



***EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.
ANÁLISIS DOGMÁTICO DE LOS
ARTS. 305 Y 305 BIS DEL CP***

Tesis Doctoral que presenta la Doctoranda

MARÍA BELÉN LINARES

para la obtención del Grado de Doctor en Derecho

por la Universidad de Sevilla

bajo la dirección del

Prof. Dr. *Dr. h. c. mult.* MIGUEL POLAINO NAVARRETE

**Universidad de Sevilla
Curso 2016/2017**

A mis tan excepcionales Maestros
Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Miguel Polaino Navarrete
y Prof. Dr. Miguel Polaino-Orts,
con inextinguible gratitud y admiración

A mis amados padres
Jorge y Liliana,
con inquebrantable lealtad

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	21
CAPÍTULO I.- CONTEXTUALIZACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA	
I.- Perspectiva histórica del delito de defraudación tributaria	25
A) Consideraciones previas	25
B) Antecedentes legislativos previos a la codificación	27
C) Secuencias de la codificación	29
1. <i>Siglo XIX</i>	29
2. <i>Siglo XX</i>	33
3. <i>Siglo XXI</i>	44
II.- Ordenamiento sancionador y Derecho penal	49
A) Rasgos diferenciadores	49
B) Principios rectores del Derecho penal	57
C) Síntesis	61
III.- Política criminal en materia tributaria	63
A) Planteamiento	63
B) Factores propiciatorios de la comisión del delito fiscal	65
C) Problemática de la incriminación del delito fiscal	67
1. <i>Razones en contra de su criminalización</i>	67
2. <i>Razones a favor de su criminalización</i>	70
D) Técnicas de combate de la defraudación tributaria	72
CAPÍTULO II.- BIEN JURÍDICO	
I.- Precisión conceptual de la categoría normativa	77
II.- Desarrollo dogmático del objeto de tutela en la defraudación tributaria	83
A) Punto de partida	83
B) Singulares formulaciones del bien jurídico en el delito fiscal	87
1. <i>Inexistencia de bien jurídico</i>	87

2.	<i>El delito fiscal como prototipo de delito pluriofensivo</i>	90
3.	<i>La fe pública</i>	92
4.	<i>El orden socioeconómico</i>	94
5.	<i>El poder tributario del Estado</i>	98
6.	<i>La lealtad del contribuyente</i>	100
7.	<i>Las funciones del tributo</i>	104
8.	<i>El patrimonio privado colectivo</i>	110
9.	<i>El erario público como valor patrimonial protegido</i>	112
III.-	Jurisprudencia criminal	115
IV.-	Toma de postura	122

CAPÍTULO III.- ACCIÓN TÍPICA

I.-	Comportamiento típico	125
A)	Delimitación	125
B)	Verbo rector de la acción típica: defraudar	126
1.	<i>Conducta activa</i>	126
2.	<i>Conducta omisiva</i>	133
C)	Modalidades típicas del comportamiento de defraudación	140
1.	<i>Preliminar</i>	140
2.	<i>Eludir el pago de tributos</i>	141
3.	<i>Eludir el pago de cantidades sujetas a retención</i>	142
4.	<i>Eludir el pago de ingresos a cuenta</i>	145
5.	<i>Obtener indebidamente devoluciones fiscales</i>	146
6.	<i>Disfrutar indebidamente de beneficios fiscales</i>	147
II.-	Resultado material	150
A)	Planteamiento de la problemática	150
B)	Especial consideración de la cuantía defraudada	152
1.	<i>Naturaleza jurídica: ¿resultado o condición?</i>	152
2.	<i>Elementos conformadores de la cuantía defraudada: ¿cuota o deuda tributaria?</i>	157
3.	<i>Reglas legales para su determinación</i>	162

III.-	Sujetos	172
	A) Sujeto activo	172
	B) Sujeto pasivo	177
IV.-	Técnica legislativa de tipificación de la defraudación tributaria	180
	A) Precisiones terminológicas	180
	B) Norma incriminadora de remisión	183
	C) ¿Constitucionalidad de la ley penal en blanco?	185
	D) Toma de posición personal	191
V.-	Elementos típicos normativos	192
	A) Delimitación	192
	B) Tributos	193
	C) Retenciones	196
	D) Ingresos a cuenta	197
	E) ‘Indebidamente’ obtener devoluciones fiscales	198
	F) ‘Indebidamente’ disfrutar de beneficios fiscales	201
VI.-	Imputación objetiva	203
	A) Fundamento de la doctrina	203
	B) Instituciones de la imputación objetiva en la defraudación tributaria	205
	1. <i>Principio de confianza</i>	205
	2. <i>Principio de imputación a la víctima</i>	210
	3. <i>Principio de prohibición de regreso</i>	215
	4. <i>Principio de conocimientos especiales</i>	223

CAPÍTULO IV.- TÍTULOS DE IMPUTACIÓN SUBJETIVA

I.-	Consideraciones previas	227
II.-	Planteamiento dogmático: determinación normativa del dolo	229
III.-	Dolo en la defraudación tributaria	237
	A) Caracterización conceptual	237
	B) Contenido objetivo	239
	C) Tipos de dolo: especial referencia al dolo eventual	242

IV.-	Elementos típicos subjetivos distintos al dolo	248
	A) Preliminar	248
	B) Naturaleza dogmática: su distinción del dolo	249
	C) ¿Exigencia de tales elementos típicos subjetivos en el tipo legal?	253
V.-	Recapitulación	265
CAPÍTULO V.- ANTIJURICIDAD Y JUSTIFICACIÓN		
I.-	La antijuricidad en la defraudación tributaria	267
	A) Estructura formal del tipo de injusto	267
	B) Contenido material del injusto	269
II.-	Causas de justificación	270
	A) Estado de necesidad	270
	B) Legítima defensa	284
	C) Ejercicio legítimo de un derecho y cumplimiento de un deber	287
	D) Obediencia debida	291
	E) Consentimiento	295
CAPÍTULO VI. - CULPABILIDAD Y EXCULPACIÓN		
I.-	Precisiones conceptuales	299
II.-	Imputabilidad y culpabilidad en la dinámica conductual de la defraudación	302
III.-	Causas de inimputabilidad	304
	A) Anomalía o alteración psíquica y trastorno mental transitorio	304
	B) Intoxicación plena o síndrome de abstinencia	313
	C) Alteraciones en la percepción	316
IV.-	Causas de exculpación o de inculpabilidad	318
	A) Supuestos de error	318
	1. <i>Consideraciones generales</i>	318
	2. <i>Error en la defraudación tributaria</i>	322
	a) <i>Error de tipo</i>	322
	b) <i>Error de prohibición</i>	326

B)	No exigibilidad de otra conducta en base a la interpretación razonable de la norma tributaria	330
C)	Miedo insuperable	335
D)	Recapitulación	337

CAPÍTULO VII.- PUNIBILIDAD, PENALIDAD Y PROCEDIBILIDAD

I.-	Planteamiento sistemático	341
II.-	Punibilidad y su exclusión	343
A)	Punibilidad de la defraudación típica	343
B)	Regularización tributaria (art. 305.4 CP)	345
1.	<i>Previsión legislativa y configuración típica</i>	345
2.	<i>Naturaleza jurídica de la regularización tributaria</i>	355
a)	<i>Cuestiones preliminares</i>	355
b)	<i>Causa de atipicidad</i>	363
c)	<i>Causa de justificación</i>	368
d)	<i>Causa excluyente de punibilidad:</i> <i>excusa absoluta</i>	371
C)	Toma de postura	374
III.-	Penalidad	377
A)	Reflexiones previas	377
B)	Penas principales	380
1.	<i>Penal privativa de libertad</i>	380
2.	<i>Penal pecuniaria</i>	383
C)	Consecuencia accesoria: decomiso ampliado	387
D)	Otras sanciones penales: pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social	393
IV.-	Procedibilidad: liquidación tributaria ante indicios de delito fiscal	401

CAPÍTULO VIII.- ITER CRIMINIS

I.-	Delimitación metodológica y conceptual	415
II.-	Consumación delictiva	417
A)	Ejecución consumativa en la defraudación tributaria	417
B)	Determinación del momento consumativo	421
1.	<i>Teorías sobre su determinación</i>	421
a)	<i>Liquidación de la cuantía defraudada</i>	421
b)	<i>Perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública</i>	425
2.	<i>Modalidades ejecutivas</i>	426
a)	<i>Elusión del pago de tributos, de retenciones o de ingresos a cuenta</i>	426
b)	<i>Obtención indebida de devoluciones</i>	430
c)	<i>Disfrute indebido de beneficios fiscales</i>	431
III.-	Tentativa del delito	432
A)	Tentativa en la defraudación tributaria	432
B)	Modalidades típicas	434
1.	<i>Elusión del pago de tributos, de retenciones o de ingresos a cuenta</i>	434
2.	<i>Obtención indebida de devoluciones</i>	438
3.	<i>Disfrute indebido de beneficios fiscales</i>	441
C)	Desistimiento	443

CAPÍTULO IX.- INTERVENCIÓN DELICTIVA. ESPECIAL REFERENCIA A LA PERSONA

JURÍDICA DEFRAUDADORA FISCAL

I.-	Planteamiento	449
II.-	Intervención delictiva en la defraudación tributaria	449
A)	Perspectiva formal y material del delito	451
B)	Sistema vicarial o sustitutivo de imputación de autoría	458
III.-	Responsabilidad penal del asesor fiscal	465
A)	Rol social del asesor	465
B)	Actuación peculiar del asesor	468

IV.-	Responsabilidad penal de la persona jurídica defraudadora fiscal	478
A)	Cuestiones preliminares y previsión legislativa	478
B)	Exégesis del art. 31 bis CP	489
	1. <i>Rasgos definitorios del régimen</i>	489
	2. <i>Sistema de exención de la responsabilidad penal</i>	495
	3. <i>Condiciones mínimas de los planes de prevención</i>	501
	4. <i>Oficial de cumplimiento</i>	511
	a) <i>Órgano supervisor de la persona jurídica</i>	511
	b) <i>Caracterización legal del órgano supervisor</i>	514
	c) <i>Funciones y responsabilidad penal</i>	518
CAPÍTULO X.- TIPOS DE ATENUACIÓN PUNITIVA Y TIPOS CUALIFICADOS DEL DELITO		
I.-	Delimitación general	523
II.-	Tipos de atenuación punitiva en la defraudación tributaria (art. 305.6 CP)	525
A)	Previsión legislativa y configuración típica	525
B)	Pago y reconocimiento: requisitos e idoneidad atenuatoria	529
C)	Colaboración en la constatación del delito: modalidades y requisitos	536
III.-	Tipos cualificados de defraudación tributaria (art. 305 bis CP)	539
A)	Previsión legislativa y configuración típica	539
B)	Agravación por el importe de lo defraudado	546
C)	Agravación por cometerse la defraudación en el seno de una organización o grupo criminal	550
D)	Agravación por utilización de sujetos interpuestos, de negocios o instrumentos fiduciarios, de paraísos fiscales o territorios de nula tributación	554
CAPÍTULO XI.- PRESCRIPCIÓN PENAL		
I.-	Singularidad del instituto de la prescripción en la defraudación tributaria	563

II.-	Prescripción penal y tributaria	565
	A) Dualidad de prescripciones y plazos	565
	B) ¿Autonomía normativa o incongruencia legislativa?	567
III.-	Cómputo del plazo de prescripción penal	575
	A) Comienzo del cómputo	575
	B) Plazo legal de la prescripción	577
	1. Tipo básico	577
	2. Tipos cualificados	577
	C) Repercusiones de la reforma de la LO 7/2012	578
IV.-	Interrupción del plazo de prescripción penal	580
	A) Antecedentes legislativos y jurisprudenciales	580
	B) Primera STS (de 24-X-2013) que interpreta la regulación vigente en el delito fiscal	585
	C) Reflexiones finales	591
CAPÍTULO XII.- CONCURSOS DE NORMAS Y DE DELITOS		
I.-	Advertencia previa	593
II.-	Supuestos singulares de concurrencia de normas o de delitos	594
	A) Alzamiento de bienes	594
	B) Falsedades	595
	C) Cohecho	599
III.-	Especial vinculación entre defraudación tributaria y blanqueo de capitales	604
	A) Cuestiones problemáticas	604
	1. Delito fiscal como delito previo	604
	2. Incidencia del autoblanqueo	614
	B) Solución adoptada	622
CONCLUSIONES		627
Bibliografía		647

