

LA FALSEDAD COMO DELITO INSTRUMENTAL DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

AUGUSTO SANTALÓ RÍOS

Fiscal de delitos económicos de Pontevedra

Pretende la presente ponencia abordar una serie de cuestiones, tanto de orden jurídico como meramente práctico, que se plantean, con más o menos asiduidad, en la práctica forense.

Sin realizar un análisis exhaustivo de la problemática de las falsedades instrumentales, se expondrán algunos de los problemas que se detectan con mayor frecuencia:

A) Punibilidad de falsificaciones cometidas por particulares

Generalmente (salvo los supuestos más burdos) el delito fiscal irá acompañado por la falsificación de documentos que normalmente serán facturas y albaranes, los libros contables donde se asientan las operaciones a las que presuntamente obedecen las facturas, así como los medios de pago/cobro.

Al respecto de esta cuestión la sentencia del T.S. 1.639/07 de 4-11-2.008 (caso AVE) indica: *“el tema relativo a la delimitación conceptual de lo que sea falsedad ideológica, imputable para particulares (art.390.1.4 CP) y esas mismas conductas susceptibles de generar una tipicidad incardinable en el nº 2 de ese mismo artículo (simular un documento de forma que induzca a error sobre su autenticidad) produjo problemas resolutivos a la Sala II del TS desde la promulgación del Código vigente. En el pleno no jurisdiccional de 26 de febrero de 1.999 se llegó a la conclusión de que las falsedades ideológicas no se habían despenalizado, si los hechos probados podían ser subsumidos en otro apartado dentro de las tipicidades falsarias. Sin embargo, a la hora de señalar la línea divisoria, hubo impor-*

tantes diferencias que la jurisprudencia posterior ha ido decantando, llegando a establecer una doctrina en buena medida consolidada”.

De esta doctrina (STS 28-10-2.004, 7-2-2.005, 21-3-2.005), la sentencia referida indica que *“se pueden extraer los dos criterios determinantes de la delimitación de estos dos conceptos:*

a) Que exista una discrepancia absoluta entre lo declarado en el contrato o documento y lo verdaderamente acontecido.

b) Que el documento calificado de falso haya sido creado como un elemento completo y para dar la apariencia cierta de la realidad que formalmente expresa cuando nada tiene que ver con tal realidad.

Por todo ello no cabe confundir lo que es una simple alteración de la verdad en un documento existente o que responde a una operación real cuyos datos se falsean, con la simulación consistente en la completa creación “ex novo” de un documento con datos inveraces y relativos a un negocio o a una realidad inexistente que se pretende simular, pues verdaderamente no existe en modo alguno. En otras palabras una cosa es que la mentira sea un documento inauténtico y otra muy distinta es que la mentira sea lo declarado en un documento auténtico”.

La doctrina expuesta parece zanjar definitivamente el debate acerca de los supuestos de falsedad documental cometidos por particulares y tipificados en el art. 390.1.2 y 390.1.4 C.P.

Como ya se ha indicado, la falsedad normalmente no afecta exclusivamente a la factura sino que también afecta a los libros en los que se asientan las operaciones comerciales reales o aparentes. Cabe plantearse, en estos supuestos, si nos hallamos ante un único delito de falsedad o más de uno, que afectaría por un lado a las facturas y, por otro, a los libros donde se asientan las operaciones, y ello especialmente si las facturas proceden de terceras personas. Parece evidente que no se puede duplicar la respuesta penal y que nos hallamos en todo caso ante un concurso de normas del art.8 C.P., entre los arts.392 en relación con el 390 y el 290 o, en su caso, el 310 C.P.

