

## I.4. DERECHO PENAL

### DEVENGO DEL I.V.A. EN SUPUESTOS DE CERTIFICACIÓN DE OBRA, DELITO FISCAL Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL\*

Por el Dr. EMILIO CORTÉS BECHIARELLI  
*Profesor Titular de Derecho Penal  
de la Universidad de Extremadura*

#### **Resumen**

El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando afecta a certificaciones de obra, es cuestión debatida en el ámbito tributario, de modo que no queda claro si coincide con el momento de la emisión de la certificación, o con la entrega efectiva de la obra. Esta indeterminación se ha exportado ocasionalmente al delito fiscal, adoptando la jurisprudencia el primero de los criterios en liza, lo que provoca la vulneración del principio de legalidad penal.

#### **Abstract**

The accrue of the VAT when it affects to certifications of work, is a discussed question in the field of tax law whether they gather at the moment of the issue of the certification on when the work is finished. The unfixed nature has been occasionally viewed as a tax crime, according to the jurisprudence in the first case, and violating the legal principle of criminal law.

---

\* Comentario a la sentencia de la Audiencia Provincial de Cáceres de 25 de mayo de 2004, que confirma, resolviendo el Recurso de Apelación de la defensa del acusado, la del Juzgado de lo Penal de 12 de enero del mismo año.

## SUMARIO

- I. ANTECEDENTES
- II. EL MOMENTO DEL DEVENGO: UNA CUESTIÓN *CONTROVERTIDA*
- III. LOS PRINCIPIOS *IN DUBIO PRO REO* Y DE LEGALIDAD COMO CONTRA-PUNTOS DE LA CONTROVERSIA
- IV. LA S.T.S. (SALA 3.<sup>a</sup>) 5-3-2001: UNA DOCTRINA POCO UNIFICADA
- V. LA MODIFICACIÓN DEL ART. 75 DE LA LEY DEL I.V.A. (LEY 24/2001, DE 27 DE DICIEMBRE)
- VI. ¿LESIÓN DEL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO?

## I. ANTECEDENTES

La sentencia del Juzgado de lo Penal único de Cáceres de 12 de enero de 2004 condenó al acusado a la pena un año de prisión, inhabilitación absoluta para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, inhabilitación para la obtención de subvenciones o ayudas públicas y gozar de incentivos o beneficios fiscales o de la Seguridad Social por un período de tres años y multa de 224.992,76 euros por la comisión de un delito contra la hacienda pública del art. 305 C.P., sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad. Dicha resolución fue confirmada por la S.A.P. Cáceres de 25 de mayo de 2004. El relato de hechos probados sobre el que se dictan ambas sentencias es el que sigue.

*El encausado, en su cualidad de empresario individual del ramo de la construcción, llevado por su precaria situación financiera y con motivo de la presentación ante la hacienda pública de la declaración del Impuesto del Valor Añadido correspondiente al ejercicio del año 2000, y actuando con plena consciencia y voluntad, presentó ante la Agencia Tributaria una declaración, en régimen de estimación directa que, con una base imponible de 375.551.705 ptas., 54.314.415 ptas. de cuota y 49.851.717 ptas. de deducciones aplicables, ofrecía un resultado positivo a favor de la administración tributaria de 4.462.698 ptas., si bien dicho resultado estimado, según resultó como consecuencia de la actividad inspectora de la Agencia Tributaria, lo era sobre la base de haber incluido el encausado en su documentación tres anotaciones contables correspondientes con tres facturas inexistentes emitidas a favor del encausado por la entidad construcciones «Y» propiedad de éste mismo por importes de 21.900.000 ptas., 158.000.000 ptas. y 54.000.000 ptas. respectivamente que suponían un I.V.A. soportado y, por tanto, deducible ante la administración tributaria, por importe de 37.424.000 ptas., cantidad ésta que, junto con la efectivamente declarada, comportaría la efectiva deuda que, en concepto de I.V.A., mantendría el encausado para con la hacienda pública en el ejercicio correspondiente al año 2000.*

