

EDJ 1990/12038

Tribunal Supremo Sala 2ª, S 27-12-1990, rec. 2458/1989

Pte: Ruiz Vadillo, Enrique

Resumen

El TS declara haber lugar a los recursos de casación, por infracción de ley y quebrantamiento de forma, interpuestos por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, dicta segunda sentencia en la que condena a la procesada por los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda eludiendo el pago de tributos, omisión de declaración del IRPF. Aplicación de la sentencia del TC de 120-2-1989 sobre declaraciones separadas en unidad familiar. Existencia de dolo. Competencia de los Tribunales para fijar la cuantía defraudada. El motivo por infracción de ley se desestima porque las declaraciones de acusados, perjudicados o testigos, las declaraciones documentadas en la causa y los informes o dictámenes periciales no son documentos a efectos casacionales, no tienen eficacia para determinar el error de hecho en la apreciación de las pruebas alegado por los recurrentes. Sí lo es la diligencia de inspección ocular. Voto Particular.

NORMATIVA ESTUDIADA

- Ley 44/1978 de 8 septiembre 1978.
art.38
- CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española
art.25 , art.31 , art.120.3
- D 3096/1973 de 14 septiembre 1973. TR Código Penal, conforme a la L 44/1971
art.23 , art.319 , art.349 , art.350.1
- de 14 septiembre 1882. Año 1882. Ley de Enjuiciamiento Criminal
art.849.2 , art.851.1.1 , art.851.3

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	4
FUNDAMENTOS DE DERECHO	8
FALLO	15
VOTO PARTICULAR	16
SEGUNDA SENTENCIA	21

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

- DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA
 - CUESTIONES GENERALES
 - Conceptuación general
 - Bien jurídico protegido
 - DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA
 - Elusión del pago de tributos
 - Incumplimiento de obligaciones formales
 - FIJACIÓN DE LA CUOTA DEFRAUDADA
 - ÁNIMO DE DEFRAUDAR
 - PENALIDAD
 - En general
 - Concurso de leyes
 - PROCESO PENAL
 - Derechos fundamentales
 - Principio de igualdad
- DERECHOS FUNDAMENTALES Y LIBERTADES PÚBLICAS
 - IGUALDAD ANTE LA LEY
 - Interpretación y alcance del principio
 - DERECHO A LA TUTELA DE JUECES Y TRIBUNALES
 - Tutela judicial efectiva
 - Resolución motivada de todos los temas planteados

Congruente
 Omisiona
 Resolución de todas las cuestiones planteadas
Contradicción
 Entre el fallo y los hechos probados
 Inexistente

HECHOS PROBADOS

FALTA DE CLARIDAD

Supuestos diversos

PREDETERMINACIÓN DEL FALLO

Supuestos diversos

LEY PENAL

CUESTIONES GENERALES

PROCESO PENAL

PRUEBA

Medios

 Prueba documental

 Documentos a efectos casacionales

 Informes periciales

 Diligencias de inspección ocular o reconstrucción de los hechos

 Documentos ineficaces

 Declaraciones de procesados o testigos

SENTENCIA

 Redacción y fundamentación

 Motivación

 En general

RECURSOS

 Casación

 Infracción de ley

 Error de hecho en la apreciación de la prueba

 Supuestos diversos

FICHA TÉCNICA

Procedimiento:Recurso de casación

Legislación

Aplica art.25, art.31, art.120.3 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Aplica art.38 de Ley 44/1978 de 8 septiembre 1978

Aplica art.23, art.319, art.349, art.350.1 de D 3096/1973 de 14 septiembre 1973. TR Código Penal, conforme a la L 44/1971

Aplica art.849.2, art.851.1.1, art.851.3 de de 14 septiembre 1882. Año 1882. Ley de Enjuiciamiento Criminal

Cita RD 1775/2004 de 30 julio 2004. Rgto. del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Cita 10/1995 de 23 noviembre 1995. Código Penal

Cita art.27 de Ley 48/1985 de 27 diciembre 1985

Cita LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial

Cita Ley 6/1985 de 1 julio 1985

Cita LO 2/1985 de 29 abril 1985
Cita art.28 de Ley 44/1983 de 28 diciembre 1983. Presupuestos Generales del Estado para 1984
Cita art.26 de Ley 9/1983 de 13 julio 1983. Presupuestos Generales del Estado para 1983
Cita LO 2/1982 de 12 mayo 1982. Tribunal de Cuentas
Cita art.29 de Ley 44/1981 de 26 diciembre 1981. Presupuestos Generales del Estado para 1982
Cita RD 2384/1981 de 3 agosto 1981
Cita LO 2/1979 de 3 octubre 1979. Tribunal Constitucional
Cita art.1.1, art.2, art.14, art.24, art.164.1 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española
Cita Ley 44/1978 de 8 septiembre 1978
Cita Ley 50/1977 de 14 noviembre 1977
Cita 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria
Cita RD de 24 julio 1889. Código Civil
Cita de 14 septiembre 1882. Año 1882. Ley de Enjuiciamiento Criminal

Jurisprudencia

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - FIJACIÓN DE LA CUOTA DEFRAUDADA por SAP Barcelona de 25 julio 2002 (J2002/115063)

Citada en el mismo sentido por SAP Ciudad Real de 6 septiembre 2004 (J2004/127819)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - FIJACIÓN DE LA CUOTA DEFRAUDADA por SAP Cuenca de 8 septiembre 2004 (J2004/128693)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - ÁNIMO DE DEFRAUDAR por SAP Asturias de 18 mayo 2004 (J2004/132471)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general por SAP Madrid de 21 julio 2004 (J2004/138753)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - ÁNIMO DE DEFRAUDAR por SAP Burgos de 1 abril 2004 (J2004/202046)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general por SAP Granada de 13 septiembre 2004 (J2004/244691)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general por SAP Burgos de 19 noviembre 2004 (J2004/262477)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - DOLO por SAP Burgos de 13 junio 2005 (J2005/111425)

Citada en el mismo sentido por STS Sala 2ª de 21 enero 2005 (J2005/13289)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - ÁNIMO DE DEFRAUDAR por SAP León de 22 junio 2005 (J2005/154833)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA - Elusión del pago de tributos por SAP Madrid de 14 enero 2005 (J2005/177387)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general por Sala 2ª de 2 junio 2005 (J2005/188308)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA - Elusión del pago de tributos por SAP Burgos de 6 octubre 2005 (J2005/215070)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general por STS Sala 2ª de 25 noviembre 2005 (J2005/237389)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA - Elusión del pago de tributos por SAP Girona de 27 julio 2005 (J2005/254028)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general por SAP León de 10 marzo 2005 (J2005/25643)

Citada en el mismo sentido por SAP Valencia de 4 octubre 2005 (J2005/291866)

Citada en el mismo sentido por SAP Málaga de 25 noviembre 2005 (J2005/316941)

Citada en el mismo sentido por SAP Valencia de 17 noviembre 2005 (J2005/318354)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - PROCESO PENAL - Acción penal por AAP Baleares de 1 abril 2005 (J2005/34017)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - ÁNIMO DE DEFRAUDAR por SAP Zaragoza de 5 abril 2005 (J2005/36327)

Citada en el mismo sentido por SAP Las Palmas de 31 mayo 2005 (J2005/88549)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA - Elusión del pago de tributos por SAP Barcelona de 3 enero 2006 (J2006/13002)

Citada en el mismo sentido por AAP Madrid de 3 julio 2006 (J2006/342364)

Citada en el mismo sentido por SAP Valencia de 24 mayo 2006 (J2006/364126)

Citada en el mismo sentido por SAP Castellón de 25 septiembre 2006 (J2006/371347)

Citada en el mismo sentido por SAP Barcelona de 5 junio 2006 (J2006/377287)

Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 16 junio 2006 (J2006/380077)

Citada en el mismo sentido por SAP Almería de 14 febrero 2006 (J2006/388440)
Citada en el mismo sentido por SAP Valencia de 18 octubre 2006 (J2006/452119)
Citada en el mismo sentido por SAP Cádiz de 28 septiembre 2006 (J2006/454003)
Citada en el mismo sentido por SAP Vizcaya de 28 mayo 2007 (J2007/205149)
Citada en el mismo sentido por de 28 septiembre 2007 (J2007/246553)
Citada en el mismo sentido por SAP Burgos de 13 julio 2007 (J2007/246562)
Citada en el mismo sentido por SAP Alicante de 27 abril 2007 (J2007/342872)
Citada en el mismo sentido por SAP León de 1 febrero 2007 (J2007/37355)
Citada en el mismo sentido por SAP Vizcaya de 27 marzo 2007 (J2007/39143)
Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 26 mayo 2008 (J2008/115663)
Citada en el mismo sentido por SAP Burgos de 29 enero 2008 (J2008/179347)
Citada en el mismo sentido por SAP Pontevedra de 22 enero 2008 (J2008/23763)
Citada en el mismo sentido por SJdo. Penal de 19 junio 2008 (J2008/314712)
Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 3 marzo 2008 (J2008/38294)
Citada en el mismo sentido por SAP Valencia de 9 enero 2008 (J2008/55140)
Citada en el mismo sentido por de 28 febrero 2008 (J2008/61870)
Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 20 julio 2009 (J2009/175344)
Citada en el mismo sentido por SAP Girona de 9 julio 2009 (J2009/221167)
Citada en el mismo sentido por de 28 septiembre 2009 (J2009/254431)
Citada en el mismo sentido por SAP Valencia de 31 julio 2009 (J2009/331761)
Citada en el mismo sentido por SAP Valencia de 13 abril 2009 (J2009/99625)
Citada en el mismo sentido por SAP León de 14 mayo 2010 (J2010/126508)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 14 junio 2011 (J2011/114121)
Citada en el mismo sentido por SAP Cuenca de 22 junio 2011 (J2011/146276)
Citada en el mismo sentido por SAP Zaragoza de 25 julio 2011 (J2011/187433)
Citada en el mismo sentido por de 15 diciembre 2011 (J2011/326603)
Citada en el mismo sentido por de 18 enero 2011 (J2011/39711)
Citada en el mismo sentido por de 7 mayo 2012 (J2012/117010)
Citada en el mismo sentido por de 30 abril 2012 (J2012/124160)
Citada en el mismo sentido por de 30 enero 2012 (J2012/40737)
Citada en el mismo sentido por SAP Asturias de 20 febrero 2012 (J2012/55261)

Bibliografía

Citada en "La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: la regulación fiscal"

En la villa de Madrid, a veintisiete de diciembre de mil novecientos noventa.

En el recurso de casación por quebrantamiento de forma e infracción de ley que ante nos pende, interpuesto por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado contra sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid que absolvió a la procesada Dolores de los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública, los componentes de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que al final se expresan se han constituido para la vista y tallo bajo la presidencia y Ponencia del Excmo. Sr. D. Enrique Ruiz Vadillo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de Instrucción núm. 20 de Madrid instruyó sumario con el núm. 59 de 1987 contra Dolores y una vez concluso lo remitió a la Audiencia Provincial de esa misma capital que, con fecha 27 de marzo de 1989, dictó Sentencia que contiene los siguientes hechos probados: La procesada, Dolores, mayor de edad y sin antecedentes penales, casada con Antonio el día 11 de noviembre de 1957, en régimen de separación de bienes, en virtud de escritura de capitulaciones matrimoniales otorgada el día 25 de octubre del mismo año ante el Notario Pedro del Ilustre Colegio de Madrid, con el núm. 1057 de su protocolo, quien había sido sometida previamente, como integrante de la unidad familiar formada con su esposo y a nombre de éste, por la Inspección de la Hacienda Pública a expediente núm. 30.159/1984, 30.160/1984 y 30.161/1984, iniciados en el mes de mayo de 1982 y que dieron lugar a las actas de fecha de 26 de enero de 1984, correspondientes a los períodos impositivos de 1979, 1980 y 1981, no presentó la declaración de la renta de las personas físicas relativa a las anualidades de 1982, 1983, 1984 y 1985 no obstante haber obtenido por sí sola ingresos brutos ascendentes a:

Primero.- 28.374.467 ptas. en el ejercicio fiscal de 1982 desglosados de la siguiente forma:

1.- Rendimientos obtenidos por su actividad artística por actuaciones en directo:

A.- 14 de enero de 1982, Sala "A" de Madrid 648,210 ptas.;

B.- 13 de marzo de 1982, Sala "P." de Castellón de la Plana 673.684 ptas.;

C.- Del 15 al 17 de marzo de 1982 en Barcelona 947.368 ptas.;