Mayores dificultades plantea el supuesto de falsedades ideológicas (impune para particulares, conforme el art.392 C.P.) en las que concurren los requisitos del art.290 C.P. En este caso la falsedad ideológica no es impune y la alteración contable puede causar un perjuicio económico al Estado, quien puede tener la condición de tercero a los efectos del indicado artículo. En principio, podría pensarse que dicho precepto es perfectamente aplicable a los supuestos de falsedades ideológicas con ánimo de perjudicar a la Hacienda Pública; sin embargo, cuando se trata de falsedades instrumentales relacionadas con el delito fiscal, parece colisionar con lo dispuesto en el art.310 C.P., precepto cuya finalidad es pre-

cisamente proteger a la Hacienda Pública en las fases o pasos previos a la comisión del delito fiscal. En consecuencia, si el legislador ha establecido un precepto especial (principio de especialidad) para proteger los intereses de la Hacienda ante la falsificación de los libros obligatorios, éste debería excluir la aplicación de otros preceptos de carácter más general.

B) Absorción del delito de falsedad por el delito fiscal

Se plantea la cuestión de si la falsedad instrumental como medio para la comisión del delito fiscal queda absorbida por éste. Es clara la Jurisprudencia que señala que el delito contable del art.310 C.P. como inicio del “iter criminis” del delito fiscal queda absorbido por éste cuando el mismo se produce. Asimismo, la comisión de determinados delitos fiscales, fundamentalmente cuando se trata del impuesto de sociedades, requiere generalmente que previamente exista una contabilidad falseada, motivo por el cual también podría llegar a razonarse que el delito tipificado en el art. 290 C.P. quedaría absorbido por el delito fiscal.

Sin embargo, ni el desvalor de la acción defraudatoria ni el desvalor del resultado sancionado en el delito del art.305 C.P. incluyen falsedades documentales autónomas que conceptualmente no son necesarias para la defraudación fiscal, como es la emisión de facturas falsas por simulación total del negocio jurídico que en ellas se documenta. En este sentido es clara la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (Stcia. nº 1.538/2.005, de 27 de diciembre, entre otras) cuando señala que la absorción de la falsedad documental, conforme al art. 8,3º C.P., por otros delitos, como la estafa, sólo se produce en los supuestos en los que se trata de un documento privado, pero no es aplicable cuando se trata de documentos públicos, oficiales o de comercio, pues en estos casos el art.392 C.P. no exige como elemento del tipo la finalidad de perjudicar a otro.

El supuesto de emisión de facturas falsas con fines de defraudación fiscal ha sido resuelto por la Jurisprudencia como un caso de concurso ideal y nunca como un supuesto de consunción o absorción (en este sentido, Stcia. 1/1.997 de 28 de octubre de 1.997 “caso Fillesa”).

Asimismo, confirma esta interpretación el propio apartado 4º del art.305 C.P. cuando, al extender de modo expreso la excusa absolutoria a las falsedades, pone de manifiesto la autonomía de éstas.

La doctrina expuesta es recogida entre otras por la sentencia de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Sevilla de 28 de junio de 2.007 (recurso 2.756/2.006).

A diferencia del delito fiscal, el delito previsto en el art.308 C.P. (fraude de subvenciones) sí exige para su comisión el falseamiento de las condiciones requeridas para la concesión de la subvención; en base a esa exigencia diversas sentencias (entre otras, Stcia. 379/2.006 de la A.P. de Vizcaya) entiende que el delito de fraude de subvenciones absorbe

al de falsedad; y aunque la sentencia del T.S. de 21 de junio de 2.006 (Stcia.671/2.006) estima que el delito de falsedad no queda absorbido por el delito de fraude de subvenciones, en realidad se está refiriendo a falsificaciones realizadas con posterioridad a la comisión del delito de fraude, por lo que la cuestión ya no es la planteada, sino que será la de si es posible el autoencubrimiento impune, extremo que se analiza a continuación.

C) Delito de falsedad y autoencubrimiento impune

Puede suceder que la falsedad documental se realice con posterioridad a la comisión del delito fiscal para presentar justificantes documentales ante una inspección de Hacienda, o que incluso, habiéndose cometido con anterioridad, la estrategia de la defensa pretenda que las facturas (de las que no existe autenticidad acerca de su fecha) fueron realizadas con posterioridad.