A pesar de que una primera lectura de este considerando de hechos probados invita a detenerse en la aportación de las tres facturas inexistentes por el acusado, no es la posible existencia de un delito de falsedad documental –por el que no acusaron ni el Ministerio Fiscal ni el representante de la Abogacía del Estado, desechando así la posibilidad de estimación de un concurso de delitos– lo que centra este estudio, ni la fundamentación jurídica de las sentencias, sino el hecho de que, para el cálculo de la cuota defraudada de acuerdo con lo que el Código penal cifraba en el momento de la comisión de los hechos –15.000.000 de pesetas– se tuvieron en cuenta no sólo las facturas efectivamente cobradas por el condenado, sino también las que fueron *emitidas, pero no cobradas* durante el ejercicio objeto de inspección. En definitiva, se atraía a la jurisdicción penal el

debate todavía vivo acerca de momento del devengo del I.V.A. en los supuestos de expedición de certificaciones de obra (algo parecido sucede con las provisiones de fondos en el ejercicio de la Abogacía), siendo contablemente innegable que, en el supuesto que me ocupa, de no haber tenido en consideración el Juzgado de lo Penal o la Audiencia Provincial de Cáceres esas facturas emitidas por certificación de obra, el acusado hubiese resultado absuelto por manifiesta insatisfacción de la condición objetiva de punibilidad exigida por el tipo penal aplicable.

## II. EL MOMENTO DEL DEVENGO: UNA CUESTIÓN *CONTROVERTIDA*

En efecto, primeramente, constituye el elemento esencial de la señalada trasgresión del principio constitucional de legalidad la determinación estática del momento del devengo del impuesto, cuestión que, como reconoce la propia sentencia del Juzgado de lo Penal de Cáceres, resulta *ser ciertamente controvertida en la doctrina y en la jurisprudencia*, pese a lo cual se termina apuntalando la resolución condenatoria sobre la interpretación menos favorable de las posibles para el acusado, con proscripción expresa del principio *in dubio pro reo*, en la medida en que se acaba, por así decir, exportando al ordenamiento criminal –e, insisto, para fundamentar una condena– la polémica referente al modo en el que debe aplicarse una disposición de naturaleza administrativa que, por ser el art. 305 C.P. una norma de las denominadas *en blanco*, es de preceptiva integración en este precepto.

Es preciso adelantar que la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del I.V.A., dispone en su art. 75, con carácter general, que el impuesto se devengará *en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable* (párrafo uno, apartado primero); y *en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas* (párrafo uno, apartado segundo). Singularmente, y con indiscutible repercusión en la causa de referencia, el párrafo segundo especifica que *en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos*. Esta norma se refuerza con lo previsto en el párrafo segundo *bis* del apartado primero –siempre del art. 75 L.I.V.A.–, según la cual *cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el art. 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*. Dicha disposición específica debiera haber sido aplicada con efecto retroactivo en este caso, como explicaré en su momento.

Pues bien; a pesar de la claridad con la que se expresan las anteriores normas, las sentencias impugnadas se apartan de su tenor y entienden que en las ejecuciones de obras el devengo coincide con el momento de la emisión de la certificación, estimando el órgano *a quo* que *en la facturación de unidades de obras por certificaciones no estamos en presencia de pagos anticipados, sino de pagos perfectos de la obra entregada (aunque pueda estar sujeta luego a liquidación definitiva)*, citando

para el apoyo de su tesis la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001. La asunción de este criterio por la resolución de instancia debe ser combatida desde varios puntos de vista.

### III. LOS PRINCIPIOS *IN DUBIO PRO REO* Y DE LEGALIDAD COMO CONTRAPUNTOS DE LA CONTROVERSIDAD

En primer lugar, casando su afirmación inicial –*siendo la discusión referente al devengo del I.V.A. en los contratos de obra ciertamente controvertida en la doctrina y en la jurisprudencia*– con la destacada en el párrafo anterior, resulta obvio, como se adelantó, que la *controversia* la ha resuelto el Juez *a quo* asumiendo la opinión menos favorable para el acusado, de modo que la condena en el procedimiento penal se hace descansar, precisamente, en esa elección que, lógicamente, significa el desplazamiento no sólo de otras posibles, sino –lo que alcanza más claramente significación constitucional– de la letra del art. 75 de la Ley del I.V.A. Al intérprete le puede parecer más o menos bien que, como se reconoce, *la doctrina y la jurisprudencia* contencioso-administrativas no hayan alcanzado hasta la fecha una armonía sobre el particular; pero, en cualquier caso, *lo que no resulta razonable es que este estado de inestabilidad exegética acabe constituyéndose en fundamento de una condena criminal y haga decaer la sólida doctrina desarrollada por este Tribunal a la hora de fijar el alcance y efectos de la taxatividad de los tipos penales derivada del principio de legalidad.*