ABREVIATURAS

AA.VV.	Autores Varios
ADPCP	Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales
AP	Audiencia Provincial
AAPP	Audiencias Provinciales
AO	<i>Abgabenordnung</i> (Ordenanza Tributaria Alemana)
Apdo. (s.)	Apartado(s)
ARP	Aranzadi penal
Art. (s.)	Artículo(s)
AT	Agencia Tributaria
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
CC.AA.	Comunidades Autónomas
Cc.	Código Civil
CDJ	Cuadernos de Derecho Judicial
CDJP	Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
Cfr.	Confróntese
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
CJT	Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria
CNMV	Comisión Nacional de Mercado de Valores
Cód.	Código
Coord. (s.)	Coordinador(es)
CP	Código Penal

CPC	Cuadernos de Política Criminal
CT	Crónica Tributaria
DF	Disposición Final
DRZ	<i>Deutsche Rechts-Zeitschrift</i> (Revista Alemana de Derecho)
EAD.	<i>Eadem</i> (lat.) La misma
Edic.	Edición
EEMM	Estados Miembros
EID.	<i>Eidem</i> (lat.) Los mismos
EPC	Estudios Penales y Criminológicos
Esp.	Especialmente
Etc.	Etcétera
Fasc.	Fascículo
FGE	Fiscalía General del Estado
GF	Gaceta Fiscal
IAE	Impuesto de actividades económicas
IBI	Impuesto sobre bienes inmuebles
ICIO	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras
ID.	<i>Idem</i> (lat.). El mismo, lo mismo
IDMT	Impuesto sobre determinados medios de transporte
IGTE	Impuesto general de tráfico de empresas
IIEE	Impuestos especiales
IIVTNU	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana
Inc. (s.)	Inciso(s)
IP	Impuesto sobre el patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas

IRNR	Impuesto sobre la renta de no residentes
IS	Impuesto sobre sociedades
ISD	Impuesto sobre sucesiones y donaciones
ITE	Impuesto sobre el tráfico de empresas
ITP y AJD	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
IVA	Impuesto sobre el valor añadido
JUR	Resoluciones no publicadas en los productos CD/DVD de Aranzadi
LCSP	Ley de contratos del sector público
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LECr.	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LMV	Ley de Mercado de Valores
LO	Ley Orgánica
<i>l.u.c.</i>	Lugar últimamente citado
LPSPV	Ley de la potestad sancionadora de las administraciones públicas de la Comunidad del País Vasco
LSC	Ley de Sociedades de Capital
Núm.	Número
<i>Op. cit.</i>	<i>Opus citatum</i> (lat.): obra citada
Pág. (s.)	Página(s)
PE	Parte Especial
PG	Parte General
Prof.	Profesor
PJ	Poder Judicial
PNB	Producto Nacional Bruto
RCT	Revista de Contabilidad y Tributación

RDFHP	Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública
RDJ	Revista de Derecho Judicial
RDP	Revista de Derecho Público
RDLJ	Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia
RDPC	Revista de Derecho Penal y Criminología
RDPP	Revista de Derecho y Proceso Penal
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
REDUR	Revista electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja
RECPC	Revista Electrónico de Ciencia Penal y Criminología
RED	Revista de Estudios Jurídicos
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
REHJ	Revista de Estudios Histórico-Jurídicos
REJ	Revista de Estudios Jurídicos
RFDUCM	Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid
RGD	Revista General de Derecho
RGDP	Revista General de Derecho Penal
RGIT	Reglamento General de Inspección de los Tributos

RGR	Reglamento General de Recaudación
RIDP	<i>Revue Internationale de Droit Pénal</i>
RIDT	Revista Iberoamericana de Derecho Tributario
RJ	Repertorio de Jurisprudencia
RJC	Revista Jurídica de Catalunya
RJEDJB	Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía
RPJ	Revista del Poder Judicial
RTC	Repertorio del Tribunal Constitucional
RTF	Revista Tributaria y Financiera
RTL	Revista Técnico Laboral
RTT	Revista Técnica Tributaria
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
SEJ	Secretaría de Estado de Justicia
Sig. (s.)	Siguiente(s)
SSAP	Sentencias de las Audiencias Provinciales
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
Trad.	Traducción
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
UJI	Universitat Jaume I
<i>Vid.</i>	<i>Videtur</i> (lat.): véase
Vol.	Volumen

INTRODUCCIÓN

La problemática abordada en la presente Tesis Doctoral, que se ocupa de analizar dogmáticamente el delito de defraudación tributaria, constituye una pieza clave en el Derecho penal económico, ámbito en el que existe un enorme interés desde los orígenes de la conformación dogmática del mismo, que se ha evidenciado en tempranas publicaciones sobre la materia, como la ya pionera aportación del Profesor Miguel POLAINO NAVARRETE sobre “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal” (en *Estudios Penales y Criminológicos IX*, Universidad de Santiago de Compostela, 1985).

La importancia de la normativa reguladora de la defraudación tributaria encuentra su reflejo en el art. 31 de la Ley Fundamental, precepto que establece 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”. La destacada disposición prescribe un deber general que se concreta en la obligación de tributar que recae sobre todos los ciudadanos, singularmente ajustada a la normativa reguladora del sistema tributario español. La necesidad de preservar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos plasmado en la Carta Magna condujo al nacimiento de un Derecho sancionador tributario y, rebasando este ámbito, en última instancia a la configuración político-criminal de un moderno Derecho penal fiscal.

En el campo de los injustos típicos, el art. 305 CP configura el tipo penal tradicionalmente denominado *delito fiscal*, que fue incorporado en la legislación penal española en el año 1977 precisamente con ese *nomen iuris*. Pero la introducción de un nuevo delito contra la Hacienda pública en el ordenamiento

punitivo, llevada a cabo por la LO 2/1985, al que se denominó “delito contable”, provocó que la doctrina comenzase a hablar de *delito de defraudación tributaria* para referirse a la figura que hoy se tipifica en el art. 305 CP con una redacción que, si bien coincide en sus aspectos fundamentales con la pergeñada en su texto original, ha experimentado sensibles modificaciones.

El delito de defraudación tributaria -o, si se prefiere, delito fiscal- es la infracción central del Título XIV, condición que no obedece únicamente a razones históricas o derivadas de su mayor relevancia práctica, sino también a indiscutibles exigencias dogmáticas. En este último sentido, hay que observar que en el ámbito del delito fiscal han tenido lugar debates científicos sobre determinados aspectos técnicos del tipo penal que han servido para el estudio de las restantes figuras delictivas del Título XIV e incluso para una mejor comprensión de problemas generales del Derecho penal económico, tales como la delimitación del bien jurídico, la cuestión de la defraudación por omisión, la naturaleza jurídica del límite cuantitativo, la relevancia del error, el instituto político-criminal de la regularización tributaria o los títulos de imputación en materia de autoría y participación, entre otros.

Debemos tener presente la enorme complejidad que reviste este delito de naturaleza económica y de corta tradición legislativa en el ordenamiento jurídico-penal español. Particularmente complejo se muestra por lo pronto por emplear la técnica legislativa de remisión, siendo configurado por ello como una ley penal en blanco, que requiere, para su correcta interpretación y aplicación, la integración del tipo legal con la vastísima y casuística maraña de disposiciones tributarias que desarrollan el deber contributivo fundamental del ciudadano recogido en el art. 31 CE. El empleo de tal técnica de configuración legal no es baladí -afirmación que verificaremos a lo largo de la investigación- por cuanto abre un amplísimo abanico

de cuestiones a dilucidar en esta materia y en cada nivel de la estructura del concepto dogmático de delito.

Otro apunte a considerar en este introito es el signo de la evolución normativa -y, consiguientemente, jurisprudencial- que ha experimentado la interpretación de la configuración del delito de defraudación tributaria en el ordenamiento punitivo español desde su no muy remota aparición, pero de manera muy especial durante el presente siglo, circunstancia que refleja el esfuerzo desplegado para abordar el tratamiento legislativo de los singulares problemas que rodean a esta figura legal. Pero también es innegable otro aspecto que en no menor medida se muestra característico de la conminación penal de la conducta defraudadora, cual es la escasa existencia de un auténtico reproche social frente a comportamientos que lesionan gravemente el patrimonio del Erario público, factor sustancialmente legitimador de la incriminación. Esta circunstancia -déficit de conciencia fiscal- e, igualmente, la juventud de la configuración de un nuevo tipo de delito pueden ser condiciones determinantes de que un numeroso grupo de agentes jurídicos pongan aún en tela de juicio la trascendencia de estos comportamientos y la conveniencia de su tratamiento por medio del Derecho penal.

Enrolarse en la doctrina que propugna explícitamente limitar el castigo de los comportamientos defraudatorios a la esfera sancionadora administrativa supone, a nuestro entender, un recorte valorativo en la dimensión que debe concederse al sentido y alcance de una obligación tributaria que afecta a la propia esencia de los deberes fundamentales de los ciudadanos, por lo que no compartimos sus premisas. La represión de estas conductas en la órbita penal constituye palmariamente uno de los mecanismos utilizables para la salvaguarda de una expectativa ciudadana básica, y la perseguibilidad de la delincuencia tributaria resulta fundamental para el desarrollo de las funciones rectoras de la gestión del

patrimonio público que se erige en uno de los pilares fundamentales sobre los que se cimienta un Estado de Derecho.

Ahora, y habiendo avanzado estas reflexiones preliminares, podemos adentrarnos en el estudio que propone esta Tesis Doctoral: analizar dogmáticamente, en sus actuales confines típicos, el delito de defraudación tributaria.

CAPÍTULO I

CONTEXTUALIZACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA

I.- Perspectiva histórica del delito de defraudación tributaria

A) Consideraciones previas

Desde la incorporación en el Código penal español del moderno delito fiscal¹ ha sido creciente el interés y la atención puestos por la doctrina en el estudio de configuración, aunque poco se ha investigado acerca de sus antecedentes históricos.

Es posible pensar que un análisis de la evolución histórica de la figura legal poco o nada aporta, pero no creemos que sea así. Esto es realmente necesario para comprender el presente, y asomarse al pasado es una tarea que debe medirse en términos de pragmatismo y no de curiosidad².

¹ Se podría argüir que no puede denominarse como *delito fiscal* específicamente a la descripción típica contenida en el vigente art. 305 CP, pues el delito contable del art. 310 CP también es un delito fiscal. Por este motivo, una parte de la doctrina comenzó a denominar a este tipo penal -tras la reforma del Código penal por la LO 6/1995, de 29 de junio, que introdujo lo que hoy se conoce como delito contable- como *delito de defraudación tributaria*. Mantenemos en este trabajo la denominación de *delito fiscal* -expresión empleada por la generalidad- indistintamente con la de *defraudación tributaria*. En el mismo sentido se ha pronunciado LOMBARDEO EXPÓSITO, L. M. en su obra: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Editorial Bosch, Barcelona, 2011, pág. 19.

² AYALA GÓMEZ, I., “Capítulo Primero: Antecedentes legislativos de los ‘delitos contra la Hacienda Pública’”, en E. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (Director y Coordinador), *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2009, pág. 29.

Por lo dicho, un análisis dogmático del delito fiscal exige una referencia histórica, pues “el instrumento histórico tiene poderoso valor en la interpretación de la norma porque el fenómeno jurídico es de naturaleza histórica, en el sentido de que por referirse a la conducta humana está íntimamente ligado a lo que ha sucedido en épocas anteriores”³.

La mayor parte de la doctrina señala la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre de 1977 como el más lejano antecedente legislativo del moderno delito fiscal. Este cuerpo normativo vino a reestructurar, por medio de sus arts. 35 a 37, los aspectos sustantivos y procesales del delito que, bajo la rúbrica *Del delito fiscal*, adquiere por primera vez ese *nomen iuris* y es objeto de novedosa redacción⁴.

No obstante, y aunque sea cierto que en la aludida fecha se toma conciencia de la dimensión e importancia del fraude fiscal, éste no es un fenómeno exclusivamente del siglo XX. En verdad, la resistencia del súbdito a la voracidad del poderoso es una constante en la historia⁵, lo que explica la existencia de numerosos precedentes legislativos que en materia de contrabando -sobre todo- se pierden en el recuerdo histórico⁶.