En estos supuestos se plantea si esa falsedad posterior al delito principal en realidad queda absorbida en el desvalor de éste y se trata de un autoencubrimiento impune. El art.8.3 C.P. recoge una fórmula que viene a significar que el injusto material de una infracción acoge en sí injustos menores, que se sitúan respecto de ella en una relación cuantitativa de inferioridad; así, por ejemplo, el homicidio absorbe las lesiones causadas con anterioridad al mismo y también abarcaría la doctrina de la consunción aquellos actos tendentes a ocultar pruebas del delito cometido, como por ejemplo una inhumación ilegal en el supuesto de un asesinato.

Sin embargo, la figura del autoencubrimiento no tiene un alcance extensivo a todo tipo de delitos y supuestos, pues los actos realizados por el autoencubridor no son impunes si constituyen por sí un nuevo delito. En definitiva, la teoría de la consunción sólo puede admitirse cuando ninguna parte injusta del hecho queda sin respuesta penal, debiendo acudir en otro caso al concurso de delitos.

La sentencia del T.S. de 21 de junio de 2.006 (Stcia.671/2.006), mencionada en el apartado anterior, estimó que el delito de fraude de subvenciones no absorbe al de falsedad, pues “...no se da el caso de que uno de los preceptos en los que el hecho es subsumible comprenda en su injusto el todo...”.

La sentencia de la A.P. de Madrid de 25 de enero de 2.007 (Stcia. 426/2.007) señala, en un supuesto de creación de una factura falsa para disfrazar la legalidad de una autoliquidación, que el delito de falsedad no queda en ningún caso absorbido por el delito fiscal.

D) Delito continuado. Unidad de acción. Non bis in idem

Generalmente, los documentos falsos que acompañan al delito fiscal van a ser varios, y esto plantea el problema de la consideración jurídica de los mismos. Normalmente nos hallaremos ante un supuesto de continuidad delictiva, pues los distintos documentos

habrán sido realizados en ejecución de un plan preconcebido, que es precisamente defraudar a la Hacienda Pública. El delito continuado no es concebido como una mera ficción jurídica destinada a resolver en beneficio del reo los problemas de aplicación de penas que plantea el concurso de delitos, sino una verdadera realidad jurídica que permite construir un proceso unitario sobre una pluralidad de acciones que presentan una determinada unidad objetiva y subjetiva.

Sin embargo, en ocasiones los actos falsarios se presentan como una unidad material y temporal tan estrecha que lleva a plantearse si nos hallamos ante una o varias acciones; estima la Jurisprudencia que existe unidad de acción y no pluralidad de acciones, entendidas ambas en el sentido de relevancia penal, cuando la pluralidad de actuaciones sean percibidas por un tercero no interviniente como una unidad por su realización conforme a una única resolución delictiva y se encuentren vinculadas en el tiempo y en el espacio. En estos supuestos nos encontramos ante lo que la doctrina y Jurisprudencia denomina como unidad material de la acción. La aplicación de una u otra institución jurídica no es irrelevante, pues si se aplica la figura del delito continuado la pena deberá imponerse en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la pena inferior de la pena superior en grado.

La sentencia del T.S. de 7 de mayo de 1.999 apreció que existía unidad material de acción en el supuesto de un policía de aeropuerto que puso en siete pasaportes diferentes sellos de entrada con fechas alteradas, considerando una sola acción de materialidad la de poner los sellos en los siete pasaportes.

Sin embargo, esta interpretación jurisprudencial no puede extenderse de tal forma que abarque lo que manifiestamente constituyen acciones autónomas. Así, en la sentencia del T.S. de 21 de junio de 2.006 (recurso 893/2.005) se consideró que la elaboración de nueve facturas referidas a distintas entidades y otra elaborada por un tercero a instancia del condenado no podía considerarse como una única acción, sino que se trataba de un delito continuado; en este mismo sentido la sentencia del T.S. de 12 de mayo de 2.008 (recurso 1.913/2.007) entendió que rellenar tres cheques para presentarlos al cobro era constitutivo de un delito continuado de falsedad.

