

# La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la identidad entre la infracción tributaria y el derecho fiscal. Repercusiones para el caso español

El artículo 4.1 del Protocolo n.º 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos, dispone:

*“Nadie podrá ser perseguido o condenado penalmente por los tribunales del mismo Estado, por una infracción por la que ya hubiera sido absuelto o condenado en virtud de sentencia firme conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado”.*

España ratificó el Protocolo número 7 del CEDH el 16 de septiembre de 2009, siendo oponible frente al Reino de España en el seno del Consejo de Europa a partir del 31 de diciembre de 2009.

Las determinaciones del artículo 4.1 del Protocolo número 7 constituyen una formulación específica del conocido principio del non bis in idem, propio del derecho penal. Ahora bien, la interpretación que del mismo se ha venido realizando por la doctrina del Tribunal de Estrasburgo, de la que el último exponente es la Sentencia *Ruotsalainen v. Finland*, de 16 de junio de 2009 (*demanda 13079/03*), puede provocar unos efectos significativos en el ordenamiento jurídico español como consecuencia del artículo 10 de la Constitución española que precisa que las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los Tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España.

La STEDH *Ruotsalainen v. Finland* contiene las consideraciones que al Tribunal le merece el hecho de que algunos ordenamientos de los Estados parte del Convenio contengan respuestas punitivas en vía administrativa y en vía

---

\* Letrado de la Asamblea de Madrid.

penal frente a determinados hechos ilícitos entre los que no se aprecian diferencias significativas, como ocurre en el caso de las infracciones tributarias y los delitos fiscales. Se analiza el caso de un ciudadano finlandés al que la policía sorprendió utilizando como combustible de su vehículo un tipo de gasoil fiscalmente subvencionado sin reunir los requisitos legalmente exigidos para ello; por esa infracción fue objeto de un condena en un proceso penal y también de una sanción administrativa ya que la legislación finlandesa la definía tanto como un delito como una infracción tributaria.

Como sabemos también en España, las infracciones tributarias constituyen infracciones administrativas con carácter general y si, además, en las mismas concurren determinados elementos como la superación de un determinado umbral de cuota defraudada y un ánimo defraudatorio doloso, pueden integrar el tipo de un delito definido y perseguido en la legislación penal. Ha de significarse asimismo que desde la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente se produce una diferencia en el periodo de prescripción de ambos ilícitos, pues mientras que para la infracción administrativa es de 4 años, para el delito es de 5 a tenor de lo preceptuado en el Código Penal de 1995.

En este escenario, resultan ciertamente interesantes por su segura proyección futura las consideraciones del TEDH en la señalada Sentencia *Ruotsalainen v. Finland*, de 16 de junio de 2009. En la misma, el Tribunal llega a la conclusión de que a efectos del artículo 4 del Protocolo 7, no hay diferencia entre el tipo de dos infracciones, una penal y otra administrativa, por el hecho de que la primera exija intencionalidad dolosa y la segunda mera culpa.

De acuerdo con la doctrina establecida en la citada sentencia podría llegar a afirmarse que en el derecho español existe una identidad sustancial entre la infracción tributaria de carácter administrativo (que, como ya hemos dicho, prescribe a los cuatro años en el ordenamiento español) y la infracción penal o delito de defraudación tributaria (que prescribe a los cinco). En consecuencia, en aplicación del artículo 4.1 del Protocolo n.º 7 CEDH, resultaría que, una vez extinguida la responsabilidad por la infracción tributaria por prescripción no sería posible inculpar ni condenar en un proceso penal al autor de la misma infracción.

La normativa del derecho español en la materia es la que se expone seguidamente.

#### **a) En la esfera administrativa**

Establece el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre que:

*Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo*

al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley.