Por lo dicho, nos preguntamos: ¿qué sucedió hasta 1977?

Para responder a la pregunta formulada, y teniendo presente las consideraciones efectuadas, estudiaremos los antecedentes legislativos del delito

³ SÁINZ CANTERO, J. A., *La Ciencia del Derecho penal y su evolución*, Editorial Bosch, Barcelona, 1970, pág. 23.

⁴ RIBES RIBES, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Editorial Iustel, Madrid, 2007, pág. 39.

⁵ AYALA GÓMEZ, I., “Capítulo Primero: Antecedentes legislativos de los ‘delitos contra la Hacienda Pública’”, op. cit., pág. 23.

⁶ APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990, pág. 6.

fiscal previos a la codificación y los codificados. Entremos, pues, en materia sin mayor demora.

B) Antecedentes legislativos previos a la codificación

El más remoto antecedente del tipo penal bajo estudio se remonta a las Siete Partidas⁷ y, en concreto, a la Partida V, Título VII (“De los mercadores, et las ferias et de los mercados en que compran et venden las mercadorías, et del diezmo et del portadgo que han a dar por razon dellas”), Ley V, bajo la rúbrica “De los portadgos et de los otros derechos que han á dar los homes por razón de las cosas que llevan de unos logares á otros”, en donde luego de establecerse quiénes eran los obligados al pago del *portadgo* al rey se disponía: “E si algunos contra esto hicieren, mandamos que quanto de esta guisa encubrieren, que lo pierdan (...)”. Es decir, se regulaba un castigo (pena de comiso) para quienes no pagaban estos tributos.

El precedente señalado no puede ser considerado como una definición del delito fiscal. No existía, a la sazón, un sistema tributario ni un Derecho penal como hoy son conocidos, lo que hizo imposible la aplicación de la figura delictiva por los Tribunales, cuya sanción estaba sometida a las autoridades administrativas con potestad recaudatoria⁸.

⁷ Si hay algún texto que pueda encarnar por encima de cualquier otro la historia del Derecho en España es, sin duda, el Libro del Fuero de las Leyes, más conocido como las *Siete Partidas*, dictada durante el reinado de Alfonso X, llamado “el Sabio” (1252-1284). *Vid.*, sobre el contenido de la Partida aludida, SÁNCHEZ-ARCILLA, J., *Las siete partidas*, Editorial Reus, Madrid, 2004, págs. 689 y 720-722, esp. pág. 722.

⁸ DE FUENTES BARDAJÍ, J., “Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública”, en ID. / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 37-62, esp. pág. 37.

Otros autores⁹ señalan que el origen del delito se remonta a la Ley III, Título XVII, Libro VI, de la novísima recopilación de las Leyes de España¹⁰, en donde se disponía:

“Los Alcaydes de castillos y fortalezas no exiján de los pasajeros, ganados y mercaderías otras imposiciones que los derechos antiguamente acostumbrados. Los alcaydes de los nuestros castillos y fortalezas no sean osados de tomar ni tomen derechos y castillerías, ni desafueros de los que pasan cerca de los castillos y fortalezas, y de los ganados y bestias, y otras mercaderías y cosas, salvo que lleguen aquellos derechos que antiguamente de tiempo inmemorial acostumbraron a llevar, y no mas; y si lo contrario hicieren, incurrirán en la pena que los Derechos ponen contra los que roban y toman por fuerza lo ageno: y damos poder y facultad á los Alcaydes y Justicia de cualesquier ciudades y villas lugares donde esto acaeciére, que puedan dello conocer y juzgar, y hacer cumplimiento de justicia contra dichos alcaldes”¹¹.

⁹ Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, pág. 28.

¹⁰ La recopilación, dividida en XII libros, que reformó la Recopilación publicada por Don Felipe II en el año de 1567, fue reimpressa en el año 1775. En esta obra se incorporan las pragmáticas, cédulas, decretos, órdenes y resoluciones reales, y otras providencias no recopiladas y expedidas hasta el año 1804 (impresa en Madrid, en la Imprenta de Sancha en el año MDCCCV, y accesible en <http://fama2.us.es/fde/oct/2006/novisimaRecopilacionT1.pdf>).

¹¹ *Vid.*, sobre la mencionada Ley, PASCUAL SARRÍA, F. L., “Las obligaciones militares establecidas en los ordenamientos de las Cortes Castellano”, en *REHJ*, núm. XXV, Valparaíso, Chile, 2003, págs. 147-185, esp. apartado III. 2: “Con la *castellería*, *castillería* o *castillaje*, sucede algo similar que con la *anubda*, constituyendo en un principio una prestación personal para la reparación de los castillos y fortificaciones, pasó con el tiempo a ser un tributo para contribuir a las reparaciones (...) estaríamos ante de una contribución para reparar castillos y puntos fuertes, tomando para ello la regulación que se da en las *Reales Ordenanzas de Castilla*, Libro IV, título VII, al establecer que ‘...no sean osados de tomar ni tomen derechos ni castillerías, ni desafueros de los que pasaren cerca de sus castillos o fortalezas con sus ganados...’; en el Diccionario Enciclopédico de la Guerra, se le considera igualmente un tributo a pagar por quienes pasaban por el territorio de un castillo. Y el mismo criterio se mantiene por Palomeque y Muñoz y Romero, con base en las disposiciones contenidas en el *Fuero de Oviedo*, dado por Alfonso II ‘el Casto’ para los vecinos de Valpuesta el 24 de diciembre del 804. No obstante, la mayor parte de las disposiciones sobre la *castellería* regulan exenciones a su pago tanto en Fuero, como en Cortes, como mediante privilegios, cartas o indulgencias; así como meros ejemplos, cabe reseñar el *Privilegio del rey Don Alfonso VI*, de 28 de julio de 1075, concedido a Rodrigo Díaz; o la *Carta expedida en Pinilla por el rey D. Fernando II, el Santo*, a 6

Al respecto, y con relación a esta última referencia histórica, hay quienes afirmaron que podría encuadrar en el art. 305 CP, específicamente en la modalidad de los obligados a retener ingresos a cuenta¹².

C) Secuencias de la codificación

1. Siglo XIX

El primer intento de regular el delito fiscal en España se remonta al art. 574 CP de 1822¹³. El citado precepto establecía:

“El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado u ocultado para disminuir aquella”.

En 1823 los Cien Mil Hijos de San Luis entran en España, restaurándose el absolutismo. Fernando VII declara abolida la Constitución de 1812 y el Código penal de 1822, y en este contexto, el 3 de mayo de 1830, se promulga la Ley Penal

de mayo de 1218, para los vecinos de Zorita de los Canes eximiendo a quienes mantuvieran casa habitada o caballo que valiera más de veinte maravedís”.

¹² Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., pág. 28, nota 3.

¹³ AYALA GÓMEZ, I., “Capítulo Primero: Antecedentes legislativos de los ‘delitos contra la Hacienda Pública’”, op. cit., págs. 29-31.

de los delitos contra la Real Hacienda¹⁴ que, sin duda, responde a un espíritu eminentemente proteccionista y de gravísima severidad¹⁵.

Esta regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, con carácter omnicompreensivo¹⁶, no sólo tipifica el delito de defraudación en el pago de las contribuciones reales, sino también el delito de contrabando referido tanto a los órganos prohibidos y estancados como a la mera defraudación de la renta de aduana e, incluso, otras figuras (connivencia de empleados de la Real Hacienda en la comisión de los delito, resistencia a la Autoridad, una específica falsedad en documento público y, además, alguna otra cuestión de menor importancia)¹⁷.

La primera de las guerras tras la sucesión de Fernando VII en 1833 o la supresión de los tribunales especiales de Hacienda en 1835 llevada a cabo por el

¹⁴ MARÍA DE NIEVA, J., *Decretos del Rey nuestro Señor Don Fernando VII, y Reales Resoluciones y Reglamentos generales expedidos por las Secretarías del Despacho Universal y Consejos de S. M. desde 1 de enero hasta fin de diciembre de 1830*, vol. XV, Editorial Imprenta Real de Madrid, Madrid, 1831. El texto de la Ley Penal de los delitos contra la Real Hacienda puede consultarse en <http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=ucm.4900911105;view=1up;seq=21>.

¹⁵ SILVELA, L. / SILVELA, E., *El Derecho penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*. Parte segunda, Editorial Establecimiento Tipográfico de Ricardo Fé, Madrid, 1903, pág. 41.

¹⁶ Ello no sólo por afectar a todo lo tributario y figuras conexas, sino también por lo amplio del concepto de defraudación, manifestado sobre todo por la última cláusula relativa a toda *otra especie de violación a las reglas administrativas* (DE FUENTES BARDAJÍ, J., “Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública”, op. cit., esp. pág. 39).

¹⁷ *Vid.*, sobre el contenido de la Ley, entre otros, VALLEJO POUSADA, R., “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea”, en *Hacienda Pública Española*, núm. Extraordinario, 1996, págs. 135-150, esp. pág. 135; APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código penal (artículos 305 a 310 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre)*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 20-23; DE FUENTES BARDAJÍ, J., “Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública”, op. cit., esp. págs. 38 y sig.; BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, Tesis Doctoral, Director de la Tesis: Prof. Dr. A. GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1997, págs. 7-11 (accesible en <http://biblioteca.ucm.es/tesis/19972000/S/0/S0027101.pdf>).

gobierno de turno, pueden haber sido los motivos por los cuales la aplicación práctica de las referidas disposiciones fue casi inexistente¹⁸.

El caótico panorama tributario que por entonces existía en España contribuyó al escasísimo éxito del antecedente reseñado. Algunas circunstancias tales como la existencia de tributos que se aplicaban con carácter general en todo el Estado mientras que en Castilla existían otros pero no así en los reinos de la Corona de Aragón y viceversa, o que las clases más privilegiadas no pagaban impuestos¹⁹, fueron las razones que condujeron a la afirmación de que no había a la sazón un sistema tributario.

El Código penal de 1848 no reguló los delitos de defraudación a la Real Hacienda, omisión que intentó ser corregida por un Proyecto de Ley de Bravo Murillo de 1849 sobre la jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación, que no se llegó a ser aprobada por el Congreso²⁰. Esto motivó que tal descuido se solventara por medio de la promulgación de una nueva norma: el Real Decreto de 20 de junio de 1852²¹, que, en lo que concierne exclusivamente a la regulación del delito fiscal, ofreció un concepto amplio del término *defraudación* pero cuya aplicación fue escasa -como sucedió en intentos anteriores- y sólo en casos de contrabando y defraudación de renta de aduanas²².

¹⁸ DE FUENTES BARDAJÍ, J., “Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública”, op. cit., esp. pág. 39.

¹⁹ *Id.*, ampliamente, COMÍN, F., “Raíces históricas del fraude fiscal en España”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 1, 1991, págs. 191-203.

²⁰ VELASCO CANO, F., “Capítulo 3. El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código penal”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009, págs. 75 y sig.

²¹ Cfr., al respecto, “Observaciones acerca del Real Decreto de 20 de junio de 1852, sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación”, impresa en Madrid en el año 1853. El texto de la referida obra homónima se puede consultar en: http://books.google.es/books?id=5I2WOAWbAQsC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false.

²² Esta circunstancia condujo a sostener que el delito fiscal no pasaba de ser en esta ley un *desideratum* debido a que el procedimiento de persecución regulado sólo era aplicable para el

El siguiente hito viene determinado por el art. 331 CP de 1870, precepto que recepta el delito conocido como “ocultación fraudulenta de bienes o industria”²³, que durante más de cien años constituyó la regulación del delito fiscal. En concreto, aquella disposición -incardinada dentro del título *De las falsedades*- establecía:

“El que, requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes, el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que, en ningún caso, pueda bajar de 125 pesetas”.

La estructura del mencionado precepto se caracterizaba por la existencia de tres elementos²⁴:

1. Que se ocultaran todo o parte de bienes o industria;
2. Que dicha ocultación se hiciera con el fin de eludir el pago de impuestos que por razón de aquéllos se debieran satisfacer; y
3. Que tuviera lugar tras el requerimiento del funcionario competente.