Dentro de los requisitos para apreciar la existencia de delito continuado, el que mayores dificultades va a plantear en la falsedad instrumental relacionada con el delito fiscal es el relativo a la identidad del sujeto activo, por cuanto el dolo unitario exigido por el art.74 C.P. requiere un mismo portador, a diferencia del sujeto pasivo que no requiere que se trate de la misma persona. Así, los terceros colaboradores en el delito continuado con participaciones limitadas y singulares quedan fuera de la continuidad delictiva.

La exigencia anteriormente indicada no plantea mayores dificultades cuando el mismo defraudador elabora los documentos falsos ni cuando un tercero confecciona los documentos para el defraudador estando ambos de acuerdo. Sin embargo, sí se van a plantear problemas cuando los documentos falsos son realizados por uno o varios terceros y van

destinados al defraudador y a otras personas interesadas. No existe duda (y en consecuencia ahí no reside el problema) acerca de considerar autores de los documentos falsos tanto a quien los emite como a quien los recibe, pues, como reiteradamente viene entendiendo nuestra Jurisprudencia, para ser considerado responsable de un delito de falsedad no es necesario intervenir de modo directo en la confección del documento falso, pues si las actuaciones entre las partes estaban previamente pactadas y respondían a un reparto de papeles en el conjunto de la actividad desplegada atraen también hacia sí la responsabilidad penal por el delito de falsedad (Stcia. T.S. 24 de enero 2.002, recurso 629/2.000, entre otras).

El problema radica en que a la hora de instruir el procedimiento por delito fiscal y las falsedades instrumentales relacionadas con el mismo, la inclusión en la investigación de todo el complejo de facturas falsas emitidas por factureros y que no afectan al delito fiscal investigado va a suponer una complicación a veces tan compleja que va a imposibilitar que la instrucción se realice de forma razonable; sin embargo, para el facturero o factureros la emisión de facturas, aunque para distintas personas, va a constituir un delito continuado, pues generalmente va o van a proceder con un plan preconcebido. Para estos la ruptura de la continuidad delictiva para ser juzgados en varios procedimientos puede y en realidad ocasiona importantes consecuencias desde el punto de vista penológico.

El tema planteado está relacionado directamente con el **principio non bis in idem** que a continuación se analiza: el enjuiciamiento de hechos que revisten carácter de delito continuado en distintos procedimientos plantea la cuestión de si en los hechos enjuiciados en el segundo o ulteriores procedimientos concurre la excepción de cosa juzgada.

La Jurisprudencia se inclina en sentido contrario a la apreciación de la institución de cosa juzgada por los siguientes motivos:

1.- El delito continuado sólo es aplicable a los hechos que se persiguen en el mismo procedimiento, y no a los que se persiguen en procesos distintos y separados, para los que en todo caso procedería aplicar el art.988 L.E. Crim.

2.- Para aplicar la cosa juzgada es preciso que entre el proceso en el que se alegue y en el anterior se de identidad subjetiva y objetiva.

La Sala Segunda del T.S. (Stcia. 4 de noviembre de 2.008, recurso 1639/2007) ha entendido que es posible la tramitación de un procedimiento y posterior sentencia sobre unos hechos aún cuando estos idealmente pudieran incluirse en la continuidad delictiva enjuiciada con anterioridad. Por tanto, si se tramitan dos procesos distintos en relación con hechos distintos no puede haber cosa juzgada, ya que los hechos introducidos en el segundo proceso son materialmente diferentes.

Como nuestro alto Tribunal es consciente de que esta doctrina puede afectar a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, ha propuesto diversas soluciones, como:

a) la moderación de la pena en un segundo proceso, que se conseguiría ya descontando en el segundo proceso la pena impuesta en el primero, ya haciendo que la suma de ambas penas no rebase el tope por el que se podría condenar en un único proceso.

b) La utilización analógica del mecanismo previsto en el art. 988 de la L.E.Crim.

c) A través de la institución del indulto.