- D. y. E.- 1 de abril de 1982 Sala "S." de Valencia y 2 de abril de 1982 Sala "T." de Palma de Mallorca 1.178.947 ptas.;
- F.- 10 de abril de 1982, Sala "B." de Benidorm 200.000 ptas.;
- G.- 22 de mayo de 1982, Sala "C." de Alcantarilla Murcia 673.684 ptas.;
- H.- Del 1 al 5 de junio de 1982 Sala "W." de Madrid, 3.000.000 ptas.;
- I.- 6 de junio de 1982, Caseta Municipal de Marbella 684.210 ptas.;
- J.- 12 al 20 de junio de 1982 en Barcelona 2.400.000 ptas.;
- K.- 9 de julio de 1982, Sala "X" en Palma de Mallorca 550.000 ptas.;
- L.- 17 de julio de 1982, "Y." de Aldea del Fresno en Madrid, 684.210 ptas.;
- M.- 24 de julio de 1982, Sala "F." de Benalmádena en Málaga 625.000 ptas.;
- N.- 30 de julio de 1982, Plaza de Toros S., 1.052.632 ptas.;
- ¿.- 5 de agosto de 1982 Centro Cultural de los Ejércitos en Ceuta 650.000 ptas.;
- O.- 6 de agosto de 1982, Recinto Ferial de Arcos de la Frontera en Cádiz 684.210 ptas.;
- P.- 7 de agosto de 1982, Caseta Municipal de Barbate de Franco en Cádiz 789.474 ptas.;
- Q.- 13 de agosto de 1982 "... " de Marbella en Málaga 684.210 ptas.;
- R.- 14 de agosto de 1982 "... " Cádiz, 684.210 ptas.;
- S.- 21 de agosto de 1982, "Polideportivo R." en Cádiz 842.105 ptas.;
- T.- 24 de agosto de 1982 "Pista R." en Cáceres 789.474 ptas.;
- U.- 25 de agosto de 1982 Caseta Municipal de Valencia de Alcántara en Cáceres 789.474 ptas.;
- V.- 18 de septiembre de 1982, Plaza de Toros C. en Zaragoza 842.105 ptas.;
- W.- 21 de septiembre a 3 de octubre de 1982 Sala "X." de Madrid 900.000 ptas.;
- X.- 25 a 31 de octubre de 1982 Sala "X." de Madrid 1.710.000 ptas.;
- Y.- 16 de diciembre de 1982, Sala "R." de Valencia 750.000 ptas.;
- 2.- Ingresos no derivados de actuaciones en directo:
- A.- Discos "C." 16.371 ptas.;
- B.- Derechos de autor abonados por la Sociedad General de Autores de España 190.678 ptas.;
- C.- Por colaboración con la revista "H." 3.684.211 ptas. y.
- D.- Por participación en el programa de T.V.E. 300.000 ptas.
- Segundo.- 32,397.789 ptas. en el ejercicio fiscal de 1983, distribuidos del siguiente modo:
- 1.- Rendimientos obtenidos por su actividad artística por actuaciones en directo:
- A.- 13 de enero a 27 de marzo de 1983 Teatro "A." 3.368.421 ptas.;
- B.- 28 de mayo de 1983 Sala "P." en Valencia 842.105 ptas.;
- C.- 16 de julio de 1983, "Centro E." en Badajoz 1.000.000 ptas.;
- D.- 22 de julio de 1983, Teatro "P." de Cádiz 1.222.222 ptas.;
- E. y F.- 12 de agosto de 1983 "G." de Marbella en Málaga y 13 de agosto de 1983 Zorita (Cáceres) 2.777.777 ptas.;
- G.- 27 de agosto de 1983 Sala de Fiestas "F." de Benalmádena en Málaga 382.222 ptas.;
- H.- 3 de septiembre de 1983 Casino "B." del Puerto de Santa María en Cádiz 444.444 ptas.;
- I.- 24 de septiembre de 1983, Teatro "V." de Jerez de la Frontera en Cádiz 1.222.222 ptas.;
- J.- 1 de octubre de 1983, "Caseta M." de Ubeda en Jaén 1.111.111 ptas.;
- K.- 7 de octubre de 1983 Casino "A." en Madrid 1.100.000 ptas.;
- L.- 3 de noviembre de 1983, Teatro "F." de Badajoz 255.555 ptas.;
- M.- 8 de noviembre de 1983 Teatro "A." de Cádiz 1.102.533 ptas.;
- N.- 9 de noviembre de 1983 Teatro "V." de Jerez de la Frontera de Cádiz 255.555 ptas.;
- ¿.- 11 y 12 de noviembre de 1983 Teatro "G." de Córdoba 255.555 ptas.;
- O.- 18 a 20 de noviembre de 1983 Teatro "M." 766,667 ptas.;
- P.- 28 de noviembre de 1983, Teatro "R." de Murcia 704,194 ptas.;
- Q.- 3 de diciembre de 1983 Teatro "Q." de Ciudad Real 255.555 ptas. y.
- 2.- Ingresos no derivados de actuaciones en directo:
- A.- Por su intervención en la película "Juana la Loca de vez en cuando" de "C. Films" 2.300.000 ptas.;
- 2.- Por la película "Trulianes" de "P. Films" 400.000 ptas.;
- 3.- Por su colaboración con la revista "H." editada por "H., S.A." 1.608.186 ptas.;

4.- Con la revista "A." editada por "Gráficas E." 2.777.777 ptas.;

5.- Con la revista "S." editada por "S., S.A." 7.999.999 ptas. y.

6.- Derechos de autor abonados por la Sociedad General de Autores de España 245.689 ptas., Tercero.- 47.696.036 ptas. obtenidos durante el ejercicio fiscal de 1984, desglosados de la siguiente forma:

1.- Rendimientos obtenidos por su actividad artística: Por actuaciones en directo:

- 1.- 3 de enero de 1984, Teatro "A." de Cádiz 565.733 ptas.;
- 2.- 6 de enero de 1984 actuación en Jerez de la Frontera Cádiz 222.222 ptas.;
- 3.- 7 de enero de 1984, Teatro "B." de San Fernando-Cádiz 222.222 ptas.;
- 4.- 3 de febrero de 1984 Teatro "C." de La Coruña 953.936 ptas.;
- 5.- 24 de febrero de 1984, Teatro "M." de Logroño 210.526 ptas.;
- 6.- 25 y 26 de febrero de 1984, Teatro "F." de Zaragoza 421.052 ptas.;
- 7.- 11 de marzo de 1984, Teatro "A." de Burgos 210.526 ptas.;
- 8.- 3 de mayo de 1984 "P." 444.444 ptas.;
- 9.- 18 de mayo de 1984, Palacio de los Deportes de Madrid 1.400.000 ptas.;
- 10.- 25 de mayo de 1984, Hotel "A." de Valencia 1.57.78.948 ptas.;
- 11.- 29 de mayo a 9 de junio de 1984, Sala "W." de Madrid 2.315.789 ptas.;
- 12.- 15 de junio de 1984, T.V.E programa "Super Star" 1.380.890 ptas.;
- 13.- 3 de julio de 1984 "S." (Málaga) 1.473.684 ptas.;
- 14.- 7 de julio de 1984, Valdepeñas-Ciudad Real 436.842 ptas.;
- 15.- 20 de julio, actuación en la vía pública de Alcira-Valencia, 1.578.94:3 ptas.;
- 16.- 21 de julio de 1984 "B." de Benidorm (Alicante) 436.842 ptas.;
- 17.- 4 de agosto de 1984, Pueblo Indalo de Mojácar (Almería) 1.100.000 ptas.;
- 18.- 8 y 9 de agosto de 1984, "C." de Campello (Alicante) 873.684 ptas.;
- 19.- 12 de agosto de 1984, Sala "I." de Vilasart (Barcelona) 436.842 ptas.;
- 20.- 14 de agosto de 1984, Herrera del Duque (Badajoz) 1.578.948 ptas.;
- 21.- 15 de agosto de 1984 Club "R." de Lepe (Huelva) 436.842 ptas.;
- 22.- 16 de agosto de 1984, Auditorium Municipal de Gibraleón (Huelva) 1.758.948 ptas.;
- 23.- 18 de agosto de 1984, "Z." de Marbella (Málaga) 436.842 ptas.;
- 24.- 20 de agosto de 1984, Auditoría Carvajal de Melilla 436.842 ptas.;
- 25.- 24 de agosto de 1984, Casino "B." de Cádiz del Puerto de Santa María (Cádiz) 436.842 ptas.;
- 26.- 25 y 26 de agosto de 1984 Parque "T." de Benalmádena (Málaga) 2.631.578 ptas.;
- 27.- 29 y 30 de agosto de 1984 "¿." de San Bartolomé de Tirajana (Gran Canaria) 873.684 ptas.;
- 28.- 8 de septiembre de 1984, recinto ferial de Moguer (Huelva) 1.578.948 ptas.;
- 29.- 9 de septiembre de 1984 Casino D. (Almería) 436.842 ptas.;
- 30.- 16 de septiembre de 1984 Plaza de Toros de Valladolid, 1.578.948 ptas.;
- 31.- 20 de septiembre de 1984 Polideportivo Municipal de Guadalajara 1.736.842 ptas.;
- 32.- 23 de septiembre de 1984 Teatro "V." de Jerez de la Frontera (Cádiz) 1.421.052 ptas.;
- 33.- 28 de septiembre de 1984, Cabeza de Buey (Badajoz) 1.131.579 ptas.;
- 34.- 9 de octubre de 1984, Hotel "R." de Madrid, 1.289.474 ptas.;

2.- Ingresos no derivados de actuaciones en directo:

- A.- Programa de T.V.E. "La Orquesta" 575.374 ptas.;
- B.- Colaboración con la revista "M." 10.842.352 ptas.;
- C.- Por su intervención en el programa radiofónico "Supertardes de la Inter" concertada con la entidad "S., S.A." 421.053 ptas.;
- D.- Derechos de autor abonados por la Sociedad General de Autores de España 388.877 ptas. y
- E.- por su colaboración con la revista "H." editada por "H., S.A." 1.315.789 ptas.;

Cuarto.- 64.429.522 ptas. obtenidas durante el ejercicio fiscal de 1985, desglosándose del siguiente modo:

1.- Rendimientos obtenidos por su actividad artística por actuaciones en directo:

- 1.- 5 de febrero a 1 de marzo de 1985, Sala "C." de Madrid 4.950.000 ptas.;
- 2.- 8 y 9 de marzo de 1985 Casino "P." de Alfajarín (Zaragoza) 1.400.000 ptas.;
- 3.- 14 de marzo de 1985, Teatro "R." de Murcia 475.335 ptas.;

- 4.- 12 de marzo de 1985 Teatro "C." de Cartagena (Murcia) 263.158 ptas.;
- 5.- 17 de marzo de 1985 Teatro Municipal de Castellón de la Plana 263.158 ptas.;
- 6.- 18 de marzo de 1985 Sala "X." de Valencia 1.100.000 ptas.
- 7.- 21 de abril de 1985 Sala "X." de Madrid 3.100.000 ptas.;
- 8.- 22 a 27 de abril de 1985 "T." de Sevilla 6.315.789 ptas.;
- 9.- 12 de junio de 1985 por su actuación en el programa de T.V.E., "Como Pedro por su casa" 315.000 ptas.;
- 10.- 15 de julio de 1985, Caseta Municipal de Chiclana (Cádiz) 1.315.790 ptas.;
- 11.- 24 y 25 de julio de 1985, Parque de Atracciones de Benalmádena (Málaga) 2.400.000 ptas.;
- 12.- 1 y 2 de agosto de 1985 Parque de Atracciones de Madrid 2.500.000 ptas.;
- 13.- 3 de agosto de 1985, "A." de Benidorm (Alicante) 600.000 ptas.;
- 14.- 15 de agosto de 1985, Teatro "P." de Cádiz 1.315.790 ptas.;
- 15.- 16 de agosto de 1985 Plaza de Toros de San Roque (Cádiz) 1.421.053 ptas.;
- 16.- 17 de agosto de 1985, Casino "B." de Cádiz del Puerto de Santa María (Cádiz) 1.250.000 ptas.;
- 17.- 18 de agosto de 1985 Sala "K." de Ibiza (Baleares) 1.250.000 ptas.;
- 18.- 14 de septiembre de 1985, Parque... de Madrid 1.250.000 ptas.;
- 19.- 19 de septiembre de 1985, Sala "T." de Barcelona 300.000 ptas.;
- 20.- 10 a 20 de octubre de 1985, Teatro "A." de Barcelona 2.821.209 ptas.;
- 21.- 21 de octubre de 1985, Sala "S." de Madrid 1.315.790 ptas.;
- 22.- 10 de noviembre de 1985, Teatro "O." de Valencia 1.263.157 ptas.;
- 23.- 18 de noviembre de 1985 Hotel "D." de Marbella (Málaga) 1.368.421 ptas.;
- 24.- 20 de noviembre de 1985 Teatro "F." (Cádiz) 233.119 ptas.;
- 25.- 21 de noviembre de 1985, Teatro "A." de Cádiz 386.210 ptas.;
- 26.- 22 a 24 de noviembre de 1985 Teatro "Z." de Málaga 1.517.884 ptas.;
- 27.- 26 de noviembre de 1985, Teatro "R." Granada 380.710 ptas.;
- 28.- 27 de noviembre de 1985 Teatro "E." de Jaén 176.679 ptas.;
- 29.- 28 de noviembre de 1985, Teatro "C." de Ecija (Sevilla) 473.684 ptas.;
- 30.- 29 de noviembre de 1985 Teatro "V." de Jerez de la Frontera (Cádiz) 1.026.510 ptas.;
- 31.- 30 de noviembre de 1985, Teatro "G." de Córdoba 523.327 ptas.;
- 32.- 3 a 9 de diciembre de 1985 Teatro "I." Sevilla 4.445.165 ptas. y
- 33.- 20 y 21 de diciembre de 1985 "O." 2.842.105 ptas. y
- 2.- Ingresos no derivados de actuaciones en directo:
 - 1.- intervención en el programa de TV3 de Cataluña "A." 700.000 ptas.;
 - 2.- intervención en el programa de TVE "Entre amigos" 450.000 ptas.;
 - 3.- realización de un spot publicitario para la "Lotería Primitiva" concertado con Arge," ptas.;
 - 4.- realización de otro spot publicitario concertado con "S. y Asociados, S.A." de " 4.125.000 ptas.;
 - 5.- participación en el programa radiofónico "Supertardes de la Inter" contratado con la entidad "S.R., S.A." 2.368.421 ptas.;
 - 6.- autorización para la comercialización por" de la" 1.578.947 ptas.;
 - 7.- derechos de autor abonados por la Sociedad General de Autores de España 128.250 ptas.;
 - 8.- por su colaboración con la revista "H." editada por "H., S.A." 1.218.421 ptas. y
 - 9.- por su colaboración con la revista" editada por "Gráficas E." 1.984.282 ptas. Asimismo la procesada, en unión de su referido

esposo durante los años 1982, 1983, 1984 y 1985 eran propietarios por mitad y en proindiviso del piso... de la casa núm... de la calle M. de Madrid, inscrito en el Registro de la Propiedad núm. 6 de los de Madrid, en el folio 123 del libro 963 moderno del archivo 723 de la Sección Segunda, finca núm....9, inscripción tercera hoy correspondiente al Registro de la Propiedad núm....4 de los de Madrid, al libro 114, folio 76 de la Sección Primera, finca núm....1, inscripción segunda; así como del edificio o chalet, situado en el término municipal de Marbella, partido de Valdeolletas, también conocido por "E." procedentes de la finca M., después construido sobre la parcela núm....6 del plano de parcelación de la finca matriz e inscrita en el Registro de la Propiedad de Marbella a los folios 121, vuelto y 122 de los libros 110 y 132, tomos 166 y 1.132 del archivo, finca registral núm....9, actualmente núm....8; en 1982 también eran propietarios por mitad y en proindiviso del edificio o chalet situado en el término municipal de Marbella, partido de Valdeolletas, también conocido por "E." procedentes de la finca denominada M. y mas recientemente Urbanización N., construido sobre la parcela núm....3 del plano de parcelación de la finca matriz e inscrito en el Registro de la Propiedad de Marbella al folio 125 del libro 110, finca núm....0, siendo vendida el día 8 de julio de 1982 mediante escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario Luis, del Ilustre Colegio de Granada, en la ciudad de Marbella con el núm...., de su protocolo; la procesada, como bien privativo, adquirió el día 8 de

enero de 1965, el local comercial sito en la planta primera del sótano, de la casa núm... de la calle G., hoy J. de Madrid, inscrito en el Registro de la Propiedad núm. 6 de Madrid, al folio 158, del libro antiguo, 1615 moderno del archivo 1.251 de la Sección Segunda finca núm....9, inscripción segunda inmueble vendido mediante escritura pública de compraventa otorgada el día 31 de octubre de 1985 ante el Notario Blas, del Ilustre Colegio de Madrid, con el núm.... de su protocolo.