En tal sentido, la S.T.C. 127/1990, de 5 de julio, reafirmando la constitucionalidad de las denominadas leyes penales en blanco, condicionó su eficacia a que *el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; que la Ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sea satisfecha la exigencia de certeza o se dé la suficiente concreción para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite y resulte de esta forma salvaguardada la función de garantía de tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada.*

La falta de *certeza* de la norma integradora la ha llegado a reconocer paladinamente hasta la propia sentencia condenatoria; por ello, mal puede reputarse en este supuesto *salvaguardada la función de garantía de tipo*, que queda al albur de las variables y contradictorias opiniones de la doctrina científica y la jurisprudencia, y de la que, en cada caso, entiende apropiada, por sí y ante sí, el órgano sentenciador de la causa criminal. Entiendo, en suma, que la carencia de un criterio estático en tan concreto instituto de la legislación tributaria nunca debiera ser soportada por el justiciable en sede jurisdiccional penal, mucho más cuando, repito, la elección judicial trae causa de un distanciamiento tan palmario de lo dispuesto taxativamente en la ley transportada.

Más aún. Descendiendo a la dimensión fáctica, sucedió por ende, que todas las facturas emitidas por el condenado se referían a certificaciones de obra, y no

a pagos de clase alguna, como tuvo ocasión de demostrar su defensa aportando en instrucción los contratos de ejecución de obra a partir de los cuales se emiten las correspondientes certificaciones, prueba documental nunca contradicha ni impugnada de contrario, con lo que se dio cabal cumplimiento a la normativa tributaria transcrita en su momento. Nótese que la L.I.V.A. así lo prescribe para esta especie de operaciones; pero, para el caso de que alguna *controversia* se haya generado efectivamente sobre el particular, habría de acogerse, siempre y en todo caso, aquella tesis que beneficie al reo, y no la que acabe alzándose como médula de nada menos que una condena penal, máxime si se tiene en cuenta que la eventual infracción nunca quedaría impune por actuar las normas sancionadoras de carácter administrativo como leyes de recogida.

En definitiva: el devengo del I.V.A. en las ejecuciones de obra se produce en el momento de la recepción final de las obras por ministerio de la ley, de suerte que el I.V.A. correspondiente a las certificaciones de obra que se van abonando antes de la recepción o liquidación de las obras se somete al art. 75.2 L.I.V.A., que en el caso de pagos anticipados a la recepción final o liquidación de la obra, es sabido que establece que *en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos*. O lo que es lo mismo: el I.V.A. correspondiente a las certificaciones de obra se va devengando a medida que se van cobrando las respectivas certificaciones (criterio del cobro de la certificación), debiendo ser declarado a la hacienda pública a medida que se van satisfaciendo las certificaciones correspondientes.

Con apego siempre a la doctrina de este Tribunal, cito ahora la S.T.C. 13/2003, de 28 de enero. En efecto, esta resolución advierte de la necesidad de que el Juzgador, y con especial escrupulosidad en el penal, resuelva *conforme a pautas interpretativas y axiológicas que no sean extravagantes y que no conduzcan a resultados imprevisibles para el ciudadano*. Así, resuelve que *la argumentación llevada a cabo por los órganos judiciales en relación con el problema concursal es insostenible ante todo por su inadecuado soporte metodológico –se trata de una interpretación extravagante de las normas–, lo que convierte a la interpretación efectuada en imprevisible para los destinatarios de la norma*. Igualmente, la S.T.C. 87/2001, de 2 de abril, exige que *la interpretación acogida revela su sometimiento a unas reglas mínimas de interpretación que permita sostener que la decisión no era imprevisible para el ciudadano ni constituye una ruptura de la sujeción judicial al imperio de la ley*. En suma: el control que al Tribunal Constitucional se le asigna *queda delimitado en cuanto a su finalidad por el objetivo de evitar que las resoluciones judiciales aplicadoras de preceptos sancionadores impidan a los ciudadanos programar sus comportamientos sin temor a posibles condenas por actos no tipificados previamente*.