Tal caracterización dificultaba seriamente la aplicación, y su ubicación generó acaloradas controversias, pues la mayoría coincidía en que no era la *fe*

delito de contrabando, de defraudación de aduanas, y todo lo más a los tributos indirectos que gravaban la circulación de mercancías (cfr. VALLEJO POUSADA, R., “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea”, op. cit., esp. pág. 143).

²³ Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 30-36.

²⁴ Cfr. VIADA Y VILASECA, S., *Código penal reformado de 1870*, tomo II, Editorial Tipografía Manuel Ginés Hernández, Madrid, 1890, pág. 448.

pública lo que esta figura tutelaba, sino que se trataría de un delito de desobediencia, contra la economía nacional o, directamente, un delito tributario²⁵.

Sea como fuere, esta disposición no corrió mejor suerte que las anteriores: pese a las manifestaciones de quien ostentaba el cargo de Ministro de Hacienda, Laureano Figuerola, que en 1869 afirmó que en España existían “once millones de hectáreas y medio millón de casas, catorce millones de cabezas de ganado, que la Administración de Hacienda no encuentra aunque las busca”²⁶, su aplicación fue prácticamente nula²⁷.

2. *Siglo XX*

Las constantes modificaciones experimentadas por el Real Decreto de 1852 reclamaron una evolución en la materia, que fue llevada a cabo por la Ley de reforma de la legislación penal y procesal en materia de contrabando y defraudación, de 3 de septiembre de 1904. Esta normativa suprimió la doble penalidad derivada del procedimiento administrativo-judicial de 1852, y reservó el

²⁵ Cfr., en sentido discrepante, SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario (delito fiscal)*, Ediciones de Derecho Financiero, Madrid, 1977, págs. 59-61.

²⁶ Transcripción plasmada en FONTANA I LÁZARO, J. / CANGA ARGÜELLES, J., *La Hacienda en la Historia de España, 1700-1931*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 35.

²⁷ En sus 107 años de vigencia son conocidas, solamente, tres sentencias del TS y, además, de finales del siglo XIX. Dos de ellas (una de 16.XI.1899 y otra de 17.VII.1899), son absolutorias por considerar que no estaba acreditado el ánimo defraudatorio. La tercera, es la más controvertida: Sentencia de 5 de febrero de 1898, por la que se condena a un vecino de un pueblo cercano de Zaragoza como consecuencia de “haberle sido ocupado a L.M.R tres corderos (que pesaron dieciocho kilos y medio) que le fueron decomisados en su casa, destinados a la venta, y por lo tanto a la especulación, sin haber sido sacrificados en el Matadero, eludiendo de este el pago de consumos y defraudando los intereses del municipio en la cantidad de 4 pesetas y 7 céntimos” (DE FUENTES BARDAJÍ, J., “Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública”, op. cit., esp. pág. 44).

conocimiento de las faltas a la jurisdicción administrativa y de los delitos a la competencia de los Tribunales²⁸.

El art. 1 de la señalada normativa determinó que era objeto de la Ley la represión del contrabando y de la defraudación que se cometiera por los conceptos tributarios de la renta de Aduanas, renta del alcohol, impuesto sobre azúcar e impuesto sobre la achicoria y otras sustancias. Se entendía por defraudación la fabricación, comercio, tenencia o circulación de los géneros o efectos sometidos a pago de derechos cuando fuere con infracción de las disposiciones que aseguran la percepción del impuesto.

Por otro lado, resulta interesante destacar el art. 8 de la Ley señalada, que establecía los supuestos de delitos de defraudación y exigía para su configuración que la cuantía de los derechos defraudados exceda de 4.000 pesetas²⁹.

La Ley de 1904, denominada Ley de Osma, fue modificada por la Ley de 18 de julio de 1922 y, posteriormente, por los Reales Decretos de 16 de febrero y 25

²⁸ Vid., ampliamente, BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, op. cit., págs. 22 y sig.

²⁹ Art. 8 de la Ley de reforma de la legislación penal y procesal en materia de contrabando y defraudación: “Se incurrirá en delito de defraudación cuando se trate de géneros de lícito comercio, sujetos en su importación, exportación o circulación a pago de derechos en los siguientes casos: 1. Por la introducción en territorio español de géneros extranjeros sujetos al pago de derechos de entrada de cualquier clase o concepto, sin haberlos presentado en Aduana habilitada para su despacho y el pago de los derechos que correspondan. 2. Por disminuir en las declaraciones, facturas y demás documentos reglamentarios establecidos para el despacho o circulación de las mercancías la cantidad de éstas, o variar la calidad de las mismas, con el fin de reducir el importe de los derechos que han de satisfacer, o de obtener aplicación de franquicias que no les correspondan, siempre que el descubrimiento de tales hechos tenga lugar después de consumadas las operaciones de reconocimiento y despacho en las oficinas encargadas de practicarlas, y que no resulte plenamente justificado que ha concurrido como elemento determinante del hecho error racionalmente explicable”.

de abril de 1924. Sin embargo, por el Real Decreto de 14 de enero de 1924 se vuelve a la redacción del texto primitivo de la Ley de 1904³⁰.

Durante la dictadura de Primo de Rivera se promulgaron diversas disposiciones penales dirigidas a adecuarlas a la nueva orientación política. La Comisión Codificadora se excedió del mandato para la reforma del Código penal de 1870 y elaboró un Proyecto que resultó en el nuevo Código penal de 1928, aprobado por el Real Decreto-Ley de 8 de septiembre, y que entró en vigor el 1 de enero de 1929³¹.

El Código penal de 1928 recogió el delito fiscal en el art. 390 en los siguientes términos:

“El que requerido por funcionario administrativo competente, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por éstas debiera satisfacer, incurrirá, salvo lo que dispongan las leyes o reglamentos especiales, en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas y sin perjuicio de que la Administración haga efectivos los derecho fiscales”.

Con la dimisión de Primo de Rivera en 1929, la situación política española transitó por momentos complicados que llevaron a la proclamación de la II República el 14 de abril de 1931³². El gobierno provisional de la República derogó el Código penal de 1928 por el Decreto de 15 de abril de 1932 y entró nuevamente

³⁰ DE FUENTES BARDAJÍ, J., “Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública”, op. cit., pág. 45.

³¹ *Vid.*, ampliamente, LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J. / RODRÍGUEZ RAMOS, L. / RUIZ DE GORDEJUELA LÓPEZ, L., *Códigos penales españoles: recopilación y concordancias*, Editorial Akal, Madrid, 1988, págs. 666 y sig.

³² JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *La Legislación penal de la República española*, 1ª. edic., Editorial Reus, Madrid, 1932, págs. 8 y sigs.

en vigor el Código de 1870. La tendencia de la Comisión de Códigos fue la de mantenerlo en su esencia, realizando, igualmente, algunas modificaciones para adaptarlo a la realidad social³³.

El 5 de noviembre de 1932 se promulgó el nuevo Código penal que recogió el delito fiscal en el art. 324, reproduciendo casi íntegramente el texto anterior. Lo reguló en los siguientes términos:

“El que requerido por funcionario administrativo competente, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por éstas debiera satisfacer incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho que en ningún caso pueda bajar de 250 pesetas”.

En el año 1944, agonizada la Segunda República, se elaboró un nuevo Código penal que introdujo escasas modificaciones en nuestra materia: la ubicación del art. 324, la cuantía del límite de la multa y sutiles cambios de estilo³⁴.

Las reformas siguientes se limitaron a modificar el límite mínimo de la multa establecida como sanción al comportamiento descrito. A saber, el decreto de 4 de enero de 1963 elevó la multa a 5.000 pesetas y la ley de 28 de diciembre de 1974 a 10.000, cuantía que se mantuvo hasta la ley de 14 de noviembre de 1977.

³³ Vid., ampliamente, LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J. / RODRÍGUEZ RAMOS, L. / RUIZ DE GORDEJUELA LÓPEZ, L., *Códigos penales españoles*, op. cit., págs. 665-667.

³⁴ APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código penal*, op. cit., pág. 24. Vid. un comentario sobre la disposición aludida en VIADA Y VILASECA, S., *Código penal reformado de 1870*, op. cit., pág. 448.

El fracaso legal del art. 319 CP fue señalado por la doctrina penalista, que destacó su inaplicación casi absoluta y sólo de modo simbólico en casos de excepción (por ejemplo, por el impago de un arancel de abastecimiento), en los que de manera absurda se encuadraba la conducta en el tipo legal³⁵.

Así llegamos a la Ley 50 de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que en su art. 35 contempló un nuevo art. 319 CP³⁶, que establecía:

“Cometerá delito fiscal el que defraudare a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria (...)”³⁷.

La Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal reguló “una serie de comportamientos defraudadores a la Hacienda Pública, bajo la denominación de delito fiscal, abriendo una nueva vía en materia de represión del fraude fiscal cuyas

³⁵ POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, en *EPC*, Cursos y Congresos de la Universidad de Santiago de Compostela, núm. IX, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1985, págs. 147-205, esp. pág. 153.

³⁶ El texto del apartado 34 del Proyecto de Ley presentado por el gobierno y publicado en el BO de las Cortes el día 8 de agosto de 1977, fue modificado por la Ponencia que introdujo diversos cambios. El nuevo texto fue convertido en el art. 35 de la Ley y, finalmente, en un nuevo art. 319 CP (*vid.*, ampliamente, las observaciones formuladas en POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, *op. cit.*, esp. págs. 156 y sigs.).

³⁷ La redacción de la conducta típica relativa al fraude fiscal se contenía en la parte pertinente del apartado primero transcrito. Asimismo, al lado de este art. 35 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal dedicado al delito fiscal, hay que tener en cuenta también los arts. 36 (jurisdicción competente) y 37 (procedimiento aplicable). Igualmente, deben considerarse las disposiciones transitorias 3ª. y derogatoria 2ª. La primera de ellas establecía que “el delito fiscal, regulado en los artículos treinta y cinco a treinta y siete, será de aplicación a los hechos realizados desde la entrada en vigor de la presente Ley, relativos a tributos que se devenguen con posterioridad a la referida fecha”; y, la segunda, establecía que “no obstante, la represión del contrabando continuará regulándose por sus normas específicas”.

posibilidades de aplicación e índices de eficacia resultaron desalentadores en la práctica”³⁸.

El primer intento durante la democracia de criminalizar el comportamiento defraudatorio fracasó por numerosas circunstancias: la deficiente -y probablemente inconstitucional- redacción del art. 319 CP, que dificultaba su aplicación por los tribunales³⁹; la carencia de medios humanos y materiales de la Administración tributaria que contaba sólo con 13.000 funcionarios y con una precaria informática para atender a más de 20.000.000 de contribuyentes por los distintos impuestos (la más baja relación numérica funcionario-contribuyente de la CEE)⁴⁰; la enorme dimensión del fraude fiscal y su consideración como un comportamiento natural que inducía incluso a los católicos a asegurar que era aceptado por la moral (sólo el 14 por ciento admitía que el fraude era pecado grave); la falta de formación específica de los funcionarios, que no conocían el funcionamiento del proceso penal, lo que determinaba que la mayoría de los casos que llegaban a la justicia concluyeran en absoluciones; y, también, el hecho de que los Tribunales, en sintonía con la sociedad, tampoco consideraban al delito fiscal -salvo en contadas situaciones- como un supuesto susceptible de reproche⁴¹. Este escenario, sin duda, exigió una nueva regulación de la conducta delictiva.

Al respecto, recordemos las palabras pronunciadas por el Catedrático de la Universidad de Sevilla y a la sazón Ministro de Hacienda GARCÍA AÑOVEROS, al presentar el Proyecto de Ley, quien luego de manifestar que “el fraude fiscal ha

³⁸ APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código penal*, op. cit., pág. 27.

³⁹ Inconstitucionalidad predicada por SIMÓN ACOSTA, E., “El delito de defraudación tributaria”, en *CJT*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 17.

⁴⁰ Según lo afirmado en CASTILLO LÓPEZ, J. M., *El fraude fiscal en España*, Editorial Comares, Granada, 1996, pág. 33.