E) Condena por delito fiscal y no por falsedad instrumental, aun existiendo o concurriendo ésta

En ocasiones se alega vulneración del principio acusatorio e incongruencia de la sentencia por condenar por un delito del art.305 C.P., partiendo de que unos documentos son mendaces, sin condenar por el delito de falsedad documental. Al respecto de esta cuestión, la sentencia de la A.P. de Valencia de 6 de junio de 2.008 indica que no existe impedimento legal alguno para que se condene por tal delito (contra la Hacienda Pública), sin existir, de momento, condena por delito de falsedad documental, por cuyos hechos se podría seguir un procedimiento en otro Juzgado. En ningún caso la falta de imputación de tal delito de falsedad excluye la posibilidad de acusar y ser condenado.

En el mismo sentido, la sentencia de la A.P. de Vizcaya de 3 de octubre de 2.007 (recurso 305/2.007) señala: “...*De otro lado, la opción de imputar un delito de falsedad por simulación de facturas corresponde a la acusación, que debe ponderar las circunstancias del supuesto dado, pero en ningún caso la falta de imputación de tal delito excluye la posibilidad de acusar por el delito tipificado en el art.305 del C.P.*”

F) Prescripción

1. Inicio del plazo prescriptivo.- Al tratarse de documentos falsificados, es difícil determinar el “dies a quo” del plazo prescriptivo, pues si la factura ha sido simulada tampoco se puede partir de que la fecha en ella fijada sea cierta.

Las dudas que se planteen deben resolverse con arreglo al principio “in dubio pro reo”; debe estarse a cada caso en concreto y a los indicios que permitan determinar que la falsedad se produjo en una determinada fecha; concretamente en la sentencia del T.S. de 21 de junio de 2.006 (recurso 893/2.005), partiendo de que la factura se confeccionó para presentar ante la Administración y justificar una determinada producción, se entendió que ésta se confeccionó entre la incoacción y citación del interesado y la presentación de éste en la Consejería.

2. Plazo de prescripción de las falsedades instrumentales.- En ocasiones, la AEAT remite parte del expediente, sin haberlo concluido, por entender que el delito de falsedad puede estar a punto de prescribir por el transcurso de tres años. En realidad, es innecesaria

dicha remisión (salvo que sólo exista delito de falsedad) porque el plazo de prescripción de la falsedad instrumental va unido al del delito principal, en este caso delito fiscal; en este sentido, entre otras se pronuncian las sentencias del T.S. de 3 de junio de 2.002 (recurso 2.885/2.000), y la de 23 de enero de 2.007 (recurso 1.194/2.006).

3. Interrupción de la prescripción.- Son más que conocidas las diferencias que a este respecto mantienen el T.S. y el T.C., por cuanto para el primero es suficiente para que se produzca la interrupción de la prescripción la presentación de denuncia o querrela y para el segundo se requiere que se produzca alguna actuación judicial que responda a dicha presentación y admita a trámite la causa, o acuerde la incoación de procedimiento penal. En este sentido, ya se ha pronunciado el T.C. en las sentencias 63/2.005, de 15 de marzo y de 20 de febrero de 2.008; doctrina ésta a la que parece irse aproximando el T.S., así la sentencia de éste de 4 de noviembre de 2.008.

G) Falsedad instrumental y su incidencia en procedimientos administrativos de las Administraciones Tributarias

La falsedad documental produce un serio efecto “perturbador” en la actuación de las Administraciones Tributarias, pues la actuación de las mismas puede entrar en colisión con la Jurisdicción Penal, con la consiguiente problemática que a continuación se expone:

1.- Facturas u otros documentos falsos y su comunicación a la Jurisdicción Penal

Como ya se ha visto, no toda falsedad es punible a efectos penales, pues queda fuera del ámbito penal aquel importantísimo grupo de falsedades que se refiere al falseamiento de la verdad en la narración de los hechos cometido por particulares. Consecuentemente, la primera dificultad con la que se van a encontrar los funcionarios de las Administraciones Fiscales es determinar cuándo un documento es o no falso a efectos penales; el que esta determinación sea siempre realizada por funcionarios administrativos sin ningún control judicial acarrea evidentes peligros; por el contrario, la remisión indiscriminada de documentos en los que se detecten alteraciones al Ministerio Fiscal o Autoridad Judicial va a suponer el colapso de los Órganos Judiciales y la paralización de los expedientes administrativos. En consecuencia, parece lo más razonable que sea la propia Administración la que determine qué tipos de documentos pueden revestir carácter delictivo y, en caso de duda, remitir al Ministerio Fiscal aquellos más dudosos.