La expresada doctrina es asimismo plenamente aplicable al presente supuesto, pues la interpretación efectuada de la norma penal por las resoluciones judiciales comentadas es extravagante e imprevisible para el ciudadano, todo ello dicho con la debida consideración hacia los órganos jurisdiccionales. En efecto,

cualquier ciudadano sabe que no ha de apropiarse de lo ajeno, e incluso sabe que una parte de lo que ingresa en su patrimonio ha de ingresarlo después a la hacienda pública, y resulta así previsible que se sancione el correspondiente incumplimiento. Incluso resulta previsible para un empresario de una pequeña empresa subcontratista de la construcción carente de asesoramiento fiscal que realizar de forma incorrecta una declaración fiscal dará lugar a una inspección de Hacienda y a una sanción administrativa. Ahora bien, resulta absolutamente imprevisible para tal ciudadano que si no ingresa en Hacienda la cantidad de I.V.A. repercutido en las certificaciones de obra emitidas, I.V.A. que no ha recibido previamente de las empresas contratistas para las que trabaja, pueda ser condenado en vía penal a penas privativas de libertad, restrictivas de derechos, y cuantiosísimas multas.

Carece de cualquier lógica, y contradice frontalmente los postulados más elementales sobre los que descansa la capacidad retributiva de un Estado democrático y de Derecho, que quien únicamente libra unas facturas a terceros, sin más, y observa cómo su situación económica permanece inalterada, sin crecimiento alguno, deba prever que tal acontecimiento se emplee en un futuro para configurar el montante definitivo de la base imponible de un impuesto, sea el que sea, y menos aún, que acabe constituyéndose en eje imprescindible de una sentencia condenatoria.

Únicamente desde la interpretación *extravagante* del art. 75 L.I.V.A., e imprevisible para el ciudadano, se alcanza el castigo en el presente caso. Su aplicación correcta y sometida sin esfuerzo a los postulados del principio de legalidad hubiese traído como legítima consecuencia que la base imponible hubiese sido inferior a los quince millones de pesetas que el delito contra la Hacienda Pública exigía en el art. 305 C.P.; pero, la dilatación inmotivada de esa deuda es la que acarrea el castigo penal ya reseñado. No olvidemos a este respecto que el delito del art. 305 C.P. nace con respecto a cada impuesto concreto y a cada ejercicio concreto.

Decaen, de ese modo, en resumen, las exigencias de *certeza* y *previsibilidad* tan frecuentemente invocadas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (S.T.C. 123/2001, de 4 de junio, por todas). *Falta de certeza* por la interpretación extensiva del Juez penal, y *ausencia absoluta de previsibilidad*, porque carece del más elemental sentido jurídico –y común– que quien no cobra ni un solo céntimo se vea, sin embargo, compelido por la hacienda pública a la declaración de esas fantasmagóricas y evanescentes cantidades y que ello dé lugar a sufrir un castigo penal. En cualquier caso, si de tal situación alguna responsabilidad quisiese hacerse derivar, nunca sería de índole penal, en razón de algunos de sus más consagrados principios inspiradores en un Estado de Derecho (principio de intervención mínima y principio de exclusiva protección de bienes jurídicos).