SEGUNDO.- La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento: Fallamos: Que debemos absolver y, absolvemos a la procesada Dolores de los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública ya definidos de los que venía siendo acusada por el Ministerio Fiscal y la acusación particular así como del delito de fraude contable imputado exclusivamente por esa última, declarándose de oficio las costas procesales causadas y dejándose sin efectos cuantas medidas cautelares se hayan adoptados contra la misma, así como contra Antonio contra el que provisionalmente se había dirigido la acusación como responsable civil directo.

TERCERO.- Notificada la sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado que se tuvieron por anunciados, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal-Supremo las certificaciones necesarias para sus sustanciación resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

CUARTO.- El recurso interpuesto por el Ministerio Fiscal se basa en los siguientes motivos de casación:

Primero.- Por quebrantamiento de forma al amparo del art. 851, núm. 1, inciso primero de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por entender que existe falta de claridad en los hechos declarados probados en la sentencia que se impugna.

Segundo.- Por infracción de ley, al amparo del núm. 2 del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , al entender que el Tribunal de instancia ha incurrido en error en la apreciación de la prueba.

Tercero.- Por infracción de ley, al amparo del núm. 1 del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por indebida aplicación de los arts. 319 (en redacción dada por la Ley Orgánica 50/1977, de 14 de noviembre EDL 1977/2149) y 349 del vigente Código Penal EDL 1995/16398 .

El recurso interpuesto por el Abogado del Estado se basa en los siguientes motivos de casación:

Primero.- Por quebrantamiento de forma, al consignar la sentencia que se recurre como hechos probados conceptos que, por su carácter jurídico, predeterminan el fallo absolutorio dictado.

Segundo.- Por quebrantamiento de forma, al no resolver la sentencia recurrida todos los puntos que fueron objeto de la acusación: Incrementos patrimoniales y criterio para su valoración:

Tercero.- La sentencia recurrida incurre en error de hecho en la apreciación de la prueba al no declarar probada la realidad ni el importe de los gastos realizados por la inculpada en cada período impositivo -gastos deducibles "resultando este error de documentos obrantes en los autos que demuestran la equívocación del Tribunal a quo, sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.

Cuarto.- Se invoca al amparo del art. 849, núm. 1, de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por infracción, por no aplicación, de los arts. 3.º 1 y 2. b) y d), 4.1.ª), 16, 18, 19, 20, 22, 23, 26, 28, 29, 36 y concordantes de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre EDL 1978/3192 , así como los arts. 26 de la Ley 9/1983, de 13 de julio EDL 1983/8254 , 28 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre EDL 1983/9291 , y 27 de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado EDL 1985/9794 , en relación con los arts. 319.1.º y 2, y 349 del Código Penal EDL 1995/16398 , y con los arts. 164.1 y 2, de la Constitución Española EDL 1978/3879, 38.1 y 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional EDL 1979/3888, Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre EDL 1979/3888 , y.

Quinto.- de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional EDL 1979/3888 , Ley 6/1985, de 1 de julio EDL 1985/8738 , y Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, del Tribunal Constitucional.

Quinto.- La sentencia recurrida infringe por su no aplicación el art. 319.1 y 2, del Código Penal EDL 1995/16398, en su redacción dada por Ley 50/1977, de 14 de noviembre EDL 1977/2149 .

Sexto.- La sentencia infringe por su no aplicación el art. 349 del Código Penal EDL 1995/16398 , en su vigente redacción dada por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril EDL 1985/8333 .

Séptimo.- La sentencia recurrida infringe el art. 350 bis a) del vigente Código Penal EDL 1995/16398 , en relación con el art. 38 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre EDL 1978/3192 y con el art. 164 de su reglamento.

QUINTO.- La Sala admitió el recurso, quedando conclusos los autos para señalamiento de vista cuando por turno correspondiera.

SEXTO.- Hecho el señalamiento para la vista se celebró la misma el día 14 de diciembre de 1990, con la asistencia del Ministerio Fiscal y del Abogado del Estado quien, adhiriéndose al recurso del Fiscal, termina invocando expresamente los arts. 14, 24 y 31 de la Constitución EDL 1978/3879, a los efectos previsto en el art. 44 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional EDL 1979/3888 . Con la asistencia, asimismo, del Letrado recurrido D. José María Stampa Braum por la procesada recurrida Dolores quien impugnó los recursos.

SEPTIMO.- Al no haberse conformado con la decisión mayoritaria el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. D. Marino Barbero Santos, y haber declinado la redacción de la resolución, formulando motivadamente voto particular, asumió la Ponencia, conforme al art. 206 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754 , el Presidente Excmo. Sr. D. Enrique Ruiz Vadillo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Recurso del Ministerio Fiscal.

Primero.- Se formula por quebrantamiento de forma al amparo del art. 851.1, inciso primero, de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 por entender que existe falta de claridad en los hechos declarados probados en la sentencia que se impugna.

El primero y segundo números del citado art. 851 se refieren, como es bien sabido; a defectos de la sentencia localizables en los antecedentes fácticos de la misma. Una sentencia no es clara y terminante cuando el relato de los hechos probados es confuso, oscuro y no se comprende, desde el punto de vista gramatical, sin que la falta de integración de hechos en la descripción fáctica, que a juicio de quien los propone tengan relevancia penal, pueda encauzarse por esta vía, sino por la del núm. 2 del art. 849 de la Ley Procesal Penal EDL 1882/1 , como enseguida veremos, siempre que ello sea hacedero. Procede, pues la desestimación del motivo.

Segundo.- Se formaliza al amparo del núm. 2 del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por error de hecho en la apreciación de la prueba sobre la base de unos documentos aportados, en tiempo y forma, por el Ministerio Fiscal como acusador y hoy recurrente, que son los que a su juicio posibilitan, o posibilitarían, la determinación de la cuota defraudada por la procesada.

Antes de dar respuesta al motivo y con independencia del resultado final del recurso al que en el siguiente fundamento jurídico se hará referencia, es conveniente precisar lo que es y significa la expresión "documento" desde el punto de vista casacional, conforme a una doctrina jurisprudencial de esta Sala absolutamente consolidada, debiéndose destacar que no son documentos, y las declaraciones jurisprudenciales son en este sentido posteriores a la Ley 6/1985 de 22 de marzo, las manifestaciones de los procesados y de los testigos, prestadas en el sumario o en el acto del Juicio oral, así como los dictámenes periciales, salvo casos excepcionales en los que estos aparezcan incorporados, en parte, al hecho probado sin motivarse el posterior e incomprensible alejamiento o la no asunción de sus correspondientes conclusiones (Sentencia de 21 de abril de 1987 entre otras)La diligencia de inspección ocular y reconstitución de los hechos sólo tienen valor documental en cuanto a los datos objetivos que contiene, nunca en orden a las manifestaciones que los imputados, testigos o peritos hagan en el acto, en coherencia todo con lo acabado de manifestar (Sentencia de 4 de marzo de 1986 entre otras.

En el caso presente se citan por el Ministerio Fiscal 57 documentos de la carpeta de 1982, 29 de la de 1983, 26 de la de 1984, y, finalmente, 54 de la de 1985, además de los folios que se indican del sumario y del rollo de la Sala.

Pero ninguno de ellos tiene naturaleza documental a efectos casacionales: Las liquidaciones aportados por el representante artístico de la procesada no son otra cosa que manifestaciones escritas de alguien que, a estos efectos, puede ser considerado como testigo al no ser parte, y lo mismo puede señalarse respecto de los presentados por la procesada misma, así como en relación con las facturas presentadas a la Inspección de Hacienda, la relación de gastos producidos en determinadas actuaciones artísticas, facturas de farmacia y de facultativos, de reparación de vehículos, de adquisiciones en una "boutique" en zapaterías, etc.

Todo ello constituye, sin duda, actividad probatoria que pudo perfectamente someterse a depuración el juicio oral a través de los correspondientes interrogatorios, bajo los supremos principios de la inmediación y de la contradicción, real o potencial, y, por consiguiente, ser apta para constituir la plataforma fáctica precisa para construir a su vez la correspondiente sentencia condenatoria en la instancia, si había lugar a ello, pero en cambio no es factible, conforme a la doctrina constante, reiterada y pacífica de esta Sala, invertir su signo inequívoco y pretender constituir estas pruebas personales en elementos de prueba documental en contra del reo, lo que estaría en oposición frontal a los principios que inspiran el proceso penal, sin perjuicio de lo que a continuación, en el próximo motivo, se dirá, todo ello con respecto a todas las posiciones procesales que se mantienen en función de sus respectivos y legítimos intereses y por parte del Ministerio Fiscal en defensa de la legalidad.

Procede, pues, también la desestimación.

Tercero.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por indebida inaplicación de los art. 319 (según la redacción dada por la Ley Orgánica 50/1977 de 14 de noviembre EDL 1977/2149) y 349 del vigente Código Penal EDL 1995/16398 (en su redacción dada por la también Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril EDL 1985/8333 que derogó el citado art. 319) en relación con los artículos que se indican en el escrito de formalización y, especialmente, de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre EDL 1978/3192 y el Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas EDL 2004/63311 aprobado por Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto EDL 1981/3136 en los artículos que se indican por el Ministerio Fiscal.

1.- Las descripciones históricas de la sentencia de instancia.

Teniendo en cuenta que han sido desestimados los dos anteriores motivos, toda la reflexión jurídica en torno al tema que se somete a nuestra consideración debe girar única y exclusivamente sobre el relato de los hechos probados, incluidas en la reflexión sus posibles insuficiencias en los términos que luego se dirán. Por ello es imprescindible fijar aquellos puntos esenciales sobre los que ha de construirse esta sentencia.

1.- La procesada no presentó la declaración de renta de las personas físicas relativas a las anualidades 1982, 1983, 1984 y 1985, no obstante haber obtenido por sí sola ingresos brutos ascendientes a 28.374.467 ptas. en el ejercicio fiscal de 1982, 32.397.789 ptas, en el de 1983, 47.696.036 ptas. en el de 1984 y, por último, 64.429.522 ptas. en 1985.

2.- Como integrante de la unidad familiar formada con su esposo y a nombre de éste, había sido sometida previamente a varios expedientes, los num. 30.156/1984, 30.160/1984 y 30.161/1984, iniciados en el mes de mayo de 1984, correspondientes a los períodos impositivos de 1979, 1980 y 1981. Lo que se dice a los efectos de considerar la validez de la inferencia llevada a cabo por el Tribunal de instancia respecto al elemento culpabilístico del delito, respecto de la procesada.

3.- En los expedientes administrativos invocados en cuanto a los ejercicios de los que trae causa este recurso, mostró la procesada una actitud obstaculizadora de la labor inspectora ocultando inicialmente la percepción de determinados ingresos. Es decir, también activamente se condujo dicha procesada para evitar el pago de cantidades de las que sabía era deudora a la Hacienda Pública.

4.- En la conducta de la procesada -la afirmación es el resultado de una operación intelectual de inferencia a través de actos exteriores, anteriores, coetáneos, posteriores, de uno o varios hechos psicológicos- existió el dolo específico consistente en el conocimiento de que con su conducta estaba causando un perjuicio al Erario público superior a 2 y 5 millones de ptas. respectivamente, de acuerdo con los arts.319 y 349 del Código Penal EDL 1995/16398 , según los períodos temporales a los que se refiere y de su consiguiente y propio

beneficio patrimonial al eludir el pago del impuesto del que era deudora, elemento intencional que el Tribunal de instancia descubrió -y así lo razona adecuadamente a través de la prueba indirecta que es prácticamente la única vía posible de acceder a lo más íntimo y tantas veces extremadamente reservado de la persona humana, en los términos que, con extensión y acierto, explica el juzgador de instancia. Por todo ello la sentencia recurrida concluye diciendo que la procesada era perfectamente conocedora de la antijuricidad de su comportamiento y que lo llevó a cabo con el único fin de eludir el pago del impuesto a que venía obligada, en los términos cuantitativos expresados, superiores a los límites que la Ley Penal tenía fijados y tiene hoy establecidos respecto de las infracciones tributarias de naturaleza administrativa.