Precisando en su apartado 4:

*La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.*

*La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 % del importe de la base de la sanción.*

*La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a y b del apartado 1 del artículo 187 de esta Ley.*

Y en cuanto a la prescripción de las infracciones tributarias se establece en el artículo 66 de la Ley General Tributaria (en idéntica redacción al antiguo artículo 64, aplicable al caso):

*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

- a. El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b. El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*

Podemos afirmar en consecuencia que en el ordenamiento fiscal español, constituye infracción tributaria administrativa muy grave *dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, cuando se hubieren utilizado medios fraudulentos.*

## **b) En la esfera penal**

El artículo 349.1 del antiguo Código Penal de 1973, que es primero que define con cierta propiedad el delito fiscal, disponía en el capítulo dedicado a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social:

Artículo 349

- 1. El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la*

*misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

*Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:*

- a) *La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.*
- b) *La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.*

*Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.*

2. *A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se tratare de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si éstos fueran inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.*

Por su parte, en la actualidad el artículo 305 del Código Penal de 1995, en redacción similar, prescribe:

*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

Por lo que se refiere a la prescripción de este tipo de delitos el artículo 131.1 del Código Penal establecía el plazo de cinco años, al igual que el artículo 113 del Código Penal de 1973.

Como vemos, los elementos típicos de la infracción administrativa muy grave coinciden con los elementos típicos del delito penal; a saber:

- a) Que se deje de ingresar una determinada cantidad en la Hacienda Pública como cuota de un tributo.
- b) Que exista dolo (circunstancia que concurre cuando se hayan utilizado medios fraudulentos).

Por lo que respecta a la cuantía de la cantidad dejada de ingresar se observa que, en realidad, no existe un umbral a partir del cual necesariamente haya de considerarse que una acción u omisión con trascendencia tributaria ha dejado de ser infracción administrativa y se ha convertido en delito. En efecto, aunque en el Código Penal se establece como umbral mínimo para la existencia de delito el que la cuota defraudada sea superior a 120.000 euros, ello no significa que necesariamente y en todo caso las cantidades defraudadas superiores a esa cuantía hayan de considerarse constitutivas de delito, pues en el artículo 191 de la Ley General Tributaria no se establece límite superior para la existencia de infracción tributaria administrativa sino que se admite que cualquier cantidad defraudada puede dar lugar a la misma, al precisar:

*La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.*

La única previsión respecto a la cuantía de las infracciones tributarias se contiene en el artículo 191.2 de la Ley General Tributaria que señala que a partir de 3.000 euros en la cuota defraudada, la infracción deja de ser leve y se convierte en grave o muy grave.

En cuanto a la sanción administrativa por sanciones muy graves, dispone el artículo 186.1 a) de la Ley General Tributaria:

1. *Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción grave o muy grave sea de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:*
  - a. *Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.*

En resumen, una acción u omisión de un contribuyente a través de la cual se deje de ingresar una determinada cuantía de cuota tributaria en las arcas públicas, puede encajar perfectamente en la tipificación como infracción tributaria administrativa muy grave por parte de la Administración de acuerdo con el derecho español, sin que exista razón alguna para tipificarla de forma independiente e inicial como delito. Sin embargo puede darse teóricamente la circunstancia de que una determinada defraudación fiscal no sea perseguida en vía administrativa por la Administración tributaria en el plazo de cuatro y posteriormente, sin que la naturaleza de esa infracción haya variado, se inicie un proceso penal si se supera el umbral de los 120.000 euros de cuota defraudada y no han transcurrido aún los cinco años desde su comisión. Esta posibilidad teórica —que además se ha verificado en la práctica en numerosos supuestos— es la que a partir del día 31 de diciembre de 2009 queda seriamente comprometida por su disconformidad con el artículo 4.1 del Protocolo n.º 7 CEDH.

Si desde la perspectiva de aplicación práctica del derecho analizamos las consecuencias reales que para el contribuyente al que se le imputa una defrau-

dación a la Hacienda Pública representan tanto el expediente administrativo como el proceso penal, obtenemos la siguiente comparativa:

Si los hechos se han tipificado y perseguido como infracción tributaria muy grave el contribuyente habría sido sancionado en vía administrativa a:

- Ingresar a la Hacienda Pública el importe de la cuota defraudada más los intereses legalmente procedentes.
- Pagar una multa al Estado por importe del 100 al 150% de la cantidad defraudada.
- Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de dos años.