Y, por último, no me resisto a señalar que la interpretación dominante en los órganos jurisdiccionales no es la extravagante e imprevisible realizada por

las sentencias impugnadas. No encuentro resoluciones del Tribunal Supremo que hayan abordado el problema de la aplicación del tipo del art. 305 C.P. en relación con la interpretación del art. 75 de la L.I.V.A. que aquí se plantea. Tan sólo la antes citada S.T.S. 20-11-1991, referida al antiguo I.T.E., antecedente del I.V.A., abona la tesis que defiendo, al sostener que el sujeto pasivo en dicho impuesto actúa como recaudador del impuesto, debiendo así ingresar a la hacienda pública lo que previamente cobra del impuesto que ha devengado, entendiendo el término «recaudador» en el puramente descriptivo, no en su dimensión fiscal, como señala la sentencia dictada en apelación por la Audiencia Provincial de Cáceres. Ahora bien, entre la llamada jurisprudencia menor sí que existen un amplio número de resoluciones que, en supuestos sustancialmente iguales, han sostenido que no constituye delito del art. 305 C.P. dejar de ingresar a la Hacienda Pública cantidades que, pese a que pudieran entenderse devengadas, no han sido cobradas real y efectivamente por el contribuyente (cfr. S.S.A.P. Valencia 29-3-1999, Sevilla 27-7-2000, Madrid 24-5-2001, Málaga 4-3-2002, Málaga 31-10-2002 o Salamanca 6-10-2003).

#### IV. LA S.T.S. (SALA 3.<sup>a</sup>) 5-3-2001: UNA DOCTRINA POCO UNIFICADA

Frente a este criterio es cierto que se podía esgrimir –hasta la entrada en vigor de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que convierte sus dictados en anacrónicos por lo que explicaré seguidamente– la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 5 de marzo de 2001 que resuelve un Recurso de Casación en unificación de doctrina. Para empezar, con carácter programático, y como esa misma Sala reconoce respecto a esta excepcional especie de recurso (S.T.S. 22-12-1997, por todas) *conviene matizar que la doctrina legal sólo se explica en referencia concreta a una determinada norma, cuya interpretación o adecuada aplicación al caso debe ser el objeto del recurso, y no como hipotética elaboración judicial de una doctrina general referible a casos posteriores, construida a partir de una abstracción de las circunstancias de hecho del caso, y no reconducibles a una norma concreta, lo que supondría una elaboración judicial de una norma nueva, tarea ajena a la misión constitucional atribuida a los Tribunales*. Además, dicha resolución se dictó en un recurso en interés de ley, y, siendo la única dictada, no crea jurisprudencia, al no poder constatar la existencia de doctrina reiterada del Tribunal Supremo.

La propia jurisprudencia tampoco acoge este criterio, ya que con posterioridad a la misma las Salas de lo Contencioso Administrativo de diversos Tribunales Superiores de Justicia siguen insistiendo en que el devengo del I.V.A. en las ejecuciones de obra se produce en el momento del efectivo cobro de cada una de las certificaciones correspondientes. En este sentido, pueden citarse las S.S.T.S.J. de Cataluña de 31 diciembre 2001 y de Andalucía de 27 febrero 2002. De igual modo, es preciso destacar que tal tesis no ha sido aceptada íntegramente por la propia Administración Tributaria, que con posterioridad sigue insistiendo en el criterio del devengo del I.V.A. con arreglo al momento del cobro de la certificación. En este sentido pueden citarse las R.T.E.A.C., Vocalía 5.<sup>a</sup>, de 21 de

marzo de 2001 y 25 de abril de 2001, cuya lectura es muy interesante porque la propia Inspección de Hacienda mantiene un criterio contrario al asumido en este caso por el Juzgador de instancia y los de apelación.

En dichas Resoluciones se trataba de reclamaciones frente a actas de la Inspección por I.V.A. del ejercicio 1995, rechazando el criterio de la recurrente de deducir I.V.A. soportado por no haberse pagado las certificaciones, entendiendo la Inspección que el repetido impuesto no se ha devengado aún al tratarse de certificaciones de obras pagadas en ejercicio siguiente, criterio confirmado por la Jefatura de la Dependencia de Inspección.