2.- El delito fiscal y contra la Hacienda pública.

Así las cosas, no cabe duda de que el comportamiento de la procesada esta, en principio, incluido en los arts. del Código Penal EDL 1995/16398 antes citados y únicamente se presenta el problema de precisar si la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (Boletín Oficial del Estado" de 2 de marzo) incide o no, y en su caso en qué forma y medida, en la consideración delictiva de dicho comportamiento. Pero antes es preciso fijar con exactitud porque, en efecto, se dieron los requisitos objetivos y subjetivos necesarios para la existencia de las infracciones penales aquí enjuiciadas.

Como la sentencia de instancia fue absolutoria, obligado resulta, por tanto, explicitar, para que nuestra resolución esté motivada conforme las exigencias del art. 120.3 de la Constitución EDL 1978/3879 , precepto que trasciende de imperativos formales para incorporarse a uno de los principios básicos de la actividad judicial en el sentido de que ésta ha de ser siempre razonada, además de razonable, que lo es cuando se acomoda a los imperativos legales, dentro de lo que en cada caso es hacedero, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional. Como señala la Sentencia de dicho Tribunal de 5 de abril de 1990, basta para que la motivación cumpla su doble finalidad de que es exteriorice el fundamento de la decisión adoptada y permita, su eventual control jurisdiccional (v. también Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de febrero de 1989).

Por consiguiente, sobre la base ya expuesta en el apartado anterior: Hechos e inferencias, es preciso ahora reflexionar sobre todos y cada uno de los componentes objetivos y subjetivos de los delitos a los que se refirieron las acusaciones del Ministerio Fiscal y del Abogado del Estado, comenzando este estudio por la primera.

1.- El núcleo del tipo en las infracciones penales que estamos examinando, está expresado en el verbo rector "defraudar". El delito fiscal y contra la Hacienda Pública (cfr. la redacción de los citados arts. 319 y 349) encaja por esencia, dentro de esta especificidad, en el marco de los delitos contra el Patrimonio descansando su originalidad, o relativa originalidad, fundamentalmente en la naturaleza del sujeto pasivo, que ha de ser la Hacienda Pública, así como en la materia que constituye el objeto de la defraudación.

2.- Siendo un delito tendencial, en forma igual o análoga a lo que sucede con otras muchas infracciones penales y más en concreto los llamados, en general, delitos económicos, cuyo contenido es el apoderamiento, el ánimo de lucro o animus defraudandi, es este elemento subjetivo del injusto, esencial. Y a este respecto nos remitimos a lo que ya se dijo respecto de la inferencia de los hechos psicológicos y al descubrimiento del dolo respecto de la procesada.

3.- Desde el punto de vista de lo que pueda denominarse filosofía del sistema penal, el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la esencialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionado con los arts. 1.1 de la Constitución EDL 1978/3879 , que proclama a la Justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, y el 31 de la misma Ley Fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social, conforme al ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la ley positiva. El dato es importante en la tarea, siempre compleja y difícil, de enjuiciar comportamientos incluidos en el Derecho Penal. De ahí que también del Derecho Tributario le sean de aplicación, en su faceta sancionadora, los principios penales que rigen el Derecho Penal común en su doble vertiente sustantiva y procesal; así la presunción de inocencia, la interpretación favorable al acusado extensible a las cuestiones fácticas y jurídicas, a la asistencia letrada, el derecho a ser debidamente informado, etc. Todo ello es esencial y sólo así cobra su verdadera y alta significación este tipo de infracciones en cuanto expresión de grave insolidaridad.

En este sentido no parece impropio recordar la equiparación existente entre la potestad sancionadora de la Administración y el ius puniendi del Estado que tiene su antecedente inmediato, su origen y su partida de nacimiento, como ha dicho la doctrina científica, precisamente en la "doctrina legal" es decir, en la jurisprudencia de la vieja Sala Tercera de este Tribunal Supremo cuya Sentencia de 9 de febrero de 1972 proclamó una línea de absoluto progreso en este orden de cosas, ajustada hoy de manera total a los principios de nuestra Constitución y que con los adecuados temperamentos es de aplicación al caso debatido.

4.- No sólo la doctrina científica y la jurisprudencial han puesto de relieve y destacado la transcendencia en este tipo de actividades delictivas, a través de la llamada delincuencia económica o de los negocios, y más en concreto, de la elusión de las cargas fiscales, sino que también el Consejo de Europa ha manifestado su inquietud insistentemente en este sentido; así entre otras en la recomendación núm. Ri81)12 de 25 de junio de 1981 en la que hay una expresa referencia en el apartado V número 12 a las infracciones fiscales.

5.- El problema de las formas comisivas ha sido igualmente resuelto por la jurisprudencia de la Sala: También dejando de declarar se consigue el resultado lesivo. Así las Sentencias de 29 de junio de 1985, 2 de marzo de 1988, y 26 de noviembre de 1990, entre otras, a las que expresamente no remitimos por su especial significación.

Ni el viejo art. 319 ni el actual 349 contienen limitación expresa alguna respecto de los medios comisivos más allá de los que por lógica derivan del carácter esencialmente defraudatorio de la conducta respecto de sus modalidades típicas. Por ello se entiende, en general, que ha quedado abierto el elenco de posibles medios comisivos para la realización de los delitos fiscales o contra la Hacienda Pública.

Por consiguiente, tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta, si en ella se falsean los correspondientes datos, si hay, ello es obvio, propósito defraudador. También el silencio es capaz de generar este delito, incluso éste puede ser (es sin duda) una forma de realización más importante cuantitativamente, y cualitativamente en su expresión y en el resultado (v. Sentencia de 2 de marzo de 1988). El deber jurídico de declarar se le impone al ciudadano en el art. 31 de la Constitución EDL 1978/3879, ya citado, así como en el 35 de la Ley General Tributaria que se concreta en cuanto al Impuesto sobre la Renta en el art. 34 de su Ley reguladora, normas que se integran en el tipo penal al ser los arts. 31,9 y 349 normas penales en blanco.

En conclusión, el tema ha sido objeto de pronunciamientos por esta Sala en sentido positivo, así, entre otras, las Sentencias de 2 de marzo de 1988 y 26 de noviembre de 1990. La elusión del pago de impuestos, una de las formas alternativamente contempladas en la descripción normativa, puede consignarse declarando mal, de manera consciente, o no declarando, si en la no declaración concurre el elemento culpabilístico, indispensable, como corresponde a un Derecho penal basado en la culpabilidad, de tal manera que la misma pena ha de tener como límite la culpabilidad del sujeto. Que exista o no animus defraudatorio es un problema de inferencias, como ya se ha indicado, en función de los datos anteriores, coetáneos y posteriores que corresponde decidir al juzgador a quo, y si dicha deducción no es ilógica, es decir, contraría esencialmente a las reglas de la propia experiencia humana y de la racionalidad, no son susceptibles de revisión aunque la parte pueda atacarlas por la vía del art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1.

6.- El delito fiscal o contra la Hacienda Pública puede ser, pues, cometido bien por completa omisión de la declaración de la renta, sin exteriorizar ningún ingreso, como por comisión, consistente en declarar menos de lo debido, de tal forma que, siendo las dos actitudes rechazables, es la primera, como se ha anticipado, la que supone un mayor grado de reprochabilidad penal, ya que representa un máximo (no decir nada y por tanto defraudar todo frente a una declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada. Todo ello con independencia de la concreta situación que en este caso se contempla, como ya quedó también dicho, consistente en la realización de actos positivos de la procesada en el sentido de llevar a cabo una labor obstaculizadora de la labor inspectora. El viejo art. 319 presumía el ánimo defraudatorio en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstaculización a la acción de los investigadores de la Administración Tributaria. El precepto sería hoy, sin duda, inconstitucional, pero ello no supone que tales circunstancias no puedan ser tenidas en cuenta, entre otras, para inferir el elemento culpabilístico. Como el elemento subjetivo del injusto también concurrió, como con acierto destaca la sentencia de instancia, a través de un proceso de inferencias, según se ha insistido en ello, conforme a la lógica y a las reglas de la experiencia nada puede objetarse a la afirmación de que también este elemento culpabilístico estuvo presente en el comportamiento que se juzga.

3.- Examen de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 y su incidencia en el ámbito penal.

La sentencia de instancia encontró, pese a todo lo dicho, un obstáculo insubsanable para la condena en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989. Y este es, sin duda, un punto muy importante que ha de ser igual y debidamente analizado:

1.- El art. 7.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no prevé la posibilidad de declaración separada en los supuestos de matrimonio al referirse siempre en estos casos al sistema llamado de unidad familiar.

Este artículo y otros fueron dejados sin efecto por la citada Sentencia de 20 de febrero de 1989 al admitir que las declaraciones relativas a este impuesto pueden hacerse también separadamente.

2.- La sentencia del Tribunal Constitucional, como toda norma o resolución, ha de ser sometida a un proceso de interpretación en el que habrán de utilizarse los instrumentos que el art. 3.º del Código Civil EDL 1889/1 de clara vocación generalizadora, (no en balde forma parte del título preliminar del dicho texto legal) facilita. Las normas y las sentencias han de interpretarse según el sentido de las palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del hecho en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas. La invocación a la realidad social permite una cierta integración correctora cuando inequívocamente lo exige esa misma realidad social para obtener así la dinamización del ordenamiento jurídico evitando contrasentidos y rupturas del sistema. Existe, pues, una invocación a los elementos gramaticales, sistemáticos, históricos, sociológicos, lógicos y teleológicos que han de utilizarse a la hora de determinar el sentido y alcance de la sentencia citada, muy próxima a la naturaleza de norma jurídica de primer rango, siempre, a condición de que los supuestos de duda se interpreten a favor del acusado. En este caso el problema, a juicio de la Sala, no ofrece duda.

3.- Es cierto que la sentencia del Tribunal Constitucional deja sin efecto, entre otros, el artículo referido que no permite hacer declaraciones separadas a los miembros de una familia con ingresos diferentes, y también lo es que dicha resolución produjo la inmediata expulsión del citado precepto del ordenamiento jurídico. es decir, esa norma, en Derecho, ha dejado de existir. Tal decisión respondía, sin duda, a una exigencia constitucional de primer orden que impide, entre otras muchas cosas, un trato discriminado desfavorable fiscal a determinadas personas por el hecho de haber contraído matrimonio (cfr. art. 14 de la Constitución EDL 1978/3879). Sobre ese eje hay que discurrir evitando interpretaciones que conduzcan al absurdo o produzcan innecesariamente situaciones, de grave injusticia material como lo son los impunismos indebidos en el campo jurídico-penal.

4.- Centrándonos, pues, básicamente en una interpretación lógica y teleológica de la sentencia, en el campo de la hermenéutica, hemos de indicar:

A.- El precepto que se destruye, por inconstitucional, queda, de alguna manera, sustituido en buena lógica, desde el punto de vista penal, por la posibilidad alternativa que tiene cualquier núcleo familiar de hacer una declaración conjunta o separada de los rendimientos obtenidos por el trabajo personal o por otro tipo de rentas similares, posibilidad que se deja al libre arbitrio de los contribuyentes para que, según cada circunstancia y según sus propios cálculos, puedan seguir uno u otro sistema conforme haya de ser más o menos favorecedor.

B.- Por tanto, la sentencia del Tribunal Constitucional, favorecedora del principio de igualdad, únicamente puede incidir y tener validez en aquellos supuestos en que la declaración conjunta pudiese perjudicar, de manera inequívoca e incluso dubitativa al

contribuyente, pero no en los casos, como el que aquí se contempla en que esto no sucede, porque ello supondría extravasar con mucho su lógico campo de efectividad al estar acreditado que tal perjuicio no es posible que se produzca se actúe de uno u otro modo.

C.- Esto último, como a causa de anticiparse, es lo que sucede en el presente caso pues en él lo que se juzga es el perfil jurídico fiscal con incidencia punitiva de una sola de las personas componentes de una familia, tratándose de decidir si sus ingresos son suficientes (y luego se hará referencia a ello) para ser incardinados en el supuesto de una actuación defraudatoria y si, en definitiva, es indiferente o no el sistema legal de declaración realizado o elegido.

D.- El correlato es así muy claro: Si la resolución del Tribunal Constitucional aparece encaminada a favorecer a los contribuyentes desde la perspectiva de un esencial principio de igualdad constitucional en cuya virtud el hecho del matrimonio no puede ser un dato negativo por agravatorio de las obligaciones fiscales (recuérdese otra vez el art. 31 de la Constitución Española EDL 1978/3879) dejándoles optar por la fórmula que pueda ser mas favorable, como a cualquier persona en la que no exista este vínculo, si en el presente caso no se perjudica en absoluto al declarante, en este supuesto a la procesada, la conclusión no puede ser otra que la de inexistencia de un vacío legal exculpativo penalmente, de los correspondientes fraudes fiscales.

E.- Toda la dialéctica empleada por el propio Tribunal sentenciador y por las partes parece mas bien referida al ordenamiento jurídico-fiscal, exclusivamente fiscal, tema al que esta sentencia obviamente no puede referirse, ni se refiere en lo más mínimo, y no a la adecuación de la sentencia del Tribunal Constitucional a la actividad de los particulares en los términos en que pudiera incidir en el Derecho Penal. Si a concurrencia de la destrucción del precepto fiscal fallara el presupuesto integrador del tipo, si sería procedentes la absolución, pero no es este el caso.