Pues bien, si el autor de la infracción es imputado por la misma en un proceso penal podría ser condenado a:

- Indemnizar a la Hacienda Pública en la cantidad defraudada más los intereses legalmente procedentes.
- Pagar una multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada.
- Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho de gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de dos años.
- Prisión menor de uno a cinco años (que, en circunstancias normales, sin agravantes y sin antecedentes penales no se cumplirá).

Como se puede apreciar la pena que se puede imponer en el proceso penal y la sanción aplicable en el procedimiento administrativo son prácticamente idénticas en la práctica.

Es decir, el Estado español con el actual marco normativo puede obtener el mismo resultado a través de un procedimiento penal que el que hubiera obtenido a través de un procedimiento administrativo. Sin embargo, no son pocas las ocasiones en que ha utilizado el primero simplemente porque había transcurrido el plazo de prescripción del segundo, sin que existiesen diferencias relevantes ni en los elementos constitutivos de la infracción ni en el castigo impuesto.

En resumen, tanto en la determinación de los elementos típicos de la infracción, como en la identidad de los sancionados como en la naturaleza de los castigos impuestos se aprecia una sustancial identidad de razón entre la infracción administrativa y la infracción penal por lo que en la actual configuración del ordenamiento jurídico español resulta plenamente aplicable al presente caso el artículo 4 del Protocolo número 7 del CEDH.

En la señalada Sentencia RUOTSALAINEN V. FINLAND de 16 de septiembre de 2009 (demanda 13079/03), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha fijado su doctrina a la hora de determinar cuando ha de considerarse que no existe diferencia relevante entre una infracción administrativa y una

penal, recordando los denominados “Engel criteria” que han de ser objeto de verificación caso por caso:

- 1.º El primer criterio a atender es la clasificación legal de la infracción en la legislación nacional.
- 2.º El segundo es la verdadera naturaleza de la infracción.
- 3.º El tercero es el grado de severidad de la pena a la que la persona imputada se arriesga.

Se afirma asimismo por la Corte que el segundo y el tercer criterio son alternativos y no necesariamente acumulativos. Lo que no excluye un tratamiento acumulativo donde el análisis separado de cada criterio no hace posible alcanzar una conclusión clara sobre la existencia de una imputación criminal (*Jussila v Finland- Demanda 73053/01*).

Aplicando los criterios señalados al caso concreto analizado en la Sentencia RUOTSALAINEN V. FINLAND, la Corte hace algunas consideraciones que estimamos sumamente relevantes, por su aplicabilidad, al presente caso. Así (y siguiendo su exposición en inglés al ser ésta la única lengua en la que está disponible la sentencia al día de hoy) se señala:

*(45) En cuanto al primero de los “Engle criteria” es evidente que la infracción por defraudación de la tasa de fuel ha sido clasificada como delito pero solo como una vertiente del régimen de protección fiscal.*

Parece evidente que a la misma conclusión cabe llegar en el análisis del ordenamiento jurídico español por las razones antes expuestas ya que, como se ha dicho, el hecho de defraudar en la cuota a la Administración Tributaria se considera delito penal cuando se dan determinadas condiciones “añadidas” a la infracción tributaria definida en el régimen fiscal, caracterizadas por la superación de un determinado importe cuya sola verificación, por otro lado, no hace surgir necesariamente el delito en todo caso, pues aunque la cuota defraudada sea mayor no por ello la infracción deja de pertenecer automáticamente a la esfera administrativa.