⁴¹ MARTÍN SECO, J. F., *La Farsa Neoliberal. Refutación de los liberales que se creen libertarios*, Editorial Temas de Hoy, Madrid, 1995, pág. 125. Cfr. SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario (delito fiscal)*, op. cit., pág. 132.

definido nuestra actitud ante el impuesto: el español tiene mala conciencia sobre su grado de cumplimiento y tiene un invencible escepticismo sobre el grado de cumplimiento de los demás”, afirmó que aquella reforma partía “de un segmento de coincidencia en la opinión política del país y supone la materialización de un estado de conciencia nacional y civil”, aludiendo también a la necesidad de estos cambios “para empezar a ser un país moderno”⁴².

En 1980 se promovió un Proyecto de reforma del Código penal, que en el Título VIII, Libro II -rubricado *Delitos contra el orden socioeconómico*-, se incorporó un capítulo autónomo destinado a las conductas consideradas lesivas a la Hacienda Pública. En el referido apartado se contemplaban tres figuras: el delito fiscal, el delito de obtención ilícita de subvenciones y el delito de cambio indebido de su destino⁴³.

La fragilidad del gobierno, y los conflictos políticos y económicos de la época, contribuyeron a que el Proyecto no se aprobara. Así, luego de esperar tres años, el gobierno socialista hizo buena la máxima de que todos los nuevos regímenes tienden a adaptar las normas penales a la situación creada, e impulsó la Propuesta de Anteproyecto del nuevo Código penal de 1983, conservando la rúbrica *Delitos contra la hacienda pública* para el Capítulo V, Título XII, Libro II. En esta sección se introdujo, al lado del delito fiscal y del delito de obtención ilícita de subvenciones, el delito de contrabando (actualmente contemplado en un cuerpo normativo independiente)⁴⁴.

⁴² Consúltese Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Presidencia Interina de Don F. ÁLVAREZ DE MIRANDA Y TORRES. Comisión de Economía y Hacienda. Sesión núm. 1. Presidente de la Comisión: Don J. GARCÍA AÑO VEROS. Sesión informativa celebrada el 9.VIII.1977, núm. 6, Editorial Rivadeneyra S. A., Madrid, 1977, págs. 107-144, esp. pág. 109.

⁴³ *Vid.*, sobre esta reforma, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 45 y sig.; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982, págs. 395 y sigs.

⁴⁴ LO 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando. Publicada en BOE, de 13 de diciembre de 1995; vigencia desde el 14 de diciembre de 1995.

A pesar de que el Código penal en su conjunto no llegó a aprobarse, sirvió para constatar la necesidad de modificar la normativa penal y, en lo que nos interesa, el delito fiscal.

Así surge una nueva reforma del Código penal mediante la LO 2/1985, de 29 de abril, que en nuestra materia deroga el art. 319 que regulaba el delito fiscal y origina tres preceptos nuevos⁴⁵: art. 349 (defraudación tributaria), art. 350 (fraude de subvenciones) y el art. 350 bis (irregularidades contables).

El art. 349 CP establecía:

“El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo y, si este fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años”.

⁴⁵ Vid. GARCÍA VALDÉS, C., *El proyecto de nuevo Código penal*, Editorial Tecnos, Madrid, 1992, págs. 15 y sigs.; POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, op. cit., esp. págs. 175-184; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 49-56.

Conforme a la redacción transcrita, las características esenciales de la figura reformada eran⁴⁶:

1. Defraudación a la Hacienda estatal, autonómica o local (se hace referencia a la Hacienda autonómica, no mencionada en el texto anterior).

2. Que dicha defraudación se hiciese eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda los 5 millones de pesetas (la cuantía de la defraudación se eleva y se especifica que aquélla debía ser *la cuota*).

3. La expresión elusión de *impuesto* es reemplazada por la elusión de *tributos*, y la de disfrute *ilícito* de beneficios fiscales por el disfrute *indebido* de beneficios fiscales.

4. Se elimina la presunción de ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad, y anomalía y obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

5. Se eleva la pena privativa de libertad de arresto mayor a prisión menor introduciendo, además, la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlos durante el periodo de tres a seis años; y

6. Se elimina la condición objetiva de procedibilidad.

⁴⁶ Cfr. APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código penal*, op. cit., págs. 28 y sig.

Pese a que la reforma propició una mayor actividad en la persecución del delito fiscal, en poco tiempo se postularon nuevos cambios que evidenciaron una insatisfacción con la nueva regulación⁴⁷.

El siguiente momento en esta reseña se ubica en junio de 1995, cuando se promulga la LO 6/1995 con la finalidad de consolidar el delito fiscal en España mediante “la superación de los defectos iniciales de su construcción y la formación de una doctrina jurisprudencial elaborada mediante su aplicación por los Tribunales”⁴⁸. La Ley agregó en el art. 349 CP el término “dolosa” y la modalidad típica de defraudación a la Hacienda *foral*, y suprimió la referencia a la Hacienda de la *Comunidad Europea*.

Concretamente, la disposición señalada quedó redactada en los siguientes términos:

“El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

⁴⁷ CASTILLO LÓPEZ, J. M., *El Fraude fiscal en España*, op. cit., pág. 148. Vid., ampliamente, GARCÍA VALDÉS, C., *Temas de Derecho penal* (penología, Parte especial. Proyectos de Reformas), Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1992, págs. 283-287.

⁴⁸ Tal y como dice la EM de la referida Ley 6/1995, de 29 de junio: “La figura del delito fiscal introducida en el artículo 319 del Código Penal, mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en sustitución del antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria, ha requerido para su plena consolidación en nuestro ordenamiento la superación de los defectos iniciales de su construcción y la formación de una doctrina jurisprudencial elaborada mediante su aplicación por los Tribunales”.

Asimismo, esta reforma creó el delito de defraudación a la Seguridad Social como figura afín (art. 349 bis CP), y actualizó la cuantía del delito de fraude de subvenciones (art. 350 CP) y del delito contable (art. 350 CP).

En menos de cinco meses -el 24 de noviembre de 1995- se publicó la LO 10/1995 aprobando el nuevo Código penal, que recogió en los arts. 305 a 310 los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social⁴⁹, con las siguientes novedades:

1. En el delito de defraudación tributaria y en el delito de defraudación a la Seguridad Social se suprime el adjetivo “dolosa” referente a la acción u omisión.

2. Se introduce el delito de defraudación a la Hacienda de las Comunidades Europeas, el de defraudación a los presupuestos generales de las Comunidades y el de obtención indebida de fondos de las Comunidades⁵⁰.

3. Se regulan nuevas faltas con relación a las infracciones contra la Hacienda Pública: de defraudación a la Hacienda de las Comunidades, de defraudación a los presupuestos generales de las Comunidades y de obtención indebida de fondos de las Comunidades; y

⁴⁹ Vid. reseña de esta reforma en APARICIO PÉREZ, A., “Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código penal: artículos 305 a 307 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre”, en *RDLJ*, año núm. 12, núm. 2, 1996, *passim*; BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000, págs. 22 y sig.

⁵⁰ Estas figuras, que podríamos denominar genéricamente *delitos contra la Hacienda de las Comunidades Europeas*, surgen como consecuencia de la definitiva aprobación, el 26 de junio de 1995, del Convenio para la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas (DE FUENTES BARDAJÍ, J., “Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública”, op. cit., esp. pág. 61).

4. Se adaptan las penas privativas de libertad establecidas en la antigua legislación a las nuevas del Código penal.

Concretamente, el art. 305 CP, conforme la LO 10/1995, establecía:

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

3. *Siglo XXI*

La primera novedad que experimenta el delito de defraudación tributaria en el siglo XXI es con la LO 15/2003, de 25 de noviembre, que modificó la unidad monetaria y elevó la cuantía mínima (de los 15.000.000 de pesetas a los 120.000 euros).

Asimismo, abordó la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el art. 31.2 CP, precepto que dispuso que cuando se imponga una pena de multa al administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica por hechos relacionados con su actividad, ésta sería responsable del pago de manera directa y solidaria, cuestión de importancia en un ámbito en el que la mayoría de los delitos

son cometidos a través de una persona jurídica⁵¹.

La LO 5/2010, de 22 de junio, incrementó las penas en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública con la intención de adecuarlas a la gravedad de las conductas⁵². Asimismo, dispuso que los jueces y tribunales recaben el auxilio de los servicios de la Administración para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, lo que reforzó la vía ejecutiva⁵³.

En efecto, se modificó el párrafo primero del apartado 1 y se incluyó un apartado 5 al art. 305 CP. Los apartados señalados quedaron redactados como sigue:

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

5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley

⁵¹ Art. 31.2 CP, conforme LO 15/2003, de 25 de noviembre: “(...) En estos supuestos, si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó”.

⁵² Así se afirma en la EM de la Ley 5/2010, de 22 de junio, en el apartado XXIII.

⁵³ ÁLVAREZ GARCÍA, F. J. (Director) / MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A. (Coordinadora) / VENTURA PÜSCHEL, A. (Coordinador), *Derecho penal español. Parte especial*. II, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2011, pág. 799.

General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley”.

Pese a la buena voluntad del legislador, los numerosos interrogantes sin resolver condujeron a una nueva reforma en nuestra materia. Y es así que se publica en el BOE la LO 7/2012, 27 de diciembre, que introdujo significativas novedades en la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública⁵⁴:

1. Modificación de la redacción de los arts. 305.1 y 305.4, relativos a la regularización de la situación tributaria⁵⁵.

2. Persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación.

⁵⁴ Modifica los arts. 31 bis 5, 305, 306, 307, 308, 310 bis, 311, 398 y 433 bis; añade los arts. 305 bis, 307 bis y 307 ter; y, deroga los arts. 309, 627 y 628. Este CP entró en vigor el 17 de enero de 2013, de acuerdo a lo dispuesto por la DF Segunda de la LO 7/2012. Téngase presente, asimismo, el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público; y, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

⁵⁵ Cabe hacer referencia, en este punto, al Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo -por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público- que, en su disposición adicional primera, establece la posibilidad de una regularización fiscal extraordinaria (*amnistía fiscal*, en el entendimiento de algunos) generando notables incertidumbres no sólo en el ámbito fiscal y tributario, sino en lo que se refiere a la interpretación de cuál será, exactamente, la trascendencia penal de la misma a los efectos de quedar exonerado de posibles delitos fiscales, falsedades instrumentales, irregularidades contables y blanqueo de capitales (éstos, asociados al propio delito fiscal). *Vid.*, ampliamente, DEL ROSAL BLASCO, B., “Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012”, en *Diario La Ley*, núm. 7893, 2012, págs. 1-3, esp. pág. 3.

3. Incremento de las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impaga evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal.

4. Previsión de tipos cualificados en el art. 305 bis para castigar conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento.

5. Mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea.

6. Incorporación de una atenuación específica aplicable en algunos casos de regularización extemporánea.

El tipo básico contemplado en el art. 305.1 CP quedó redactado en los siguientes términos:

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años (...).”

El art. 305 bis CP -añadido por la reforma de 2012 aludida- dispone lo siguiente:

“1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.

b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.

c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305. En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años”.

Uno de los criterios que inspiró a esta reforma fue mejorar la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y gastos públicos que se revelaba como un “elemento imprescindible del conjunto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica, especialmente severa en el ámbito europeo, y más en concreto en el caso español, así como con la necesidad de acompañar las mismas de las reformas necesarias en los sectores o actividades económicas afectadas; actividades económicas en las que, por otro lado, existe una mayor percepción del

fraude y que son precisamente donde deben adoptarse las reformas penales concretas”⁵⁶.

La LO 1/2015, de 30 de marzo, no ha efectuado expresamente modificación alguna en los arts. 305 y 305 bis, pero sí introdujo reformas que afectan al delito de defraudación tributaria, en la medida que lo incorporó en la sistemática del decomiso ampliado (art. 127 bis y concordantes CP)⁵⁷ y, además, que modificó el régimen del beneficio de la suspensión de la ejecución de la pena en el mismo (art. 308 bis CP).

La crisis financiera ha golpeado duramente al conjunto de la población española, que ha reaccionado solicitando mayor austeridad y transparencia de los poderes públicos. La profunda revisión y consecuente modificación de los delitos contra la Hacienda Pública ha sido el resultado lógico de las exigencias sociales.

II.- Ordenamiento sancionador y Derecho penal

A) Rasgos diferenciadores

Un estudio adecuado del delito fiscal exige tener en cuenta además de las cuestiones de índole puramente dogmático-penal, las consideraciones económicas-fiscales que rodean toda su problemática y que requiere la remisión constante al Derecho administrativo sancionador.