En el supuesto de que los documentos falsos no sean típicos penalmente, se podrá regularizar la situación tributaria del receptor de las facturas, y en su caso proceder a la apertura de expediente sancionador, de conformidad con los arts.191 a 193 de la LGT. Asimismo, el emisor de la factura, podrá ser objeto de expediente sancionador, de conformidad con lo establecido en el art.201 LGT.

2.- Falsedades penalmente típicas y su incidencia sobre los expedientes seguidos por las Administraciones Tributarias

En estos supuestos es evidente que al tratarse de un delito debe ser comunicado a la Jurisdicción Penal y así lo prevé expresamente el art. 95.3 LGT.

Es preciso distinguir si nos hallamos ante un procedimiento de inspección o ante un procedimiento sancionador.

a) Procedimiento de inspección: siguiendo el criterio mantenido por los Servicios Jurídicos de la AEAT de 28 de octubre de 2.005, la denuncia presentada por falsedad documental ante la Jurisdicción Penal no debe suponer la paralización del procedimiento administrativo de inspección, por los siguientes motivos:

- El artículo anteriormente mencionado (95.3 LGT) que se refiere a la existencia de cualquier tipo de delito perseguible de oficio, no prevé la suspensión del procedimiento; por el contrario, el art.180 LGT, que se refiere al delito fiscal, sí prevé la suspensión del procedimiento administrativo.

- El art.33.1 del Real Decreto 2.063/2.004, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, para el supuesto de que la denuncia se haga en relación con el tipo penal contenido en el art.310 CP (delito contable) indica que no obstante se podrán dictar los actos de liquidación que procedan.

- El art.150.4 LGT dispone que cuando se remita el expediente a la Jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el art.180.1 (delito fiscal) se produce, entre sus efectos, la interrupción justificada de la actuación administrativa; por lo que parece que sensu contrario la denuncia de cualquier otro delito no produce el efecto de interrumpir las actuaciones, con las graves consecuencias que esto conlleva para la Administración Tributaria, siendo incluso dudoso, de conformidad con lo establecido en el art.68 LGT, que llegase a interrumpirse el plazo de prescripción.

No obstante los argumentos esgrimidos, lo cierto es que la declaración judicial acerca de la autenticidad o falsedad del documento va a tener importancia en la liquidación del impuesto (no va a ser lo mismo, a los efectos fiscales, que la factura en la que se reflejan determinados servicios sea declarada por el Juez auténtica o falsa), motivo por el que cualquier defensa va a solicitar, o incluso el Juez de oficio va a ordenar, la paralización del procedimiento administrativo. En este supuesto la Administración necesariamente debe proceder en el sentido ordenado, y esta orden tendrá los efectos previstos en los apartados 1 b) y 2 b) del art. 68 LGT.

Podría indicarse, a efectos de evitar la suspensión del procedimiento administrativo y de conformidad con lo establecido en el art.137.2 de la LRJAPAC y 7.3 del RD

1.398/1993 por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento Administrativo para el ejercicio de la potestad sancionadora, que en todo caso el procedimiento administrativo estará vinculado a la declaración de hechos probados de la Resolución Judicial. Lo indicado es válido si la resolución judicial es anterior a la culminación del procedimiento administrativo, pero de muy difícil aplicación en caso contrario.

b) Procedimiento sancionador: En este supuesto, que ya plantea menos problemas, la regla general consistirá en que la vía judicial es preferente a la administrativa, que no podrá actuar por aplicación del principio “non bis in idem”. En este sentido el art.133 de la Ley 30/1.992 de 26 de noviembre (LRJAPAC) dispone “*no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento*”. En consecuencia, no podrá procederse en vía administrativa cuando concorra esta triple cualidad.