Con relación al segundo de los “Engel criteria” la Corte hace en la Sentencia RUOTSALAINEN V. FINLAND, unas consideraciones que al aplicarlas al caso español hacen concluir la naturaleza realmente administrativa de la tipificación penal. Se afirma en la sentencia que:

*(46) Se puede concluir pues que la infracción por defraudación de la tasa de fue ha sido impuesta por una norma cuyo propósito no era solamente compensatorio sino también disuasorio y punitivo. El Tribunal considera que de ello se deriva la naturaleza penal de la infracción.*

Pues bien, en el caso que nos ocupa, del análisis de los elementos y las penas del delito fiscal tipificado en el Código Penal español tal y como arriba se ha expuesto, puede deducirse claramente que la principal consecuencia de nuestro tipo penal es la recaudación de la cuota defraudada y la multa económica

correspondiente —al igual que la infracción tributaria— por lo que puede concluirse que su estructura y finalidad es fundamentalmente administrativa.

A la misma conclusión cabe llegar en el análisis del tercero de los criterios. El infractor sabe que el riesgo que asume es principalmente el de tener que ingresar la cuota defraudada y pagar la multa económica correspondiente. En el derecho español, la dimensión punitiva y disuasoria del tipo penal no es significativamente distinta de las de la infracción administrativa, ya que las eventuales penas de prisión en la mayoría de los casos no se cumplen efectivamente al tener la consideración de “penas menos graves” según el artículo 33.3.a) del Código Penal español.

El propio Tribunal Constitucional español ya reconoció la identidad material entre la infracción administrativa y la penal en su sentencia núm. 50/1995 donde admite que “*la antijuricidad material del delito fiscal y la infracción tributaria es la misma, difiriendo tan solo en la intensidad con la que se presentan*”.

En la citada Sentencia RUOTSALAINEN V. FINLAND, el Tribunal hace un recordatorio de que ya en el caso SERGEY ZOLOTUKHIN V. RUSSIA, abordó el propósito de armonizar la interpretación de la noción de lo que constituye el concepto de “mismas infracciones” para integrar el término *idem* del principio *non bis in idem*; y así afirma en los párrafos 48, 49 y 50 de la única versión existente en lengua inglesa:

*48. En el caso de Sergey Zolotukhin contra Rusia [GC] (n.º 14939/03, § 70-78, 10 de febrero de 2009) el Tribunal de Justicia ya señaló que el cuerpo de jurisprudencia que se había acumulado a lo largo de la historia de la aplicación del artículo 4 del Protocolo número 7 del Convenio ya expuso la existencia de varios enfoques interpretativos sobre la cuestión de si los delitos por los que fue procesado el solicitante son los mismos. Tratando de poner fin a esta inseguridad jurídica, el Tribunal decidió dar una interpretación armonizada de la noción de “mismos hechos” — el elemento idem del principio non bis in idem—.*

*49.— En el caso arriba mencionado, el Tribunal consideró que el artículo 4 del Protocolo número 7 debe ser entendido como la prohibición de persecución o enjuiciamiento como una segunda “infracción” en otro ámbito cuando ello se deriva de hechos idénticos o de hechos que son sustancialmente los mismos.*

Por todo ello, al analizar los hechos que dan lugar al procedimiento penal y al expediente administrativo, la Corte en la sentencia RUOTSALAINEN V. FINLAND, llega a una conclusión que expone en el párrafo 56:

*El Tribunal considera que los hechos que constituyen las dos infracciones deben ser considerados sustancialmente los mismos, a los efectos del artículo 4 del Protocolo número 7.*

Entendemos que tras esta sentencia, una vez entrada en vigor para España el Protocolo número 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, el legislador habrá de unificar los plazos de prescripción de la infracción administra-



tiva y del delito, pues de lo contrario se corre el riesgo serio de un reproche del Tribunal de Estrasburgo en aquellos casos en los que se imponga una sanción penal cuando ya ha prescrito la infracción administrativa o que, incluso el propio Tribunal Constitucional español anule la sentencia que así lo disponga por aplicación de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la interpretación del derecho a la legalidad sancionadora garantizado en el artículo 25 de la Constitución española.