⁵⁶ Así se ha dicho en la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado III.

⁵⁷ *Vid.*, sobre la reforma llevada a cabo por la LO 1/2015, de 30 de marzo, GARCÍA VALDÉS, C. / MESTRE DELGADO, E. / FIGUEROA NAVARRO, C., *Lecciones de Derecho penal. Parte especial* (adaptadas a la docencia del Plan Bolonia), 2ª. edic. (según las reformas del Código Penal de 2015), Editorial Edisofer, Madrid, 2015, págs. 13 y sig.

Por eso nos preguntamos si la conducta típica de la figura bajo lupa se debe regular en el ámbito penal o si, por el contrario, resulta excesivo y, por ende, es apropiada su regulación únicamente en el ámbito administrativo.

En primer lugar, para dilucidar la cuestión formulada, es necesario establecer los rasgos propios del Derecho penal y del Derecho administrativo sancionador⁵⁸, discusión tradicional en la ciencia jurídico-penal y en la doctrina tributaria⁵⁹.

El origen de la cuestión se remonta a la época de la Ilustración⁶⁰, cuando se intentó atribuirle un concepto material al delito. Su desarrollo se sitúa sobre las bases *ius naturalistas* a finales del siglo XVII, pues una de las características principales de aquel derecho fue su cariz ontológico, que concibe al individuo

⁵⁸ Para referirse al *Derecho administrativo sancionador* se han utilizado diversos términos, tales como *Derecho penal de policía*, *Derecho penal administrativo* o *Derecho administrativo sancionador*. No obstante, dichas expresiones no deben ser consideradas sinónimos, pues responden a denominaciones empleadas en distintas épocas. El *Derecho penal de policía* o *Derecho de policía* eran las sanciones impuestas por los órganos de la Administración en el ejercicio de la potestad de policía que operaba como alternativa de la jurisdicción; la función de policía era evitar el desorden y, en su caso, restablecer el orden transgredido. El *Derecho penal administrativo* se separa de la filiación de policía y parte de la consideración de que la Administración tiene fines propios y para alcanzarlos cuenta con una potestad sancionadora propia que le permite imponer coactivamente el cumplimiento de las normas; su objetivo es despenalizar el injusto administrativo. Finalmente, el *Derecho administrativo sancionador* -cuya génesis se encuentra en la ley alemana de 1965-, considera la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, diferente a la penal, dotada de medios técnicos y jurídicos suficientes, que procura la protección del gobernado. *Vid.*, ampliamente, NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, 5ª. edic., totalmente reformada, Editorial Tecnos, Madrid, 2012, págs. 139 y sigs.

⁵⁹ La doctrina criminal todavía califica de “extraordinariamente problemáticas” las relaciones entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador, y mantiene viva la discusión. Por eso, consideran urgente un replanteamiento por el legislador de los límites entre ambos Derechos (cfr., al respecto, COBO DEL ROSAL, M. / VIVES ANTÓN, T. S., *Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1999, pág. 51).

⁶⁰ *Vid.* CEREZO MIR, J., “Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo”, en ID. / A. BERISTAIN IPIÑA / J. R. CASABO RUIZ / J. CÓRDOBA RODA / M. D. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ / G. LANDROVE DÍAZ / F. MUÑOZ CONDE / J. ORTEGO COSTALES / J. M. RODRIGO DEVEZA / G. RODRÍGUEZ MOURULLO / Á. TORÍO LÓPEZ, *III Jornadas de Profesores de Derecho penal*, Universidad de Santiago de Compostela, Cursos y Congresos de la Universidad de Santiago de Compostela, Madrid, 1976, págs. 69-93, esp. pág. 71.

como anterior a la sociedad y, por tanto, como fundamento del Derecho, la moral, la sociedad y el Estado⁶¹.

Para establecer una distinción entre Derecho penal y Derecho administrativo sancionador mencionamos a PUFFENDORF, quien sostuvo que la función del Derecho penal es alcanzar la paz y la seguridad social como fin del Estado. El Derecho penal le permite al Estado vigilar que en la sociedad se respeten los preceptos de la ley natural y castigar jurídico-penalmente las acciones que lo perjudiquen. No obstante, cuando el castigo no sea beneficioso para el Estado, el comportamiento no podrá ser penado y llevará consigo una pena natural o divina. Sin embargo, el Derecho natural concibe que quien delinque es merecedor de una pena⁶².

Desde el *ius naturalismo* diversos tratadistas apuntaron una diferenciación sustancial entre el Derecho penal y el Derecho de policía y, también, entre delito e ilícito administrativo. Pero “no es hasta con el Estado liberal en que el Derecho penal se convirtió en uno de los exponentes más representativos del moderno Estado de Derecho, ya que el propio Derecho penal queda vinculado al ejercicio del *ius puniendi* estatal, el Estado decimonónico elevó la protección del individuo al *quid* del propio Estado. No obstante, es en la transición del liberalismo tardío cuando surge la metamorfosis del Estado policial al moderno Estado Administrativo”⁶³.

⁶¹ MATTES, H., *Problemas del Derecho penal administrativo. Historia y Derecho comparado*, vol. I, traducción de J. M. RODRÍGUEZ DEVESA, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1979, pág. 12.

⁶² *Vid.*, ampliamente, COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., págs. 46 y sig.

⁶³ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., págs. 47 y sig.

En este contexto cobra especial importancia la tesis de GOLDSCHMIDT, quien creyó encontrar la diferencia ontológica entre el injusto administrativo y el penal en la circunstancia de que el Derecho penal protege derechos subjetivos o bienes jurídicos individualizados, mientras que el Derecho administrativo debe operar frente a la desobediencia de mandatos emitidos por la Administración, que no protegen bienes jurídicos ya existentes, sino que están al servicio de los deberes de orden público y de bienestar, y que, por ello, carecen de un desvalor ético⁶⁴.

No es momento de exponer detalladamente las distintas posiciones que históricamente se han esbozado sobre esta discusión, y basta con mencionar la doctrina de SCHMIDT, quien resume y continúa una antigua tradición proveniente de las doctrinas de GOLDSCHMIDT, SCHÖNKE Y WOLF⁶⁵.

La teoría escogida postula que la distinción entre el delito y la infracción administrativa se encuentra en la indiferencia ética de ésta o, dicho de otro modo, en la ausencia de eticidad. De la mano de GOLDSCHMIDT, el autor parte de la oposición entre Jurisdicción y Administración, destacando que el delito y la sanción penal son tarea exclusiva de los órganos de justicia. Mientras que el delito lesiona intereses vitales jurídicamente protegidos, es decir, bienes jurídicos, la infracción administrativa lesiona los intereses de la Administración en la colaboración del ciudadano, es decir, bienes administrativos. La multa, como sanción administrativa, se distingue de la pena criminal no sólo nominalmente,

⁶⁴ BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2010, pág. 86.

⁶⁵ Quien mantiene la separación de los ilícitos penales y los ilícitos administrativos poniendo el acento en los distintos fines y valores a los que cada uno se direcciona es WOLF: la Administración pretende la consecución del bienestar social, mientras que el Derecho acoge como valor supremo el de la justicia (BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, op. cit., pág. 159, nota 263).

sino en su esencia, pues no es considerada una pena sino una mera advertencia al deber⁶⁶.

Creemos que esta distinción *ontológica* es inexacta. En primer lugar, es inaceptable la oposición entre Justicia y Administración, y no puede negarse que los preceptos administrativos sean preceptos jurídicos y tengan un contenido de justicia.

También, rechazamos tal distinción porque puede constatarse en la realidad legislativa que muchos bienes jurídicos no son más que intereses pertenecientes a la Administración. Así pues, la diferencia entre bienes jurídicos y bienes administrativos es insostenible, pues no cabe duda de que tanto el injusto administrativo como el injusto penal lesionan bienes jurídicos⁶⁷.

Hoy en día es opinión común que la diferencia entre el delito y la infracción administrativa sólo puede encontrarse en consideraciones formales, mas el acuerdo se esfuma al momento de considerar precisamente cuáles son los rasgos distintivos que presentan.

Algunos autores encuentran la diferencia en el procedimiento que se lleva a cabo y, otros, ponen la atención en los órganos que determinan la sanción a imponer⁶⁸. También, hay quienes hacen hincapié en la naturaleza de las sanciones

⁶⁶ SCHMIDT, E., *Das neue westdeutsche Wirtschaftsstrafrecht*, J. C. B. Mohr, Tübingen, 1950, págs. 20 y sigs., 25 y sigs. y 44 y sigs.

⁶⁷ Vid. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Derecho penal. Parte general*, Editorial Civitas, Madrid, 1978, pág. 33; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N., “Las sanciones administrativas en la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre”, en *Jueces para la democracia*, Sección Debate, núm. 16-17, 1992, págs. 30-34, esp. pág. 30. Sobre la génesis y el desarrollo posterior de estas teorías: COBO DEL ROSAL, M. / VIVES ANTÓN, T. S., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 51-57; GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, A., *Derecho penal. Introducción*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 2000, págs. 29-37.

⁶⁸ Cfr., en este sentido, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 34.

aplicables (dada la improcedencia de la privación de libertad cuando nos encontramos ante una mera infracción administrativa). Pero, en verdad, todos los elementos apuntados cumplen la función de diferenciar ambas clases de ilícitos⁶⁹.

La doctrina tributarista, por su parte, predica la unidad sustancial de los delitos tributarios y las infracciones administrativas, y fundamentan tal afirmación en el similar contenido material e idéntica estructura lógica⁷⁰. La más patente diferencia la ubican -no de forma unánime⁷¹- en un elemento de naturaleza cuantitativa y no cualitativa⁷², cual es el importe de la deuda defraudada a la Hacienda Pública⁷³.

Asimismo, la jurisprudencia del TS reconoció dicha identidad entre el injusto administrativo y el injusto penal en la Sentencia de 9 de febrero de 1972, pronunciamiento que afirmó lo siguiente:

⁶⁹ RIBES RIBES, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, op. cit., págs. 28 y sig.

⁷⁰ Cfr., en el mismo sentido, SÁINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero, I, Introducción*, vol. II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 612: “Las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada sustancialmente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas”. *Vid.*, asimismo, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 263 y sigs.; RODRÍGUEZ BEREIJO, Á., “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”, en *RIDT*, núm. 4, 1997, págs. 61-90, esp. pág. 69.

⁷¹ Interesa aquí la opinión apuntada en RUIZ VADILLO, E., “Delitos contra la Hacienda Pública (El delito fiscal desde la perspectiva judicial)”, en *CT*, núm. 60, 1989, págs. 33-54, esp. pág. 35.

⁷² La determinación de si algo está cualitativa o sólo cuantitativamente diferenciado no constituye más que un *entretenimiento especulativo* sin nada que aportar a la solución del problema de las relaciones entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador, y más bien mucho que perturbar. El máximo exponente de la confusión que provoca perderse en clasificaciones conforme a lo cualitativo o lo cuantitativo constituye, por ejemplo, la presencia de enfoques que afirman que entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador sólo hay diferencias en la gravedad de la conducta, para inmediatamente dejar dicho que se trata de diferencias cualitativas (RANDO CASERMINO, P., *La distinción entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador. Un análisis de política jurídica*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2010, págs. 52-60, esp. pág. 59, nota 68).

⁷³ Cfr., al respecto, MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J. M., “Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código penal español”, en *CT*, núm. 53, 1985, págs. 131-198, esp. pág. 161; BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Colección Ceura, Madrid, 2000, pág. 12.

“Las contravenciones tipificadas (en un reglamento administrativo) se integran en el supraconcepto del ilícito, cuya *unidad sustancial* es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas entre las cuales se encuentra tanto el ilícito administrativo como el penal”⁷⁴.

La doctrina del TS también fue sostenida por el TEDH. En el fundamento 49 de la Sentencia de 21 de febrero de 1984⁷⁵, quedó dicho lo siguiente:

“El Convenio de Roma no impide a los EEMM establecer o mantener una distinción entre diferentes tipos de infracciones definidas por el derecho interno. El legislador que sustrae ciertos comportamientos de la categoría de infracciones penales puede servir, a la vez, al interés del individuo y a los imperativos de una buena Administración de Justicia, particularmente cuando libera a las autoridades judiciales de la persecución y represión de faltas, numerosas, pero de escasa importancia, a las normas de la circulación viaria. El Convenio no contradice las tendencias a la despenalización que aparecen, bajo formas muy diversas, en los Estados Miembros del Consejo de Europa”.