La recurrente sostenía la tesis de que el devengo del I.V.A. se produce en el momento de la emisión de la certificación, pero el Tribunal Económico Administrativo Central, respaldando el criterio de la Inspección de Hacienda, rechaza dicho criterio con los siguientes razonamientos:

*Dicha cuestión ha sido resuelta en centenares de casos por este Tribunal Central entre 1993 y 1996. Pueden citarse a título de ejemplo las resoluciones de 8 de julio de 1993, RG-3385-1993, 10 de enero de 1996, RG-2615-1995, 22 de febrero de 1996, RG-1597-1995 y 10 de octubre de 1996, RG-793-1995, entre otras muchas. Tal doctrina indica que el art. 75.2 L.I.V.A. dispone que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Dicha doctrina cita el art. 142 del Reglamento General de Contratos del Estado que dice: «Los abonos al contratista resultantes de las certificaciones expedidas tienen el carácter de pagos a buena cuenta..., sin suponer en forma alguna aprobación y recepción de las obras que comprenda. Por lo tanto resulta obligado declarar que el devengo se produce según la normativa vigente y su interpretación en el momento del pago anticipado del precio total mediante el abono de las sucesivas certificaciones».*

Por todo lo anterior, y siguiendo la línea trazada por la S.T.C. 151/1997, de 29 de septiembre, relativa al uso de conceptos jurídicos indeterminados en las normas penales, y aplicable a nuestro caso, *el déficit de la ley sólo es compatible con las exigencias del principio de legalidad si el Juez lo colma. Y la única manera de llevar a cabo esta tarea de conformidad con el art. 25 de la Constitución es hacer expresas las razones que determinan la antijuridicidad material del comportamiento, su tipicidad y cognoscibilidad y los demás elementos que exige la licitud constitucional del castigo... este principio impone, por razones de seguridad jurídica y legitimidad democrática de la intervención punitiva, no sólo la sujeción de la jurisdicción sancionadora a los dictados de las leyes que describen ilícitos e imponen sanciones, sino la sujeción estricta, impidiendo la sanción de comportamientos no previstos en las normas correspondientes... no tolera la aplicación analógica in peius de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa... la seguridad jurídica y el respeto a las opciones legislativas de sanción de conductas sitúan la validez constitucional de la aplicación de las normas sancionadoras desde el prisma del principio de legalidad, tanto en su respeto al tenor literal del enunciado normativo, que marca en todo caso una zona indudable de exclusión de comportamientos, como en su razonabilidad.*

No puede decirse, en este sentido, que la inclinación de las sentencias de referencia hacia uno de los polos de la *controversia* sea estricta ni rigurosa, sino todo lo contrario, suponiendo, *de facto*, una interpretación extensiva del tipo penal, que se termina aplicando en supuestos no contemplados en el mismo, con base en una ampliación de los márgenes de la norma integradora, abandonándose lo en ella previsto, o, al menos, su exégesis más favorable para el reo. Porque, en efecto, la atinada mención del Tribunal Constitucional al *respeto al tenor literal del enunciado normativo* compromete de igual manera a dicha ley administrativa a fin de no hacer decaer la doctrina de la también citada S.T.C. 127/1990, de 5 de julio tocante a las leyes penales en blanco. La base imponible supera los quince millones de pesetas –y con ello se cumplimenta la exigencia típica del art. 305 C.P.– porque el Juez sitúa el tiempo del devengo en aquel que no corresponde a la vista de lo dispuesto en la L.I.V.A. Ese es el mecanismo que produce la vulneración del principio de legalidad penal.

#### V. LA MODIFICACIÓN DEL ART. 75 DE LA LEY DEL I.V.A. (LEY 24/2001, DE 27 DE DICIEMBRE)

Es importante resaltar algo que ha sido olvidado por las resoluciones judiciales impugnadas, y es que el art. 75.1 L.I.V.A. ha sufrido una importante modificación que es de aplicación al presente supuesto, y que no resiste la tesis sostenida por el Tribunal Supremo en la expresada Sentencia de 5 de marzo de 2001, dejando, en todo caso, ya la cuestión de ser polémica. Y es que el legislador, para despejar cualquier duda al respecto, modificó la Ley del I.V.A. a través del art. 5.3 de la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, añadiendo al art. 75.1 L.I.V.A. (devengo del impuesto) un apartado 2.º bis que dice: *Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el art. 147 del T.R. de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el R.D.L. 2/2000, de 16 de junio.*

Por tanto, con arreglo a este criterio, que estimo el legal, vigente y aplicable (la reforma es de 27 de diciembre de 2001, pero con efectos retroactivos en el orden penal por ser más favorable), el devengo del impuesto se produciría en el momento de la recepción final de las obras, conforme al art. 75.1.2.º bis L.I.V.A., debiendo abonarse dicho impuesto en el momento del cobro de las respectivas certificaciones, conforme al art. 75.2 de dicha Ley, y así sólo serían base imponible del I.V.A. del ejercicio 2000 los importes de las certificaciones efectivamente cobrados en dicho ejercicio, con lo que la cuota tributaria dejada de ingresar por el acusado no alcanzaría en ningún caso el límite previsto por el art. 305 C.P.

