocupa, a la hora de reintegrar a la Administración de las cuantías objeto de delito fiscal resultarían los siguientes procedimientos ejecutivos: a) el de la multa proporcional, que tendría lugar en la ejecutoria penal, b) el de la “responsabilidad civil” declarada en la sentencia, cuya exacción conforme la Disposición Adicional 10.1 y 2 corresponde a la Administración Tributaria por el procedimiento de apremio, si bien bajo el control del tribunal penal (DA 10ª.4). c) Por último y según el criterio de la Sentencia comentada y que ahora criticamos, una vez concluida la causa penal, la Administración Tributaria podría hacer una nueva liquidación tributaria y ejecutarla a su vez por la vía de apremio, y cuya impugnación de acuerdo con la lógica de la Sentencia debería tener lugar ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Pues bien, no creemos que la existencia de tres ejecuciones pecuniarias coetáneas sea una buena solución, como tampoco lo es que en lo relativo al estricto problema de la reintegración existan dos títulos, y de distinta naturaleza y que además deberán ser impugnados ante jurisdicciones distintas. Para esta solución sería más sencillo o bien excluir totalmente del proceso penal la reintegración del impuesto defraudado¹³ o bien simplemente mantener una única ejecución en el proceso penal, tanto de la multa como del impuesto impagado.

5. Continuidad delictiva y delito fiscal

En el decimoquinto motivo del recurso de la defensa formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la LECrim, se alega la infracción del artículo 74 del CP, toda vez que la sentencia recurrida describe la conducta del recurrente de forma unitaria y caracterizadora de la figura del “delito continuado”, y sin embargo le impone las penas de modo individualizado. El motivo que

¹³ Así se realiza en Francia, véase al respecto A. COLOMA CHICOT (2006).

se alega por el Tribunal Supremo para desestimar el recurso es la existencia de una sólida línea jurisprudencial que niega la posibilidad de delito continuado en los delitos de defraudación tributaria, con la base del principio de “estranqueidad impositiva”. De este modo entre otras, en la STS, 2ª, de 3.1.2003 (MP: José Jiménez Villarejo; Ar. 782) se argumenta que como en el apartado 2 del artículo 305 del CP, se dice que a los efectos de determinar la cuantía típica se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo, o de declaración. De la anterior regla resulta lógico deducir, que si las defraudaciones cometidas en distintos periodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse, para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma es una pluralidad de infracciones administrativas, no pueden sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos periodos, para que esa pluralidad de delitos pueda ser castigada como un único delito continuado.

Si bien el argumento del TS nos parece respetable, no es menos cierto que dicha interpretación no se extrae necesariamente de la lectura del artículo 74 del CP, cuyo apartado segundo establece que “si se tratare de infracciones contra el patrimonio se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado, pudiendo imponer la pena superior en uno o dos grados en la extensión que estime conveniente si el hecho revistiere notoria gravedad y se hubiere perjudicado a una generalidad de personas.” Asimismo, el apartado tercero únicamente excluye de la continuidad delictiva las ofensas a bienes eminentemente personales.

Es de destacar que la no aplicación de las reglas del delito continuado al delito al delito fiscal, puede producir en la práctica un efecto contrario al rigor sancionatorio que parece estar detrás de la tesis del TS. De este modo con la ley en la mano y visto el tenor literal del artículo 88.1 del CP¹⁴, no habría precepto legal que vedase la sustitución por ejemplo: de tres condenas por delito fiscal a la pena de un año de prisión, impuestas en una misma sentencia; ya que dicho precepto establece el límite para cada pena, y no respecto del conjunto de las penas impuestas en una misma sentencia. La decisión o no de sustituir, evitando el condenado ingresar en prisión”, sería del tribunal sentenciador (o en su caso del juzgado de ejecutorias). De haber sido aplicada la continuidad delictiva en el supuesto planteado, en ningún caso hubiese cabido la sustitución, ya que en todo caso conforme al artículo conforme al artículo 74.1 del CP, hubiese debido imponerse la pena de 1 a 4 años de prisión en su mitad superior, pudiéndose llegar incluso con la actual redacción a la mitad inferior de la pena superior en grado.

¹⁴ Menos preciso que el del artículo 81. 2ª, que cuando establece el límite de los 2 años para que pueda ser procedente la suspensión de la pena de prisión, habla de la pena o penas impuestas, o la suma de las impuestas en una misma sentencia.

6. Bibliografía

A. COLOMA CHICOT (2006) "La responsabilidad civil derivada de delito Fiscal y la Ley General Tributaria", *La Ley*, 3 de noviembre de 2006.

I. CRUZ PADIAL (2007), "Precios de transferencia: Delimitación y modificación por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal", *Quincena Fiscal*, Abril 07.

E. SANZ GADEA (2000), "Operaciones Vinculadas" (I) *Revista de contabilidad y tributación*. Agosto-Septiembre de 2000, núm 209-210.

J. M. SILVA SÁNCHEZ (2001), "¿"ex delicto"? Aspectos de la llamada "responsabilidad civil" en el proceso penal", *Indret 3/2001* (www.indret.com).

J. A. CHOCLÁN MONTALVO (2004), "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo", *La Ley* 8 de enero de 2004.