5.- Por ello, para juzgar la actuación de la procesada en el orden punitivo, hay que partir de estas dos premisas esenciales:

A.- Su actuación, en parte omisiva y en parte activa, como ya se dijo, está incluida, según su proyección temporal, en los arts. 319 y 349 del Código Penal EDL 1995/16398,

B.- la acusada estaba obligada a realizar la correspondiente declaración sobre la renta y no la llevó a cabo, no obstante conocer, como ya quedó dicho, el inexcusable deber que tenía de hacerlo.

4.- La cuantía de la defraudación.

El último tema que queda por examinar es el del quantum defraudatorio, no concretado en la sentencia aunque pudo hacerse sin mayores dificultades.

Cuarto.- El invocada vacío legal no puede incidir en el campo penal porque apareciendo como aparecía perfectamente individualizada la obligación de declaración de uno de los miembros de la familia, con total independencia de los demás, en orden a los ingresos por la procesada obtenidos, con voluntad defraudatoria, ingresos no declarados y con una complementaria obstaculización a la labor inspectora, es innegable que concurren todos los elementos objetivos y subjetivos que dan vida al delito o delitos a la procesada imputados.

Quinto.- El último problema a resolver es, según queda también expresado, el de la exacta cuantía de lo defraudado.

Se sabe que respecto a los dos primeros ejercicios, 1982-1983 aisladamente considerados, el fraude fue superior a los 2.000.000 de ptas. y con relación a los siguientes 1984-1985 que excedió de los 5.000.000, siendo referida la cuantía a cada uno de los ejercicios.

Por tanto, no hay duda respecto a que la condición objetiva de punibilidad se dio y de que el delito, por consiguiente, existe. Si hubiera incertidumbre respecto a un dato tan esencial, la solución no podría ser otra que la de radiar del campo penal los respectivos comportamientos. Pero no lo hay porque la Sala de instancia así lo declara expresamente. No se trata de aventurar posibles realidades no probadas y, por tanto, inexistentes para el Derecho Penal, ni de conjeturas o suposiciones contrarias a los principios esenciales de nuestro ordenamiento. Está así declarado probado expresamente y esta afirmación fáctica no ha sido objeto de impugnación. De ella, por consiguiente, hay que partir.

Entonces la duda radica, como ya se ha puesto de relieve, en cuantía exacta de lo defraudado: Se sabe que fue superior a los 2.000.000 en el primer caso y de 5.000.000 en el siguiente, pero no se sabe cuánto más.

Y en tal caso no hay otra solución que aceptar como probada la existencia del fraude fiscal en la cuantía más mínima posible, es decir, 2.000.001 ptas. y de 5.000.001 ptas. respecto a los dos delitos del art. 319 y los otros dos del 349 respectivamente. Es la solución tradicional de nuestros Tribunales en los delitos que han venido tipificados -algunos de ellos todavía lo están- en función de las cuantías económicas. Así, los hurtos, los robos con fuerza en las cosas, las estafas y apropiaciones indebidas, etc. Se sabe, por ejemplo, que hubo un robo con fuerza en las cosas pero se desconoce el valor de lo robado: Se aplica la modalidad delictiva menos grave, lo mismo que antes de la reforma de 1983 si se sabía que un hurto, por ejemplo en 1979, era de cuantía superior a 150.000 ptas., pero se ignoraba cuanto más, se declaraba la existencia del delito en la modalidad más favorable al reo, es decir, se aplicaba el art. 515 núm. 2 y no el núm. 1 que contemplaba una modalidad más agravada. Y no se olvide que el delito fiscal o contra la Hacienda Pública es un supuesto de delito patrimonial, de naturaleza defraudatoria con un sujeto pasivo individualizado: La Hacienda Pública. No existe, por consiguiente, en esta manera de proceder nada nuevo u original, como no sea la exigencia de acentuar, más si cabe, el principio de presunción de inocencia proclamado en el art. 24.2 de nuestra Constitución EDL 1978/3879 .

Sexto.- La circunstancia de que una de las penas que se asocian al delito sea la de multa que se impone en relación con la cuantía de la cuota defraudada, del tanto al séxtuplo, tanto en el viejo art. 319 como en el actual 349 (que es una entre otras posibilidades de la técnica punitiva respecto a las sanciones penales pecuniarias: Multa fija o multa proporcional que no cambian en absoluto la naturaleza de las situaciones que se contemplan) para nada altera el argumento que se viene utilizando porque si se parte de que la defraudación fue incuestionablemente superior a 2.000.000 y 5.000.0000, aunque no se puede llegar a determinar con exactitud el montante de la defraudación, la multa que habrá de imponerse será de 2.000.001 y 5.000.001 ptas. respectivamente en cuanto al art. 319 del Código Penal EDL 1995/16398 y el 349 del mismo texto legal que sustituyó a aquél.

Procede la desestimación en los términos que acaban de señalarse de los motivos primero y segundo y se estima el motivo tercero conforme a lo que en él se indica.

SEGUNDO.- Recurso del Abogado del Estado.

Primero.- Por quebrantamiento de forma, al amparo del inciso tercero del núm. 1 del art. 851 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , en relación con el núm. 4 del art. 5.º de la Ley Orgánica del Poder Judicial 6/1985 de 1 de julio EDL 1985/8754 y el art. 24 de la Constitución EDL 1978/3879 .

El motivo denuncia que la sentencia se limita a incluir los distintos "ingresos brutos" o íntegros percibidos por la inculpada durante los ejercicios económicos de 1982 a 1985 ambos inclusive, sin relacionar, como hubiera sido de rigor, los "gastos" deducibles soportados durante iguales períodos, partidas unas y otras de necesaria estimación para la valoración de la "cuota" tributaria defraudada y, en definitiva, para precisara la concurrencia o no del elemento o requisito cuantitativo determinante del delito fiscal o del delito contra la Hacienda Pública a tenor de los arts. 319 (antiguo) y 349 (actual) del Código Penal EDL 1995/16398 , adoptando la sentencia, se dice por la parte recurrente, una postura de predeterminación del fallo, con cita de los arts. 142.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 y 248.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754 y 9.º y 24 de la Constitución EDL 1978/3879 .

No hay el vicio procesal denunciado, como ya se vino a decir al dar respuesta a los dos primeros motivos del anterior recurso, aunque se tratara de una distinta dirección impugnativa. No se puede identificar predeterminación del fallo con pretendidas o reales carencias en la descripción fáctica de una sentencia. No hay en absoluto en este caso empleo de conceptos jurídicos predeterminantes del fallo, es decir, sustitución de descripciones históricas por expresiones de naturaleza técnica jurídica inalcanzables para los no juristas o conocedores del Derecho.

Lo que se da, y ya se dijo, es una falta de integración de hechos con relevancia jurídico penal que sólo hubieran podido tener entrada, en ésta vía casacional, si las partes acusadoras hubieran apoyado sus pretensiones en documentos que tuvieran el carácter de tales desde el punto de vista casacional, sin que sea hacedero apoyar la denuncia del invocado vicio procesal en precepto de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754 y de la Constitución que de ninguna manera han sido vulnerados y en los que el supuesto contemplado no incide.

Procede la desestimación.

Segundo.- Se invoca, al amparo del art. 851.3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 y se denuncia quebrantamiento de forma al no resolver la sentencia recurrida todos los puntos que fueron objeto de la acusación, esto es, los incrementos patrimoniales y el correspondiente criterio para su valoración.

Se trata, a juicio de la Abogacía del Estado, de la llamada incongruencia omisiva por referencia a cuestiones jurídicas o pretensiones de carácter sustantivo y no a supuestos de hecho.

Tampoco procede su estimación. En primer lugar, porque la sentencia explica de manera global la posición que adopta frente a las pretensiones de las acusaciones, acertada o no, y las circunstancias que a su juicio impedían, en definitiva, en función de la interpretación dada a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, la condena. Finalmente y estimado el tercer motivo del recurso promovido por el Ministerio Fiscal con las salvedades que en él se establecen, la estimación o no estimación de este motivo ningún efecto produciría en la resolución final del recurso, como ya se ha visto, en su parte más sustancial.

Procede la desestimación.

Tercero.- Se invoca el art. 849.21 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , y se denuncia error de hecho en la apreciación de la prueba al no declararse probada la realidad en el importe de los gastos realizados por la inculpada en cada período impositivo.

Pero, como ya se dijo en el anterior recurso y se anticipó en este mismo al dar respuesta a una idéntica o análoga pretensión, para que un documento pueda servir para acreditar el error sufrido por el Tribunal a quo en trance casacional, es preciso, además de la concurrencia de otros requisitos y exigencias que no es del caso traer a colación en este momento y en esta ocasión, que se trate de un verdadero documento en sentido casacional y no de pruebas personales documentadas, es decir, a estos efectos, pseudodocumentos casacionales.

Procede la desestimación.

Cuarto.- Se invoca, al amparo del art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 y es sustancialmente coincidente con el tercero del Ministerio fiscal y a el nos remitimos.

En cualquier caso es conveniente añadir a los argumentos ya utilizados, que conforme a la Ley Orgánica 2/1982 de 29 de abril EDL 1982/9105 , la determinación del importe de la cuantía defraudada en los casos de comisión e los delitos a los que este recurso se refiere, es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, quienes han de proceder a fijar el importe la defraudación, si esta existe, mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, pero sin vinculación alguna a cualquier otro criterio distinto de la ley.

En las llamadas leyes penales en blanco o leyes necesitadas de una complementariedad para que el tipo quede establecido, se ofrece la especial característica, nacida de lo que acaba de señalarse, de que el presupuesto esencial de la infracción no se incorpora a la propia ley penal sino que hay que salir a buscarlo, extramuros de la misma ley penal, en una tarea compleja y delicada.

Esta búsqueda y la correspondiente interpretación de la norma integradora ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales y tratando de encontrar, a su través, la realización de la justicia penal material tal y como se concibe en el ordenamiento jurídico.

Ya se ha dicho, que a los efectos que aquí interesan, la importante Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 no vació de contenido al art. 349 y en su caso el del 319 del Código Penal EDL 1995/16398 , respecto del supuesto concreto objeto de enjuiciamiento en este recurso, creando así zonas de impunidad penal no justificadas, sino que se refiere a técnicas jurídicas correspondientes al Derecho Tributario.

Si el hecho probado, como ya se puso de manifiesto, declara que el conocimiento por parte de la procesada de que su conducta estaba causando un perjuicio para el Erario Público superior a 2.000.000 y 5.000.000 de ptas. y estando acreditado su consiguiente y propio beneficio no es aceptable que por una razón de técnica fiscal, que en este caso sería un simple formulismo, porque como también se dijo la declaración de ingresos, en cuanto proyección en la sentencia del Tribunal a quo, venía referida única y exclusivamente a la acusada, se alcance una decisión absolutoria que chocaría abierta y frontalmente con el principio de igualdad, sin razón alguna (las expresiones en Derecho tiene siempre un alcance relativo y se dicen con el más absoluto respecto a las posiciones discrepantes) que pudiera justificarlo.

No hay tampoco afectación alguna al principio de legalidad porque de haberlo se conculcaría una norma tan esencialísima en el Derecho Penal como es el art. 25 de la Constitución EDL 1978/3879 y el 23 del Código Penal EDL 1995/16398 que consagran un principio tan esencial y básico que sin él no es concebible en nuestros días el Derecho Penal como no lo es tampoco sin la presencia activa del principio de culpabilidad (v. también art. 4.2 del Código Civil EDL 1889/1). Pero el tema ha de ser objeto de examen para que el razonamiento cubra todas las posibles vertientes de nuestra decisión.

El principio de legalidad significa, en síntesis, que la única fuente creadora de los delitos y penas y por consiguiente de las causas de agravación y de las llamadas medidas de seguridad es la ley, fuera de la cual no hay, en este sentido, otras fuentes del Derecho: Ni costumbre, ni principios generales, ni jurisprudencia en contra del reo. En definitiva, con él triunfa la seguridad jurídica que es parte inseparable de la justicia. De ahí deriva también la exigencia de tipicidad. Si en este caso la sentencia del Tribunal Constitucional, tantas veces citada, hubiera vaciado de contenido a los arts. 319 y 349 del Código Penal EDL 1995/16398, la solución no sería discutible y coincidiría con la de la sentencia de instancia cuya exposición y contenido son dignos de elogio. La esencial finalidad de la resolución del Tribunal Constitucional radica en evitar la vulneración del principio de igualdad. Solo así se alcanza su verdadero sentido y alcance. Es evitar que una persona por el hecho de haber contraído matrimonio adquiriera una condición más gravosa desde el punto de vista jurídico-fiscal que si permaneciera soltera, aunque viviera en pareja estable. Si en este caso concreto, único al que esta sentencia puede dar solución, la declaración y subsiguiente liquidación del impuesto no supone un absoluto dicho gravamen ni ningún otro, al referirse única y exclusivamente a ingresos generados por la procesada, no hay vulneración alguna del principio de legalidad, antes al contrario, se reafirma, teniendo en cuenta que el sistema tributario no ha sufrido alteración en cuanto tal, sino única y exclusivamente respecto a la consideración debida a los sujetos contribuyentes, a unos determinados sujetos, en cuanto unidad familiar o en cuanto personas físicas individuales para según les convenga, hacer las declaraciones de una u otra manera, desde el punto de vista económico para que de esta forma alcance plenitud de significación el principio constitucional de igualdad y con él los de justicia y proporcionalidad.

Ahora bien, como la sentencia de instancia no describió los gastos deducibles aunque sí declaró probado que en todo caso la defraudación rebasó los límites o fronteras del ilícito administrativo, la solución no puede ser otra, como se ha dicho ya, que establecerse como presupuesto fáctico integrador del tipo la menor de las posibles cantidades en orden a la defraudación, es decir, a la cuantía de lo defraudado.

Procede la estimación.

Quinto.- Bajo el mismo amparo procesal se invoca como infringido por no aplicado el art. 319.1 y 2 del Código Penal EDL 1995/16398 en su redacción dada por la Ley 50/1977 de 24 de noviembre EDL 1977/2149.