Más allá de la indiferencia ontológica entre los injustos administrativos e injustos penales, la discusión no se encuentra agotada. En efecto, existen nuevos intentos de distinción con criterios que pretenden reconocer una diferencia sustancial entre la pena criminal y cualquier otro castigo (por ejemplo, la tesis de FEIJÓO SÁNCHEZ, SILVA SÁNCHEZ y GARCÍA CAVERO)⁷⁶.

⁷⁴ STS de 9.II.1972 (Ponente: DE MENDIZÁBAL ALLENDE), calificada como decisión histórica, y como el origen de la equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el *Ius puniendi* del Estado (pronunciamiento señalado por la STS de 19.XI.2001, ponente: FERNÁNDEZ MONTALVO).

⁷⁵ Sentencia del TEDH de 21.II.1984 (caso *Ozturk*).

⁷⁶ Vid. GARCÍA CAVERO, P., *Derecho penal económico. Parte general*, Universidad de Piura, Piura, 2003, págs. 71 y sigs.; FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “Sobre la ‘administrativización’ del Derecho penal en la ‘sociedad del riesgo’”. Un apunte sobre política criminal a principios del siglo XXI”, en *Derecho Penal Contemporáneo: Revista Internacional*, núm. 19, 2007, págs. 101-152;

Sin ánimo de examinar exhaustivamente las teorías mencionadas, creemos que, en verdad, no analizan la diferencia entre los injustos, sino que se limitan a describir sus características distintivas o preferencias en el tratamiento de las infracciones que podrían ser una orientación para el legislador⁷⁷.

Sin embargo, la posición de quienes reconocen una distinción *sustancial* puede suponer una pauta para el legislador: el deslinde entre Jueces y Administración podría hacerse sobre el criterio básico que consiste en que el Derecho administrativo sancionaría cuando se incumpla el deber de autorregulación establecido para prevenir ciertas conductas y, el Derecho penal, cuando se lesione un bien jurídico. Pero, claro, esto no deja de ser una mera propuesta⁷⁸.

Recapitulando, y superada la pretendida distinción, abogamos por la *identidad sustancial* de los ilícitos penales e ilícitos administrativos y, por ende, entre el delito tributario y las infracciones tributarias⁷⁹.

BAJO FERNÁNDEZ, M., “Nuevas tendencias en la concepción sustancial del injusto penal. Recensión a Bernardo FEIJÓO, Normativización del Derecho penal y realidad social”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, julio 2008, págs. 1-10; SILVA SÁNCHEZ, J. M., *La expansión del Derecho penal: aspectos de Política criminal en las sociedades postindustriales*, 3ª. edic. ampliada, Editorial Edisofer, Madrid, 2011, pág. 125.

⁷⁷ En efecto, la doctrina ha señalado que “(l)a tesis expuesta de FEIJÓO como criterio de diferenciación entre injusto penal y administrativo tiene, como las anteriores de SILVA o GARCÍA CAVERO, el grave defecto de que se refiere únicamente al caso en que el injusto sancionado -en leyes administrativas, por órganos administrativos, bajo el proceso administrativo- represente un peligro. Pero los injustos administrativos son también de lesión y son tan abundantes (infracciones tributarias, contra el medio ambiente, de riesgos laborales, etc...) que no puede desconocerse que es voluntad clara del legislador la de someter al Derecho administrativo sancionador el castigo de tales conductas de lesión de un bien jurídico” (BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 94).

⁷⁸ NIETO MARTÍN, A., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Editorial Iustel, Madrid, 2008, pág. 128.

⁷⁹ La aludida identidad sustancial queda corroborada por el evidente paralelismo que guardan entre sí la definición de las infracciones tributarias en el art. 183.1 LGT y la definición de los delitos en el art. 10 CP. Se destaca aún más esta similitud si consideramos que el delito

B) Principios rectores del Derecho penal

Lo que sigue es cuestionarse si las diferencias aludidas revisten entidad suficiente para considerar que las infracciones administrativas deban sustraerse de los principios fundamentales del Derecho penal o si, por el contrario, su régimen jurídico debe adecuarse a aquéllos⁸⁰.

Consideramos que las infracciones no criminalizadas participan de una naturaleza punitiva y proclamamos la plena vigencia de los principios del Derecho penal en el Derecho administrativo sancionador⁸¹. Para fundamentar tal posición nos respaldamos en lo reconocido por la doctrina y la jurisprudencia constitucional de la mayoría de los Estados de Derecho⁸², así como en los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁸³.

fiscal presenta semejanza con la infracción grave de omitir ingresos tributarios, contemplando también el art. 305 CP el supuesto de regularización fiscal semejante al del art. 27.2 LGT y que también se refleja en dicho tipo central de las infracciones tributarias graves. Interesa aquí, asimismo, hacer referencia al art. 25 CE, “el cual va referido conjuntamente a los ilícitos penales y administrativos, a la hora de establecer determinados límites al ejercicio de la potestad punitiva por parte de los poderes (judiciales y administrativos) del Estado, poniendo de manifiesto la sustancial identidad de las instituciones de uno y otro campo” (BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra*, op. cit., pág. 22).

⁸⁰ Vid., ampliamente, FOLCO, C. M / LÓPEZ BISCAYART, J. / ABRALDES, S., *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874*, Editorial Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2004, págs. 31-42.

⁸¹ TORÍO LÓPEZ, Á., “Injusto penal e injusto administrativo (presupuestos para la reforma del sistema de sanciones”, en S. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER (Coordinador), *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Vol. III, *La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno, y de las Administraciones Públicas*, Editorial Civitas, Madrid, 1991, págs. 2529-2546, esp. pág. 2542. Cfr. RIBES RIBES, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación*, op. cit., pág. 29.

⁸² La cuestión no está exenta de controversias en algunos países. Tal es el caso de Italia, cuya Corte Constitucional se niega a aplicar los principios constitucionales del Derecho penal a los ilícitos administrativos y advierte que este tratamiento diferenciador de los regímenes no vulnera en lo más mínimo el principio de igualdad. Por otro lado, la doctrina y la jurisprudencia francesa ha venido defendiendo la tesis contraria, hoy desechada (NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., págs. 131 y sigs.).

⁸³ Vid., por todas, Sentencia del TEDH, de 21.II.1984 (caso *Ozturk*).

La precedente aseveración es compartida casi con unanimidad⁸⁴, en especial luego de la Sentencia del TC de 8 de junio de 1981⁸⁵, que declaró la traslación de los principios penales a la esfera de los ilícitos administrativos. Dicho pronunciamiento consideró que tanto el Derecho penal como el Derecho administrativo sancionador son manifestaciones de un único *ius puniendi* del Estado, confirmando así lo proclamado anteriormente por el TS⁸⁶ y reiterado luego en la jurisprudencia de ambos tribunales⁸⁷.

Ahora bien, la extensión de principios y garantías ha de efectuarse de manera matizada, pues la pertenencia de ambos ordenamientos a la genérica potestad sancionadora del Estado no se somete, en todo caso y en forma indiscriminada, a los mismos principios.

⁸⁴ *Vid.*, con relación a la aspirada asimilación de potestades administrativo sancionadora y penal como meras manifestaciones de un único poder punitivo estatal, BAYONA DE PEROGORDO, “El procedimiento sancionador”, en *Revista de Información Fiscal*, núm. 16, 1996, págs. 7-30, esp. págs. 22 y sigs. En contra, entre otros, NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., págs. 567 y sig.; GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*, Editorial Trivium, Madrid, 1989, págs. 58 y sigs.; BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra*, op. cit., pág. 33; MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Editorial Edersa, Madrid, 1996, pág. 27; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. / FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso de derecho administrativo*, II, 14ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2015, pág. 176; PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 26ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2016, págs. 477 y sig.

⁸⁵ STC de 8.VI.1981 (Ponente: GÓMEZ-FERRER MORANT). *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional”, en *REDA*, núm. 29, 1981, págs. 359-368; PRIETO SANCHÍS, L., “La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho”, en *REDC*, año núm.2, núm. 4, 1982, págs. 99-122, esp. págs. 110 y sigs.

⁸⁶ *Vid.* una muestra significativa de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en GARCÍA DE ENTERRÍA, E. / FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso de Derecho administrativo sancionador*, op. cit., págs. 177 y sig.

⁸⁷ Entre algunos pronunciamientos: STC de 21.I.1988 (Ponente: LÓPEZ GUERRA), de 6.II.1989 (Ponente: LEGUINA VILLA), de 26.IV.1990 (Ponente: LEGUINA VILLA). Además, véanse las SSTs de 14.V.1984 (Ponente: MORENO MORENO), de 24.XI.1984 (Ponente: ROLDÁN MARTÍNEZ), de 10.II.1986 (Ponente: ROLDÁN MARTÍNEZ) y, entre otras, de 20.I.1987 (Ponente: VENTURA FUENTES LOJO).

Esta última cuestión ha sido señalada por el Tribunal Constitucional⁸⁸, que estimó determinadas reservas respecto a la extensión del régimen penal, en la medida que no puede realizarse de manera mecánica y sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico. Por consiguiente, y pese al esfuerzo del Tribunal⁸⁹, la dificultad consiste en determinar la matización requerida, para lo cual no parece existir un criterio general⁹⁰.

Probablemente, el pronunciamiento de mayor relevancia en la materia sea el del TS de 20 de diciembre de 1988, que afirmó lo siguiente:

“El Derecho administrativo sancionador es una de las materias más necesitadas de una regulación clara en nuestro Derecho. Y si bien a partir de la entrada en vigor de la Constitución se ha avanzado bastante en orden a perfilar la auténtica esencia de las infracciones y sanciones administrativas, no diferente, salvo en lo orgánico, de las infracciones y sanciones penales, lo cual supone que los mismos principios imbricados se aplican a todo el Derecho punitivo del Estado, son muchas todavía las cuestiones dudosas, cuya resolución definitiva sólo puede venir por la vía de una ley reguladora de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. Entretanto, los Tribunales tienen que ir buscando la justicia que se esconde bajo la letra de los textos en vigor mediante una penosa labor en que han de conjugar -hasta donde es posible con un ordenamiento tan

⁸⁸ *Vid.*, al respecto, STC de 26.IV.1990 (Ponente: LEGUINA VILLA).

⁸⁹ En la STC de 12.II.2007 (Ponente: PÉREZ VERA) se ha proclamado que las garantías procesales constitucionalizadas en el art. 24.2 son de aplicación al ámbito administrativo sancionador en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto. *Vid.* con relación a la incidencia del art. 24 CE, CANO MATA, A., *Las infracciones administrativas en la doctrina del Tribunal Constitucional*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1984, págs. 147-169.

⁹⁰ NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., págs. 124-156 y 567. La tesis del autor, que afirma la imposible extensión mecánica de los principios del Derecho penal a la esfera administrativa sancionadora, propone que el Derecho administrativo sancionador no sea construido con materiales y técnicas del Derecho penal, sino desde el propio Derecho administrativo del que obviamente forma parte, y desde la matriz constitucional y del Derecho público estatal.

imperfecto en este punto- las dos ideas contrapuestas de la garantía del ciudadano y la eficacia del actuar administrativo”⁹¹.

La ambigüedad de las matizaciones conduce a resultados imprevisibles, conclusión que lleva a la doctrina a preguntarse hasta qué punto es trasladable al procedimiento administrativo sancionador la regla penal de la imparcialidad de los juzgados y la estricta separación entre quienes instruyen y resuelven⁹². Al respecto, la STS de 12 de julio de 2010 (Sala de lo Militar) -singularmente minuciosa-, proclamó:

“La garantía de estricta imparcialidad que es dado requerir en la esfera judicial no es, presencia, predicable con igual significado y en la misma medida respecto de los órganos administrativos, aunque éstos se encuentren sujetos al cumplimiento de la ley y a la satisfacción de los intereses generales. Así, los jueces y tribunales necesariamente han de mantenerse en una posición de neutralidad y ausencia de prejuicios respecto de las partes del proceso, que obviamente no puede darse en las relaciones entre la Administración y los administrados cuando se han de resolver las discrepancias en el ámbito administrativo, pero sí cabe esperar de los órganos administrativos que actúan con objetividad”⁹³.