A este respecto, conviene hacer dos precisiones. En primer lugar, que la reforma del art. 75.1 L.I.V.A., al establecer como momento del devengo el de la recepción final de las obras, se refiere a las destinadas a las Administraciones

Públicas. En este caso, ni los Inspectores de Hacienda ni el propio Juzgador de instancia ha establecido qué obras de las efectuadas por el acusado en dicho ejercicio eran públicas y cuáles eran privadas; antes bien, se acreditó que prácticamente el 90% de las certificaciones o facturas emitidas en el ejercicio 2000 por el condenado se correspondían con las certificaciones de contratos de ejecución de obra destinados a diversas administraciones públicas. Y, a este respecto, el Juzgador de instancia señala que no se ha establecido el momento de la recepción final de dichas obras, ante lo que hemos de decir que no ha sido por falta de actividad probatoria de la defensa, como dice dicho Juzgador, introduciendo así una inversión en la carga de la prueba extraña a los postulados del Derecho procesal –propia de órdenes jurisdiccionales distintos al penal, en el que las garantías del justiciable debieran alcanzar máxima plenitud–, ya que la acreditación del elemento objetivo del tipo penal (y por tanto si se devengó o no el I.V.A. que se dejó de ingresar) correspondía a las acusaciones, como no puede ser de otra forma. Y, en todo caso, la cuestión relativa a la fecha de recepción final de las obras resulta ajena al debate penal, en el que más allá de formalismos propios del orden tributario, lo que ha de acreditarse es si el acusado cobró o no en el ejercicio los importes de las certificaciones o facturas emitidas.

Sea como fuere, es menester señalar que la no aplicación del nuevo art. 75.1.2.º *bis* con carácter retroactivo significa la vulneración del principio de legalidad. Así tuvo ocasión de significarlo la S.T.C. 146/1994, de 12 de mayo, en la que se podía leer que *las nuevas reglas de tributación de los sujetos integrados en unidades familiares son, por regla general, más favorables a los sujetos pasivos; y, desde luego, la aplicación de dicha Ley a los ejercicios anteriores a 1988, si se opta por la tributación individual, debe suponer una reducción de la deuda tributaria a pagar, esto es, de la cuota eventualmente dejada de ingresar en los citados períodos impositivos*. Más adelante, la S.T.C. 62/1997, de 7 de abril, interpretada *sensu contrario*, con cita expresa de la reflexión anterior, concluye que tal *aplicación retroactiva, en cuanto es retroactividad in bonus, no vulnera los arts. 9.3 y 25 C.E. (fundamento jurídico 6.º de la S.T.C. 38/1997)*.

Lo que en ningún caso procede, como hace la sentencia de instancia, y posteriormente la que resuelve el Recurso de Apelación contra la misma, es interpretar extensivamente la norma integradora de la ley penal en blanco, usando la más desfavorable de las exégesis posibles para el acusado, u omitir el empleo autorizado de la retroactividad de la disposición cuando favorece al reo, ya se trate del propio tipo penal, ya del precepto que lo complementa. Justifica estos razonamientos la S.T.C. 87/2001, de 2 de abril, que concluye: *a estos efectos, ha de tenerse en cuenta también que una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda Pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 C.E.) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada de los elementos objetivos y subjetivos del delito; de manera que, dado que el delito contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la norma tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos*.