A este motivo es trasladable todo cuanto acaba de decirse en el anterior dada su sustancial identidad, aunque el anterior se refiere más específicamente al tema de la cuota defraudada ya examinado.

Sexto.- Con el mismo apoyo procesal, es decir, del art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 se denuncia la infracción por no aplicación del art. 349 del Código Penal EDL 1995/16398 al que es trasladable la doctrina ya expuesta en el cuarto de los motivos con la misma salvedad que el anterior.

Séptimo.- También bajo la base del art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 se denuncia la inaplicación del art. 350 bis a) del vigente Código Penal EDL 1995/16398 del que venía acusada por la Abogacía del Estado, no por el Ministerio Fiscal, en relación con el art. 38 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre EDL 1978/3192, y art. 164 del reglamento aprobado por Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto EDL 1981/3136.

La sentencia objeto de impugnación declara como probado que la procesada no llevaba libros o registros en los que se reflejasen sus ingresos y gastos, conforme determina el art. 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque expresa que deviene imposible su comisión por no existir precepto con rango formal de Ley Tributaria que imponga a los contribuyentes la obligación de llevar determinados libros contables ni la forma de dar cumplimiento a esta obligación.

Se trata en este caso, como pone de relieve la doctrina científica, de un delito de peligro. El art. 350 bis incorpora a la descripción de figuras penales contra la Hacienda Pública el llamado delito contable cuyo soporte lo constituyen actos formales que ofrecen la característica de poder servir de medios para la realización o posibilidad maliciosa, es decir, en la única forma posible de comisión de estos delitos, de defraudación, expresión que conlleva inseparablemente unida la idea de dolo.

Pero en realidad se trata de un acto preparatorio, que por decisión legislativa adquiere la condición de figura penal propia pero que en sustancia no pasa de ser una modalidad, una forma imperfecta, en el iter criminis de delito llamado fiscal o contra la Hacienda. Sólo desde esta perspectiva puede ser contemplado.

Prescindiendo del tema que plantea la doctrina sobre si es o no imprescindible que la obligación derive de una ley en sentido formal (criterio que sigue la sentencia impugnada) y haciendo ahora abstracción a la referida exigencia, en la que existen en la doctrina científica posiciones muy dispares, en último término, se exija o no la necesidad del soporte de una norma con rango formal de ley, en la que sería imprescindible la necesaria precisión y concreción para evitar la presencia en el Derecho Penal, de tipos carentes de la obligada fijeza,

es lo cierto, y con ello el problema en este caso queda definitivamente resuelto, que el delito por el que acusó la Abogacía del Estado no existió por lo que enseguida, a continuación, se va a decir.

En efecto, la relación concursal entre el art. 350 bis y el 349 es de normas, no de delitos. Cuando una persona realiza el comportamiento que contempla el art. 350 bis (con independencia de cuanto queda dicho) y a continuación defrauda a la Hacienda Pública o Comete un delito fiscal, así llamado precedentemente a esta figura penal, se da una clarísima relación de consunción, lo mismo que sucede, salvando distancias, con el art. 509 del Código Penal EDL 1995/16398 . En definitiva, la razón del art. 350 bis no es otra que la de tipificar conducta peligrosas para el bien jurídico tutelado y que sin este precepto constituirían actos meramente preparatorios o tentativas cuyo acreditamiento ofrecerá, sin duda, dificultades importantes. Pero en este caos esos actos preparatorios continuaron hasta alcanzar el delito contra la Hacienda Pública mismo, por lo que aún suponiendo, por vía de hipótesis, que existieran y se dieran los requisitos legales habría quedado consumido en el delito principal.

Por consiguiente, en este caso no hubo delito del art. 350 bis del Código Penal EDL 1995/16398 teniendo en cuenta lo que acaba de señalarse y procede por consiguiente la desestimación del motivo.

FALLO

Que debemos declarar y declaramos haber lugar al recurso de casación por infracción de ley, en su motivo tercero, interpuesto por el Ministerio Fiscal, contra Sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid de fecha 27 de marzo de 1989 por los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública, y no haber lugar a los restantes.

Y debemos declarar y declaramos haber lugar al recurso de casación por infracción de ley, interpuesto por el Abogado del Estado contra la antedicha sentencia, en sus motivos cuarto, quinto y sexto y en los términos que se recogen en los correspondientes fundamentos de Derecho, y no haber lugar a los restantes. Sin imposición de costas.

Y remítase certificación de esta sentencia y de la que a continuación se dicta a la mencionada Audiencia a los efectos legales procedentes.

ASI por esta nuestra sentencia, que se publicará en la COLECCION LEGISLATIVA, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Enrique Ruiz Vadillo.- Marino Barbero Santos.- Gregorio García Ancos. Rubricados.

Publicación: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Enrique Ruiz Vadillo, estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario certifico.

&E&

En la villa de Madrid, a veintisiete de diciembre de mil novecientos noventa.

En la causa incoada por el Juzgado de Instrucción núm. 20 de Madrid con el núm. 59 de 1987 y seguida ante la Audiencia Provincial de dicha capital por delito de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública contra la procesada Dolores, y en cuya causa se dictó Sentencia por la mencionada Audiencia, con fecha 27 de marzo de 1989, que ha sido casada y anulada por la pronunciada en el día de hoy por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. expresados al final y bajo la Ponencia del Excmo. Sr. D. Enrique Ruiz Vadillo, hace constar lo siguiente:

ANTECEDENTES DE HECHO.

UNICO.- Se aceptan y reproducen íntegramente los fundamentos fácticos de la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Se sustituyen en lo que afecta a la existencia del delito por lo de la sentencia rescindente de esta Sala.

Los hechos probados constituyen, por consiguiente, los delitos del apartado a) del escrito de calificación fiscal, un delito fiscal del art. 319 del Código Penal EDL 1995/16398 en su redacción dada por la Ley Orgánica 50/1977, de 14 de noviembre EDL 1977/2149 . En el b) otro delito de igual naturaleza. En el c) un delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el art. 349 del Código Penal EDL 1995/16398 , y en el d) otro delito de la misma naturaleza, todos ellos en la cuantía mínima, es decir, de 2.000.001 ptas. los dos primeros, y de 5.000.001 ptas. los dos últimos.

Es responsable de todos ellos la procesada Dolores en concepto de autora, de acuerdo con el art. 14,1 del Código Penal EDL 1995/16398 .

No concurren circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal y procede imponer, de acuerdo con la regla cuarta del art. 61 del Código Penal EDL 1995/16398 , las respectivas penas en su grado mínimo, atendidas las circunstancias, en sentido no técnico, concurrentes, la existencia del delito en su cuantía económica mínima por imposibilidad de determinar el exacto montante y la propia personalidad de la acusada. a.

Procede también, con arreglo al art. 19 y concordantes del Código Penal EDL 1995/16398 , declarar la correspondiente indemnización, en favor del Estado.

Vistos los preceptos legales de aplicación al caso.

PARTE DISPOSITIVA

Que debemos condenar y condenamos a la procesada Dolores por los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública de que ha sido acusada por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado a las siguientes penas: Por el delito del apartado.

PRIMERO.- a un mes y un día de arresto mayor y multa de 2.000.0001 ptas. con arresto sustitutorio de 20 días caso de impago; por el del apartado.

SEGUNDO.- a lo mismo; por el delito del apartado.

TERCERO.- a la pena de siete meses de prisión menor y multa de 5.000.0001 ptas. con arresto sustitutorio de 50 días caso de impago; se impone también la pérdida de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres años; y respecto al delito del apartado.

CUARTO.- a las mismas penas que las establecidas en el anterior. Se condena a indemnizar al Estado en 2.000.0001 ptas, 2.000.0001, 5.000.0001 y 5.000.0001 ptas. por cada uno de los cuatro delitos respectivamente, es decir, 14.000.004 ptas. y las accesorias de suspensión de todo cargo público y derecho de sufragio durante el tiempo de las condenas.

ASI por esta nuestra sentencia, que se publicará en la COLECCION LEGISLATIVA, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Enrique Ruiz Vadillo.- Marino Barbero Santos.- Gregorio García Ancos. Rubricados.

Publicación: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Enrique Ruiz Vadillo, estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario certifico.

VOTO PARTICULAR

Voto particular que formula el Magistrado Excmo. Sr. D. Marino Barbero Santos, al amparo del art. 260.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754 , en la Sentencia de esta techa, 27 de diciembre de 1990, en los recursos de casación interpuestos por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, contra sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, que absolvió a la procesada Dolores de los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública de los que venía siendo acusada Voto particular que el Magistrado que suscribe formula tras previamente expresar el respeto profundo que le merece la opinión de la mayoría de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO.

UNICO.- Se aceptan los antecedentes de hecho y los hechos probados de la sentencia de instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Se aceptan y dan por reproducidos los dos primeros motivos de la sentencia resolviendo el recurso de casación interpuesto por el Ministerio Fiscal y los motivos Primero, segundo y tercero del interpuesto por el Abogado del Estado. Se disiente de los que responden al motivo tercero del Ministerio Fiscal y a los motivos cuarto, quinto, sexto y séptimo del Abogado del Estado.

PRIMERO.- Recurso del Ministerio Fiscal.

Unico.- El motivo tercero se formula por infracción de ley, al amparo del núm. 1 del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por indebida inaplicación de los arts. 319 (en redacción dada por la Ley Orgánica 50/1977, de 14 de noviembre EDL 1977/2149) y 349 del vigente Código Penal en relación con los siguientes artículos de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre EDL 1978/3192 y del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas EDL 2004/63311 (Real Decreto 238/1981 de 3 de agosto: art. 4.1 a) de la Ley y 13.1 a) del Reglamento en cuanto determinan el sujeto pasivo del impuesto; el art. 3.2 b) y d) de la Ley y el 5 y 6 del Reglamento en cuanto regula el concepto de hecho imponible y de renta con carácter general, art. 18 y 19 de la Ley y 59 a 75 del Reglamento en cuanto regulan los rendimientos de actividades artísticas; art. 20 de la Ley y 76, 77 y 81 del Reglamento en cuanto regulan los rendimientos patrimoniales con carácter general; art. 16 de la Ley y 47 y 48 del Reglamento en cuanto regulan los rendimientos del capital inmobiliario de bienes urbanos; el art. 36 de la Ley y 151 del Reglamento en cuanto regulan los rendimientos del capital inmobiliario de bienes urbanos; el art. 36 de la Ley y 151 del Reglamento en cuanto regulan la elevación al íntegro de las cantidades efectivamente percibidas sin retención; los arts. 13 de la Ley y 95 del Reglamento en cuanto sientan las normas para la determinación de la base imponible; art. 134 del Reglamento que regula los rendimientos imputables a los cónyuges; art. 29 de la Ley 44/1981 de 16 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1982 EDL 1981/3822 , en cuanto determina el tipo aplicable, así como los preceptos de esta última ley referida a las deducciones de la cuota.

Según el Ministerio Público, tras reconocer la sentencia del Tribunal de instancia que la conducta omisiva de la procesada, consistente en no presentar las preceptivas declaraciones de la renta a Hacienda, integra el elemento típico del injusto de las figuras delictivas de las que era acusada por el Ministerio Fiscal, y de que obró con el ánimo específico y consciente de defraudar al Estado, no cabe absolverla de los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública sobre la base de que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 declaró inconstitucionales determinados preceptos de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre EDL 1978/3192 , reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SEGUNDO.- Alegaciones del Ministerio Público son:

Primero.- Que teniendo presente la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 es perfectamente posible determinar la cuota defraudada por la procesada, por cuanto ninguno de los preceptos que han permitido a la acusación pública determinarla han sido declarados anticonstitucionales y los declarados afectados por ese vicio no se han aplicado, no habiéndose producido en el presente caso el vacío normativo a que alude la sentencia de instancia en su fundamentación jurídica;

Segundo.- Que el sistema que se solicita aplicar a la procesada es el de sujeción conjunta, pero teniendo en cuenta únicamente los rendimientos obtenidos por ella sola;

Tercero.- Que ello no supone ningún trato de desigualdad frente a quienes no se hallan integrados en unidades familiares y frente a la situación en que ella misma se hubiese encontrado si legalmente le hubiera sido posible optar por el régimen aplicable a estos últimos y.

Cuarto.- Que el sistema de sujeción conjunta que se solicita no conlleva vulneración de ningún precepto constitucional.

Estos argumentos son acogidos in totum al estimar el motivo por la sentencia de esta Sala, de la que respetuosamente discrepa el Magistrado que formula este voto particular.

El disenso se apoya en las siguientes razones:

Hechos probados: Bajo este apartado la sentencia de instancia consigna que la procesada no presentó la Declaración de la Renta de las Personas Físicas relativa a las anualidades 1982, 1983, 1984 y 1985, no obstante haber obtenido por sí sola ingresos brutos ascendentes a:

1.- 28.374.467 ptas. en el ejercicio fiscal de 1982;

2.- 32.397.789 ptas. en el de 1983;

3.- 47.696.036 ptas. en el de 1984; y.

4.- 64.429.522 ptas. en el e 1985; se añaden los bienes inmuebles de los que ella y/o su esposo eran propietarios y la venta que se efectuó de dos de ellos durante esos años.

Es en los fundamentos de Derecho -aunque, sin duda, con carácter fáctico donde consta:

Primero.- La procesada, como integrante de la unidad familiar formada con su esposo, había sido sometida a varios expedientes administrativos desde el mes de mayo de 1982 y cuyos requerimientos fueron recibidos con anterioridad a que finalizara el período voluntario para el ejercicio de 1982.

Segundo.- En los expedientes administrativos de los que trae causa este proceso mostró una actitud obstaculizadora de la labor de la inspección, ocultando inicialmente la percepción de los ingresos.

Tercero.- La procesada era perfectamente conocedora de la antijuricidad de su comportamiento y que lo llevó a cabo con el único fin de eludir el pago del impuesto al que venía obligada, por lo que su conducta era idónea para integrar la conducta delictiva prevista en los arts. 319, antiguo, y 349, vigente, del Código Penal EDL 1995/16398 .

Cuarto.- Es, asimismo, indubitable hecho probado la absoluta falta de determinación de la suma o cuota defraudada, imposibilidad e fijación que el juzgador de instancia en el fundamento jurídico cuarto reitera una y otra vez. Y por las razones que expone -que a continuación analizaremos- no la precisa. A pesar de ser de su competencia hacerlo.

En efecto, tras la modificación parcial de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 , por Ley de 26 de abril de 1985, y la derogación de forma expresa por Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril de anterior art EDL 1985/8333 . 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre EDL 1977/2149 el vigente art. 77.6 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 citada establece que en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal EDL 1995/16398 , la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. No existe, pues, cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota tributaria. Tal fijación corresponde por entero al Tribunal juzgador -como éste sostiene tras la valoración de la prueba practicada en el Juicio oral, de acuerdo con el art. 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 - y sin sujeción alguna al acta que aquella pudiera haber levantado.

Al Tribunal a quo compete fijar la suma o cuota tributaria. Ahora bien, estima que no puede hacerlo por existir un vacío normativo producido por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989. Es obligado, por tanto, analizar ésta.

Segundo.- La Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 y su incidencia en el caso a examen.

El Tribunal sentenciador no consignó en el factum los gastos, deducciones, etc., porque su inclusión no le permite efectuar la liquidación ni determinar la cuota: Lo impide la sentencia citada del Tribunal Constitucional que al declarar inconstitucionales disposiciones no penales que permiten integrar el elemento normativo "cuota defraudada" o "suma defraudada" -del actual art. 349 o del anterior art. 319 del Código Penal EDL 1995/16398 - han provocado un vacío normativo. Vacío que no puede salvar por estarle expresamente vedado extender a los hechos el régimen establecido para los contribuyentes no integrados en unidades familiares, puesto que ello supondría no sólo desconocer la legitimidad constitucional que, en principio, tiene la sujeción conjunta al impuesto, sino que también habría de provocar, en el actual marco normativo, resultados irracionales e incompatibles, a su vez, con la igualdad, en la medida en que otras piezas del sistema legal no ha sido afectadas por el fallo de inconstitucionalidad.

Estos últimos y categóricos terminos no son ya de la sentencia de instancia, sino de la del propio Tribunal Constitucional. La expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados es inmediata y definitiva a partir de la publicación de la misma -el 2 de marzo de 1989-- en el "Boletín Oficial del Estado" (art.38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional EDL 1979/3888)lo que la propia sentencia recuerda. Desde ese instante los preceptos inconstitucionales no pueden aplicarse ya. Pero tampoco pueden aplicarse otros por los argumentos que acaban de reproducirse. Ello origina, por tratarse de "un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno" una laguna parcial. El mantenimiento de la laguna, efecto de "la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz para reordenar el régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en términos compatibles con la Constitución". La pretensión, por tanto, enteramente laudable sea del Ministerio Público, sea de esta Sala de salvar el sistema establecido para la tributación de los contribuyentes integrados en unidades familiares, "depurada la ley de las disposiciones viciadas" es insostenible -dicho sea con el mayor respecto a la opinión de la mayoría de la Sala- ante los terminos de una sentencia pocas veces más clara, precisa y rotunda que antes de los últimamente transcritos había reiterado que la sola anulación de los preceptos inconstitucionales no consigue la acomodación del sistema a la Constitución. Y hasta tal extremo se opone la normativa remanente a la Ley Fundamental, que se insta al legislador (fundamento jurídico undécimo) a llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, lógica consecuencia de la declaración que iba a hacerse de vacío normativo, con lo que se evitaba una denominada "sentencia

manipulativa" -italianismo nada bello, pero expresivo que produce una transformación en el sistema ordenador de una institución por la anulación de alguno de los preceptos que la regulan. A idéntico resultado "manipulador" conduce "crear" un sistema de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de los contribuyentes integrados en unidades familiares, distinto de los legales anterior o vigente. Paso que, lógicamente, ni el Tribunal Constitucional pudo dar, por afectar a funciones que corresponden en exclusiva al Legislador, en un Estado que se estructura sobre la división de poderes. Ni tampoco esta Sala. por idénticas razones, dicho sea, una vez mas, con reconocimiento y respeto a la decisión de la mayoría de mis compañeros. Se limitó, por ello, el Tribunal Constitucional a declarar que, inconstitucionales o nulos una serie de preceptos, resultaba jurídicamente imposible aplicar el sistema "al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con los preceptos contrarios a la constitución".

Respecto de las situaciones anteriores a la publicación de la sentencia, estimo no susceptibles de ser revisadas, como consecuencia de la nulidad, las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art.40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional EDL 1979/3888)Y, por exigencia del principio de seguridad jurídica, las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes. La devolución de los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración, considera que no fundamentan pretensión alguna de restitución por no existir sistema aplicable, por haberse producido una laguna legal, como ya con anterioridad se ha dicho. Ahora bien, si el vacuum producido en un sistema trabado que, como tal, no se ha sustituido por otro impide restituir los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones provisionales o definitivas (lo que, indudablemente, es una resolución grave una vez que se reconoce que los pagos se hicieron de conformidad con un régimen no conforme con la Constitución)con no menor razón el vacío producido impide determinar los pagos a hacer en supuestos no decididos mediante sentencias con fuerza de cosa juzgada o actuaciones administrativas firmes. Como aquí ocurre. Si no es posible determinar la cuota tributaria respecto de los contribuyentes que abonaron fielmente sus impuestos (y por esos no se les restituye lo "indebidamente" pagado) es obvio que tampoco puede determinarse la cuota respecto de los contribuyentes infieles al grave deber de solidaridad ciudadana del pago de los tributos.

La laguna declarada por el Tribunal Constitucional, con los efectos citados, por tratarse de sentencia recaída en un procedimiento de inconstitucionalidad, vincula así a Jueces y Tribunales, obligados a aplicar e interpretar las leyes de conformidad con la interpretación (sic)que de los preceptos y principios constitucionales resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional (art.38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional EDL 1979/3888 y art. 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754)Cuando estas resoluciones son claras tanto desde el plano gramatical, como respecto al espíritu y finalidad a que tienden, son este espíritu y finalidad a los que hay que dar prevalencia como precisamente, establece el art. 3.1 del Código Civil EDL 1889/1 , Sin que pueda eludirse su respeto mediante la referencia a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas. Porque esto significaría tanto como negar al Tribunal Constitucional sensibilidad para captar la realidad social subyacente en el momento de dictar su sentencia.

La laguna existente, afecta de forma inmediata al ordenamiento jurídico-fiscal, pero al incluir sea la figura del delito fiscal, sea la del fraude a la Hacienda, un elemento normativo de naturaleza fiscal, afecta también de manera inmediata a la ordenación penal de tales conductas. El vacuum declarado por el máximo hermeneuta de la Ley Fundamental obstaculiza de manera insalvable determinar la suma o cuota defraudadas consecuencia necesaria de la imposibilidad de practicar las correspondientes liquidaciones del impuesto. La declaración tiene transcendencia en el marco administrativo, no inferior en el ámbito penal. Tanto el antiguo art. 319, como el vigente 349 del Código Penal EDL 1995/16398 , son leyes penales en blanco que requieren, para completar parcelas del preceptum,"suma o cuota defraudada" acudir a leyes no penales. Lo que el Tribunal Constitucional ha hecho manifiestamente imposible al declarar inconstitucionales las disposiciones legales que permitían integrar el precepto y al vedar operar con las subsistentes para satisfacer tal exigencia.

Tercero.- El elemento normativo del tipo del delito fiscal y del delito contra la Hacienda Pública.

Resulta innecesario subrayar la transcendencia que en el Estado Social y Democrático de Derecho tiene que los ciudadanos abonen los impuestos, que no defrauden al Fisco, ya que solo contribuyendo a las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica es dable al Estado satisfacer las altas tareas que le corresponden. El incumplimiento de este deber, constitucionalmente reconocido (art.31) merece reproche ético, social, y jurídico. Corresponde al sentir, corresponde al pensar de nuestra época que los comportamientos mas graves sean merecedores asimismo de sanción penal. Más aún: De sanción penal severa. Ahora bien, la pena es un medio más, no el único ni el mas importante, para instaurar una conciencia fiscal sana. Sería irracional, por ello, creer que constituye la panacea para curar el mal del fraude en materia tributaria. Otros medios son, sin duda, mas eficaces. Es evidente, en todo caso, que los comportamientos de esta clase solo son punibles en la medida en que se den todos los elementos de la figura delictiva de que es trate. Este es el límite que a la decisión condenatoria del juzgador impone el principio de legalidad. Y esta es la grandeza y servidumbre de la actividad judicial como garante de los derechos de los ciudadanos, que se exterioriza al máximo por su vinculación a la Constitución, norma suprema del ordenamiento jurídico.

Es opinión unánime de la doctrina que tanto el antiguo delito fiscal (art.319), como el vigente delito contra la Hacienda Pública (art.349) del Código Penal EDL 1995/16398 , son delitos de resultado. Su consumación exige la causación efectiva a la Hacienda de un perjuicio patrimonial. La determinación de este perjuicio, la naturaleza del resultado, es el punto de interés a analizar no el relativo a la acción.

Y no tiene interés alguno analizar la acción de la procesada por dos razones:

Primero.- Porque ya el juzgador de instancia determinó la idoneidad de la conducta de la procesada para integrar los tipos delictivos mencionados, determinación que no ha sido impugnada;

Segundo.- Porque sea de acuerdo con la dirección jurisprudencial que se menciona por la Sala (Sentencia de 29 de junio de 1985, 2 de marzo de 1988 y 26 de noviembre de 1990), que estima que cumple el tipo la simple omisión de declarar; sea de acuerdo con la dirección jurisprudencial que no se menciona, y también significativa, encarnada en las Sentencias de 12 de marzo y 12 de mayo de 1986, que exige ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin e eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos, ya que el simple impago significaría resucitar la antigua prisión por deudas, la realidad es que la procesada hizo más -de acuerdo con el hecho probado- que el mero no pagar. En el fundamento jurídico tercero, con valor fáctico, se dice que "mostró una actitud obstaculizadora de la labor de la inspección, ocultando inicialmente la percepción de determinados ingresos obtenidos tanto por actuaciones en directo y por colaboraciones en revistas, como por otros conceptos, llegando incluso a manifestar, como en el contrato concertado con "I., S.A.", que los mismos eran muy inferiores a lo realmente percibido"

Se ha de reiterar que es opinión unánime de la doctrina que los delitos que se analizan se estructuran como delitos de resultado, y que este resultado está constituido por la producción a la Hacienda de un real perjuicio económico por cuantía superior a 2.000.000 o 5.000.000 de ptas. respectivamente. No sólo son delitos de resultado; son delitos determinados por el resultado, es decir, que la pena privativa de libertad (en el delito fiscal) será más grave, y en ambos delitos la multa más elevada -cuantificada en múltiplos- según la cuantía de la "suma" o "cuota" defraudadas.

Las opiniones divergen cuando se trata de determinar si tales "sumas" o "cuotas" constituyen una condición objetiva de punibilidad o una característica del resultado. Es evidente que considerarlas características del resultado se conforma o ajusta mejor a un derecho penal basado en la culpabilidad y es la concepción doctrinal mayoritaria, aunque no sea la seguida por la sentencia de la que disiente el Magistrado que formula este voto particular. Pero se consideren condición objetiva de punibilidad o característica del resultado son elementos valorativos, no descriptivos, de la figura delictiva, sobre cuya caracterización -elementos valorativos de modalidad normativa- no existe discrepancia alguna: Se trata de una ley penal en blanco.

La parcela en blanco del preceptum -suma o cuota defraudada- se complementa acudiendo a la legislación fiscal, concretamente a prescripciones de la legislación fiscal dejadas sin vigor por el Tribunal Constitucional.

La sentencia del juzgador de instancia dice que la conducta de la procesada es idónea para integrar los tipos delictivos de los arts. 319 (antiguo) y 349, actual, del Código Penal EDL 1995/16398, porque cuando tal conducta se cometió eran determinables las "sumas" o "cuotas" defraudadas según la legislación fiscal a la sazón vigente. Pero de manera no menos radical establece, en el pórtico del fundamento jurídico primero, que tales hechos no son legalmente constitutivos de los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública, porque ahora ni las "sumas" ni las "cuotas" defraudadas son determinables. Con otras palabras, el comportamiento de la procesada fue delictivo cuando se cometió, no lo es en el momento en que se le juzga. La sentencia del Tribunal Constitucional impide cuantificar la suma o cuota defraudadas. Impide, en consecuencia, determinar el resultado en un delito de resultado. Obstaculiza, por tanto, que el delito exista al no darse todos los elementos. En ningún momento el juzgador de instancia establece, pues, que el fraude supere los 2.000.000 y los 5.000.000 de ptas., respectivamente. En tal caso hubiese condenado. No lo hizo por sentirse jurídicamente incapaz de tomar tal decisión al no poder determinar el resultado sin el cual no existe delito.

Conclusión de todo lo expuesto es:

Sea el delito fiscal, sea el fraude a la Hacienda Pública se estructuran no como delitos de acción, sino de resultado. Sin individuar la suma o cuota defraudadas en ningún caso existe ni uno ni otro delito. Las respectivas figuras solo se perfeccionan cuando se fija el resultado. Y esto es, exactamente, lo que no hizo el Tribunal a quo. El juzgador de instancia no consignó el resultado en delitos de resultado lo que hace inexistentes tales delitos.