## VI. ¿LESIÓN DEL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO?

Es necesario poner de manifiesto que la ausencia de prueba del cobro efectivo de las facturas origina el decaimiento del tipo penal del art. 305 C.P., no sólo por inasistencia de alguno de sus elementos, sino, más aún, porque no se observa lesión alguna del bien jurídico protegido en esta especie de infracciones, cual es, según la doctrina penal más especializada, la propia hacienda pública en su vertiente de ingreso público. Ni siquiera se aprecia riesgo para ese valor, puesto que el devengo del I.V.A. lo cifra la sentencia combatida en un momento que no es el legalmente establecido, e, insistimos, si alguna irregularidad conlleva la actuación enjuiciada, debiera ser corregida como una más de las infracciones formales que jalonan la legalidad administrativa en materia tributaria.

Como señala la S.T.C. 105/1988, de 8 de junio, *ha de considerarse necesario que la restricción de la libertad individual que toda norma penal comporta se realice con la finalidad de dotar de la necesaria protección a valores, bienes o intereses que sean constitucionalmente legítimos en un Estado social y democrático de Derecho*. Y, otra vez en relación con las normas penales en blanco, la S.T.C. 120/1998, de 15 de junio, añade que *la técnica de remisión está justificada en razón del bien jurídico protegido por la norma penal*. En efecto, así debe ser, de manera que en los supuestos en los que no se verifique la lesión, o mera puesta en peligro, de bien jurídico de especie alguna, como es el que nos ocupa, y también por respeto al principio de intervención mínima, será otro ordenamiento extraño al penal el que articule, en su caso, los correspondientes mecanismos correctores. Y, desde luego, si se observan con detenimiento los fundamentos de las sentencias del Juzgado de lo Penal y de la Audiencia Provincial de Cáceres, se advertirá con facilidad en ambas resoluciones, de una parte, la ausencia de trasgresión del bien jurídico hacienda pública, y, de otra, el indiscutible sesgo de infracción formal que preside la actuación del acusado.

En íntima conexión con la doctrina expresada por la citada S.T.C. 105/1988, conviene subrayar que la *ratio essendi* del delito contra la hacienda pública previsto y penado en el art. 305 C.P. es la protección de valores constitucionales, y concretamente el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos proclamado en el art. 31.1 de la Constitución, cuyas infracciones más graves son las que en todo caso legitiman la intervención punitiva del Estado. Este criterio ha sido asimismo expresado por diversas resoluciones del máximo intérprete de la Norma Suprema. Así, la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional n.º 76/1990, de 26 de abril, expresa la siguiente doctrina:

*Pero antes de iniciar el enjuiciamiento de los citados preceptos legales conviene traer a colación una breve consideración general sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el art. 31.1 de la Constitución, pues sólo a partir de esta consideración –que es un prius lógico cuando de infracciones y sanciones tributarias se trata– puede entenderse cabalmente la singular posición en que la Constitución sitúa, respectivamente, a los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los*

*ciudadanos, en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir. Dicho precepto constitucional dispone, en efecto, que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.*

A tenor de esta concluyente doctrina, claro es que la interpretación del art. 305 C.P., en relación con el art. 75 de la L.I.V.A., realizada por los órganos jurisdiccionales ya citados, son abiertamente contrarias tanto al dictado como a la finalidad del mandato del art. 31.1 de la Constitución, fundamento último de la sanción penal y garante de la legalidad del ejercicio del *ius puniendi* en el ámbito fiscal. Con absoluta independencia de lo que pueda plantearse en el puro ámbito administrativo tributario, la interpretación efectuada por las sentencias impugnadas de dicho tipo penal, al establecer la existencia del elemento objetivo de dicho tipo penal con la mera falta de ingreso de una deuda tributaria por el mero hecho de que pueda haber sido devengada formalmente, sin que haya existido el ingreso en el patrimonio del contribuyente del I.V.A. que luego ha de ingresar a la Hacienda Pública, es radicalmente contraria a los principios de capacidad económica, justicia tributaria, e interdicción del carácter confiscatorio de los impuestos que recoge el art. 31.1 de la Constitución. En modo alguno se concilia con el valor de justicia (art. 1 de la Constitución) que se pueda condenar a un ciudadano en vía penal como autor de un delito contra la hacienda pública por no satisfacer a la misma un impuesto que no ha ingresado en su patrimonio previamente, convirtiéndose la sanción penal en contraria al principio constitucional de capacidad económica que fundamenta la sanción punitiva cuando la falta de ingreso es superior a quince millones de pesetas.