El Ministerio Fiscal en el motivo tercero de su brillante recurso pretende establecer tal dato. Pero, con independencia de que ello no es posible por impedirlo la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, como con amplitud se ha expuesto, al elegir la vía procesal que ofrece el art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 su pretensión merece total rechazo. El supuesto error de Derecho puede impugnarse tan sólo, como es lógico, si se respeta escrupulosamente el hecho probado. El deseo de integrar éste por una vía inadecuada para desvalorar a continuación jurídico-penalmente el "nuevo hecho probado" que de esta forma "se crea" es inadmisibles. Y así lo califica de forma terminante el art. 884.3 de la Ley Procesal Penal EDL 1882/1 básica. Causa de inadmisión que se convierte en este estadio procesal en de desestimación.

SEGUNDO.- Recurso del Abogado del Estado.

Primero.- Los motivos cuarto, quinto y sexto están estrechamente relacionados, así lo entiende también la sentencia de la que disintimos: Se interponen por infracción de ley, y al amparo del núm. 1 del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1. Y no son otra cosa que una subdivisión en tres motivos del motivo tercero del recurso del Ministerio Fiscal. Se han de analizar, por tanto, conjuntamente.

1.- El motivo cuarto reconoce que la sentencia de instancia estima que en el actuar de la procesada concurren los requisitos objetivos y subjetivos integrantes de los "delitos fiscales" y de los "delitos contra la Hacienda Pública" por los que se acusa a la inculpada: Obligación de contribuir impuesta con carácter general por el art. 31.1 de la Constitución EDL 1978/3879, conducta maliciosa encaminada a defraudar a la Hacienda Pública mediante elusión del pago del impuesto, materializada en la omisión intencionada de la presentación de las preceptivas declaraciones fiscales y simultáneas autoliquidaciones (art.35 de la Ley) engaño cometido por omisión, susceptible de integrar conducta punible, y dolo específico; pero el motivo asimismo reconoce, "al llegar el momento de precisar si la cuantía defraudada alcanza o no a los límites establecidos por la Ley -elemento adjetivo, circunstancial y accesorio del fraude fiscal- declara que, dados los términos de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, no existe posibilidad de cuantificar la deuda, al haberse provocado un vacío normativo que impide a este Tribunal determinar la cuota defraudada pues no existe normativa aplicable para realizar

la correspondiente liquidación". En el ulterior desarrollo del motivo se pretende, por tanto, por el recurrente, mediante aplicación de preceptos de la ley sobre la Renta de las Personas Físicas no declarados inconstitucionales, determinar la suma o cuota defraudadas.

En el análisis del motivo tercero del recurso del Ministerio Fiscal -en particular en el apartado se expuso in extenso que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 impide concretar el elemento normativo del tipo del delito fiscal y del delito contra la Hacienda Pública con los preceptos residuales de la ley citada u otros no declarados inconstitucionales, y a él remitimos. Ha de manifestarse también que la determinación de la cuantía no es un "elemento adjetivo, circunstancial y accesorio del fraude fiscal" como pretende el recurrente. Todo lo contrario: Es un elemento sustancial de la figura delictiva. Se remite en especial al apartado 111 del anterior recurso.

Por último, la vía elegida por el acusador particular obliga al respeto pleno del factum. El motivo sería jurídicamente correcto si las alegaciones partieran del hecho probado de la no cuantificación de la cuota defraudada.

La pretensión, por tanto, de cuantificar tal cuota es decir, de integrar el hecho probado, con base en el núm. 1 del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, merece a esta misma ley, en su art. 884.3, la sanción de inadmisión que se convierte ahora en desestimación del motivo.

2.- Los motivos quinto y sexto, por infracción de ley, como se ha dicho, y con apoyo en el núm. 1 del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, denuncian, respectivamente, la no aplicación del art. 319.1 y 2 del Código Penal EDL 1995/16398 en su redacción por Ley 50/1977, de 14 de noviembre EDL 1977/2149 y del art. 349 del Código Penal en la redacción dada por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril EDL 1985/8333 .

Firme el hecho probado, es decir, no determinadas por el juzgador de instancia ni la "suma" ni la "cuota" defraudadas -elemento esencial de tales delitos- ninguno de los dos motivos puede prosperar. Según el propio recurrente reconoce ello sólo es posible como lógica consecuencia de la estimación de los motivos precedentes. Lo que no ha ocurrido. La falta de respecto al hecho probado lleva, por tanto, por imperativo legal (art.884.3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1) a su inadmisión, ahora a su desestimación.

Segundo.- El motivo séptimo se articula por infracción de ley al amparo del núm. 1 del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por taita de aplicación del art. 350 bis a) del Código Penal EDL 1995/16398 , en relación con el art. 38 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre EDL 1978/3192 y con el art. 164 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2.384/1981, de 3 de agosto EDL 1981/3136 .

El juzgador de instancia declaró probado que la procesada no llevaba libros o registros en los que se reflejasen sus ingresos y gastos. A pesar de ello estima imposible la comisión del delito previsto por el art. 350 bis a) por taita de Ley Tributaria que imponga la obligación de llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales y la forma de dar cumplimiento a la misma, sin que en ningún caso la resolución de la Dirección General de Tributos de 27 de marzo de 1984, (Boletín Oficial del Estado" del 29 de marzo) que determina mencionada forma, puede constituir fuente de Derecho Tributario.

Tal Ley Tributaria existe. El art. 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció de forma precisa que "los sujetos pasivos que lleven a cabo actividades empresariales, profesionales o artísticas vendrán obligados a llevar los libros o registros en los que se reflejan sus ingresos y gastos". Aunque es cierto que remitió, en lo relativo a la forma, a lo que "reglamentariamente se determine". El Reglamento del Impuesto en su art. 164 reiteró idéntica obligación, pero remitió a su vez, respecto a la forma, a lo que "se determine por el Ministerio de Hacienda". Lo que el Ministerio de Economía y Hacienda verificó por la resolución mas arriba indicada.

No es inoperante, al contrario de lo que sostiene el Abogado del estado, el rango jerárquico-normativo de la resolución -ya que el Ministerio de Economía y Hacienda, según dice, actuó en el ámbito de las facultades que el fueron concedidas por el legislativo-puesto que la ley estableció de manera terminante que la forma tenía que determinarse por reglamento. Lo que no se hizo. La obligación de llevar libros o registros está establecida por ley; no lo está, empero, la forma concreta de llevar los mismos. Lo que quiere decir que si la procesada hubiera llevado muy rudimentariamente libros o registros, sin las formalidades exigidas, incluso, por la mencionada resolución, su comportamiento no hubiera podido calificarse delictivo. Ha sido el incumplimiento absoluto de la obligación de llevar libros o registros fiscales, en régimen de estimación directa de bases tributarias, estando obligada legalmente a ello, lo que convierte su conducta en punible.

El denominado delito contable se estructura como un delito de peligro abstracto. El legislador ha anticipado la consumación a un estadio anterior a la lesión del bien o bienes jurídicos que tutelan los propios delitos contra la Hacienda Pública. Coincido con la Sala en su tesis de que cuando el incumplimiento de las obligaciones contables es la modalidad utilizada para cometer la defraudación a la Hacienda, existe un supuesto posible de consunción, por lo que sólo esta defraudación ha de pensarse, por ser el primero un acto preparatorio del fraude efectuado.

Ahora bien, cuando por las razones que fueren, como en la presente causa ocurre, el fraude a la Hacienda no ser perfecciona, adquiere toda su virtualidad la figura prevista por el art. 350 bis a) en su categoría plena de delito autónomo.

Sobre estos presupuesto el motivo séptimo ha de estimarse.

PATE DISPOSITIVA

Que debemos declarar y declaramos haber lugar -por estimación del motivo séptimo y desestimación de los restantes- al recurso de casación interpuesto por el Abogado del estado contra Sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid de fecha 27 de marzo de 1989 por los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública.

Y debemos declarar y declaramos no haber lugar -por desestimación de todos sus motivos- al recurso de casación por infracción de ley interpuesto por el Ministerio Fiscal contra la antedicha sentencia.

Y en su virtud, casamos y anulamos la mencionada sentencia, con declaración de las costas de oficio.

&E&

ANTECEDENTES DE HECHO.

UNICO.- Se aceptan y reproducen íntegramente los antecedentes de hecho y hechos probados de la sentencia de instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO.- Se dan por reproducidos los de la sentencia resolviendo el recurso de casación, salvo el motivo tercero correspondiente al recurso del Ministerio Fiscal, y los motivos cuarto, quinto, sexto y séptimo del correspondiente al Abogado del Estado.

SEGUNDO.- Se dan por reproducidos, respecto de los motivos citados los correspondientes al voto particular que antecede.

TERCERO.- Los hechos probados constituyen, por tanto, el delito previsto en el art. 350 bis a) del Código Penal EDL 1995/16398 .

CUARTO.- Del referido delito es responsable la procesada Dolores en concepto de autora, de acuerdo con el art. 14.1 del Código Penal EDL 1995/16398 .

No concurren circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, y teniendo en cuenta, para valorar la gravedad del hecho de no llevar libros fiscales, las elevadas cifras de sus ingresos procedentes de múltiples actividades muy diversas y el número de anualidades en que no contribuyó al sostenimiento de los gastos públicos ocultando o desfigurando el hecho tributario, procede imponer de acuerdo con la regla cuarta del art. 61 del Código Penal EDL 1995/16398 , la pena prevista en el grado medio.

Vistos los preceptos legales de aplicación al caso.

PARTE DISPOSITIVA

Que debemos condenar y condenamos a la procesada Dolores por el delito previsto en el art. 350 bis a), del que ha sido acusada por la Abogacía del Estado, a la pena de tres meses de arresto mayor y multa de 2.200.000 ptas., con arresto sustitutorio de veintidós días, y las accesorias de suspensión de todo cargo público y derecho de sufragio durante el tiempo de la condena.

Incorpórese este voto particular al libro de sentencias y notifíquese a las partes junto con la sentencia acordada por la mayoría.

ASI por esta nuestra sentencia, que se publicará en la COLECCION LEGISLATIVA, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Enrique Ruiz Vadillo.- Marino Barbero Santos.- Gregorio García Ancos. Rubricados.

Publicación: Leído y publicado ha sido el anterior voto particular emitido por el Magistrado Excmo. Sr. D. Marino Barbero Santos, a la sentencia de esta Sala recaída en el recurso núm. 2458/1989, estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario certifico.

SEGUNDA SENTENCIA

En la villa de Madrid, a veintisiete de diciembre de mil novecientos noventa.

En la causa incoada por el Juzgado de Instrucción núm. 20 de Madrid con el núm. 59 de 1987 y seguida ante la Audiencia Provincial de dicha capital por delito de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública contra la procesada Dolores, y en cuya causa se dictó Sentencia por la mencionada Audiencia, con fecha 27 de marzo de 1989, que ha sido casada y anulada por la pronunciada en el día de hoy por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. expresados al final y bajo la Ponencia del Excmo. Sr. D. Enrique Ruiz Vadillo, hace constar lo siguiente:

ANTECEDENTES DE HECHO.

UNICO.- Se aceptan y reproducen íntegramente los fundamentos fácticos de la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Se sustituyen en lo que afecta a la existencia del delito por lo de la sentencia rescindente de esta Sala.

Los hechos probados constituyen, por consiguiente, los delitos del apartado a) del escrito de calificación fiscal, un delito fiscal del art. 319 del Código Penal EDL 1995/16398 en su redacción dada por la Ley Orgánica 50/1977, de 14 de noviembre EDL 1977/2149 . En el b) otro delito de igual naturaleza. En el c) un delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el art. 349 del Código Penal EDL 1995/16398 , y en el d) otro delito de la misma naturaleza, todos ellos en la cuantía mínima, es decir, de 2.000.001 ptas. los dos primeros, y de 5.000.001 ptas. los dos últimos.

Es responsable de todos ellos la procesada Dolores en concepto de autora, de acuerdo con el art. 14,1 del Código Penal EDL 1995/16398 .

No concurren circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal y procede imponer, de acuerdo con la regla cuarta del art. 61 del Código Penal EDL 1995/16398 , las respectivas penas en su grado mínimo, atendidas las circunstancias, en sentido no técnico, concurrentes, la existencia del delito en su cuantía económica mínima por imposibilidad de determinar el exacto montante y la propia personalidad de la acusada. a.

Procede también, con arreglo al art. 19 y concordantes del Código Penal EDL 1995/16398 , declarar la correspondiente indemnización, en favor del Estado.

Vistos los preceptos legales de aplicación al caso.

PARTE DISPOSITIVA

Que debemos condenar y condenamos a la procesada Dolores por los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública de que ha sido acusada por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado a las siguientes penas: Por el delito del apartado.

PRIMERO.- a un mes y un día de arresto mayor y multa de 2.000.0001 ptas. con arresto sustitutorio de 20 días caso de impago; por el del apartado.

SEGUNDO.- a lo mismo; por el delito del apartado.

TERCERO.- a la pena de siete meses de prisión menor y multa de 5.000.0001 ptas. con arresto sustitutorio de 50 días caso de impago; se impone también la pérdida de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres años; y respecto al delito del apartado.

CUARTO.- a las mismas penas que las establecidas en el anterior. Se condena a indemnizar al Estado en 2.000.0001 ptas, 2.000.0001, 5.000.0001 y 5.000.0001 ptas. por cada uno de los cuatro delitos respectivamente, es decir, 14.000.004 ptas. y las accesorias de suspensión de todo cargo público y derecho de sufragio durante el tiempo de las condenas.

ASI por esta nuestra sentencia, que se publicará en la COLECCION LEGISLATIVA, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Enrique Ruiz Vadillo.- Marino Barbero Santos.- Gregorio García Ancos. Rubricados.

Publicación: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Enrique Ruiz Vadillo, estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario certifico.