Justamente, y por la ausencia de objetividad provocada por las expresiones vertidas por el Ministro en declaraciones periodísticas, se anuló la sanción, si bien con un voto en disidencia en el que se criticó la indebida recepción de la imparcialidad propia del Poder Judicial, así como la confusión entre los conceptos de “interdependencia” y “jerarquía”, característica aquélla de los jueces y ésta de los funcionarios.

⁹¹ STS de 20.XII.1988 (Ponente: GONZÁLEZ NAVARRO), Fundamento de Derecho segundo.

⁹² NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., págs. 138 y sig.

⁹³ STS de 12.VII.2010 (Ponente: JULIANI HERNÁN), Fundamento de Derecho cuarto.

Además, el último pronunciamiento señalado del TS precisó -en un voto particular-:

“No puede pretenderse que el instructor en un procedimiento administrativo sancionador, y menos aun el órgano llamado a resolver el expediente, precede las mismas garantías que los órganos jurisdiccionales; porque en este tipo de procedimientos el instructor es también acusador en la medida en que formula una propuesta de resolución sancionadora y, por otra parte, el órgano llamado a decidir es el mismo que incoa el expediente y, por ello no deja de ser juez y parte al mismo tiempo”⁹⁴.

Lo dicho no debe ignorar la precaución a propósito del riesgo que una aplicación unilateral e intensa del Derecho penal puede suponer para los intereses generales y colectivos. La extensión de los principios penales se justifica sólo por la necesidad de garantizar los derechos fundamentales del ciudadano en un “mínimo suficiente que impida una desigualdad intolerable de trato entre en procesado y el expedientado. Este mínimo lo proporciona ahora el Derecho penal; pero si algún día lo garantizase el Derecho administrativo perdería su razón el préstamo actual”⁹⁵.

C) Síntesis

Una idea a extraer de cuanto antecede es que el Derecho tributario sancionador constituye un ordenamiento de carácter sectorial, de lo que deriva la necesaria obediencia a los principios comunes del Derecho administrativo

⁹⁴ Voto particular formulado por los Magistrados MARTÍNEZ DE CAREAGA Y GARCÍA y PIGNATELLI MECA en la STS de 12.VII. 2010 (Ponente: JULIANI HERNÁN).

⁹⁵ NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., pág. 144.

sancionador y del Derecho penal en este ámbito, con relación a su concreta regulación⁹⁶.

El Derecho administrativo sancionador es, en primer término, Derecho administrativo, y en cuanto sancionador impone una mera modalidad adicional o adjetiva que quiere decir que experimenta un influjo punitivo, pero sin dejar de ser Derecho administrativo. En verdad, el Derecho administrativo sancionador no ha querido renunciar a su nacionalidad de origen, pero como desconfía de su autoritarismo tradicional ha preferido tomar prestado del Derecho penal los mecanismos de protección y garantías de los interesados⁹⁷. Pero esta apertura no desvirtúa su naturaleza propia y, además, es sólo provisional: únicamente a falta de normas propias del Derecho administrativo y hasta tanto no las promulgue⁹⁸.

Con base en el lineamiento expuesto podemos afirmar que la identidad sustancial entre las sanciones administrativas y las sanciones jurídico-penales reclama la aplicación de los principios fundamentales del Derecho penal, o dicho sea de otro modo, aquella identidad solicita el sometimiento a límites jurídicos precisos del ejercicio de la acción punitiva por parte de la autoridad administrativa⁹⁹.

⁹⁶ Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S, “Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria”, en *REDF*, núm. 109-110, 2001, págs. 187-216; RODRÍGUEZ BEREJO, Á., “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”, op. cit., pág. 82.

⁹⁷ NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., pág. 144.

⁹⁸ Así lo ha señalado la EM de la LPSPV, donde se dice que “puede que en el futuro el tronco común del *ius puniendi* se nutra también de sus ramas administrativas, pero, en la actualidad, los principios esenciales, lo común punitivo se encuentra en las normas de la parte general del Derecho penal”.

⁹⁹ DEL ROSAL, J., “Ideas sobre la aplicación de los principios del Derecho penal a la infracción tributaria”, en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1962, págs. 5-16, esp. pág. 10-12. Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro del delito fiscal*, Editorial Revista del Occidente S.A., Madrid, 1974, pág. 20; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 264.

III.- Política criminal en materia tributaria

A) Planteamiento

La importancia dada a las investigaciones sociológicas y antropológicas por la Escuela positivista (FERRI y GARÓFALO), la Escuela sociológica (VON LISZT) y la Escuela correccionalista (DORADO MONTERO, JIMÉNEZ DE ASÚA y BERNALDO DE QUIRÓS) convirtió a la reforma del Derecho penal en una ocupación legítima de los juristas de esas ramas. Esta ciencia, en la concepción de los positivistas, asumía una nueva tarea ampliando notablemente su objeto¹⁰⁰.

La Política criminal que debía inspirar la reforma adquiriría, entonces, el carácter de una ciencia autónoma dentro de las Ciencias penales¹⁰¹; un aspecto esencial de la Ciencia penal conjunta es, precisamente, la Política criminal¹⁰².

Como quedó dicho, existe una identidad sustancial entre las infracciones y sanciones tributarias e infracciones y sanciones penales. Las diferencias se sitúan únicamente en el aspecto formal, pero en ambos supuestos puede afirmarse que se establecen penas en sentido material. La conversión de las infracciones tributarias en delitos es un problema de Política criminal¹⁰³, y sobre esto nos detenemos en el presente epígrafe.

¹⁰⁰ BACIGALUPO, E., *Principios de Derecho penal. Parte general*, 4ª. edic., Editorial Akal, Madrid, 1997, pág. 43.

¹⁰¹ Como escribió VON LISZT: “La Ciencia del Derecho penal debe ser la maestra del legislador penal, su consejera cuidadosa y conductora en la lucha contra el delito” (VON LISZT, *Strafrechtliche Vorträge und Aufsätze*, Band II, 1905, pág. 293). *Vid.*, asimismo y ampliamente, ROXIN, C., “El significado de la política criminal para los fundamentos sistemáticos del Derecho penal”, en ID. / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *Política criminal y Dogmática penal. Cuestiones fundamentales*, Editorial Ara, Lima, 2013, págs. 53-73.

¹⁰² POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo I, 3ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2017, págs. 33 y sig.

¹⁰³ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro*, op. cit., pág. 20.

Recordemos la alusión que POLAINO NAVARRETE hace de la Ciencia de la Política criminal en relación a nuestra materia: “Solamente sobre la base de consideración de la perspectiva *político-criminal* ofrecida por la nueva conciencia fiscal, en el contexto constitucional de un Estado social y democrático de Derecho, y de la correlativa garantía fundamental de la afección del erario público al bienestar social, ha sido posible efectuar la constatación del trascendental paso hacia un efectivo reconocimiento del objeto de tutela propio de la figura legal de referencia axiológicamente estimada, sin que ello implique connotación alguna en orden a la positiva determinación técnica del bien jurídico protegido”¹⁰⁴.

Compete al legislador -en base a diversas consideraciones- la resolución de la cuestión planteada. En esta labor, aquél actúa libremente y decide, o no, elevar una infracción administrativa a la categoría de delito, tarea que implica dificultades de orden técnico, sociales y políticas¹⁰⁵. Si la criminalización de la infracción tributaria posee indudables ventajas, no es menos cierto que puede conllevar determinados riesgos, por lo que, en principio, no es sencillo contestar categóricamente¹⁰⁶.

Un adecuado desarrollo de esta cuestión exige analizar los factores que favorecen el desarrollo del fraude y la conveniencia o inconveniencia en la criminalización de las infracciones tributarias¹⁰⁷.

¹⁰⁴ POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, op. cit., esp. pág. 152. (*Cursivas añadidas*).

¹⁰⁵ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 111.

¹⁰⁶ FERNÁNDEZ ALBOR, A., *Estudios sobre la criminalidad económica*, Editorial Bosch, Barcelona, 1978, pág. 90.

¹⁰⁷ Cfr., sobre el fenómeno de criminalidad económica, GRACIA MARTÍN, L., “Concepto categorial teleológico y sistema dogmático del moderno Derecho penal económico y empresarial de los poderosos”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, 2016, págs. 1-131, esp. págs. 5-8.

B) Factores propiciatorios de la comisión del delito fiscal

El delito de defraudación tributaria no es un fenómeno predicable sólo en la actualidad ni responde exclusivamente a un determinado espacio geográfico. Ciertamente, el contribuyente ha intentado eludir sus obligaciones fiscales desde el mismo momento en que se creó el tributo¹⁰⁸.

La propensión a eludir el pago de los tributos es una tendencia innata en el hombre, comportamiento que podría justificarse con la otrora teoría de que las leyes fiscales forman parte de las *leyes meramente penales*. Éstas son las que exigen o prohíben una determinada conducta a los súbditos, pero sin obligarlos en conciencia, sino sólo a sufrir la pena establecida para el caso de incumplimiento¹⁰⁹.

Otro factor que incide en el desarrollo del fraude fiscal es la existencia de una presión fiscal excesiva¹¹⁰, situación ilustrada por un doble círculo vicioso que conduce fatalmente al delito de defraudación tributaria: el contribuyente, por su

¹⁰⁸ TADDEI, B., *La fraude fiscale: pref. de Roger Houin*, Editorial Librairies Techniques, París, 1974, pág. 1.

¹⁰⁹ La teoría de las leyes meramente penales nació en el campo religioso en el siglo XII y no referida precisamente a leyes, sino a las Constituciones internas de la Orden del Santo Domingo para disminuir la presión moral y la ocasión de pecado a que estaban sujetos los religiosos de la Orden por cualquier inobservancia de la Regla durante las veinticuatro horas del día (PÉREZ LUQUE, M., *Deberes tributarios y moral*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, págs. 57 y sig.). Según DE LUNA, esta teoría fue aplicada a las leyes civiles en general por Enrique de Gente (DE LUNA, A., “La doctrina de las leyes meramente penales y la evasión fiscal”, en *IX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1961, págs. 310 y sig.). En el caso de las leyes tributarias tal aplicación se explica porque, originariamente, el tributo fue una exacción que los pueblos vencedores imponían a los vencidos y, más tarde, una fuente de recursos que incrementaba el patrimonio del príncipe o del señor feudal. En el siglo XI, la referida teoría, cobró auge por el carácter individualista del mismo, pero ya se encuentra hoy en franco retroceso, pues no se compagina con la justificación del tributo como una exigencia de la conciencia social para el bien común, cuya atención toma cuerpo en este caso a través de los servicios públicos, exigencia determinada en cada caso por la justicia distributiva según la capacidad tributaria de cada cual (*vid.* DEL BUSTO VARGAS, J., “Ética tributaria. El impuesto”, págs. 9-22, esp. pág. 21; accesible en http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev07_JDBV.pdf).

¹¹⁰ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 112.

parte, creyendo que el Estado aumenta la presión con la intención de compensar el fraude, elude sus obligaciones fiscales; por otra parte, el Estado, incrementa los tipos de tributos con el propósito de paliar el aumento del delito lo que, a su vez, origina nuevas actividades defraudatorias. Esta supuesta repetición constante del fenómeno descrito ha llevado a alguna doctrina a concluir tajantemente que el fraude es un estado “natural e insalvable”¹¹¹.

Además, la complejidad del sistema fiscal y la inexistencia de una inspección rigurosa constituyen factores técnicos que facilitan la comisión del delito fiscal¹¹². Igualmente, no podemos dejar de mencionar la dificultad inherente en la persecución del delito en cuestión¹¹³. La delincuencia de cuello blanco¹¹⁴ (*White-Collar-Criminality*)¹¹⁵ se caracteriza por la violación de la ley llevada a

¹¹¹ GARRIGUES WALKER, A., *La represión del fraude fiscal*, Editorial Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid, 1967, pág. 17; TARANTINO, J. R., *El delito tributario*, Editor Víctor P. de Zabalía, Buenos Aires, 1976, págs. 96 y sigs.

¹¹² TORRES LÓPEZ, V., “Nota sobre las causas de las infracciones tributarias”, en *IX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1961, págs. 304 y sigs. Cfr., en el mismo sentido, los artículos periodísticos publicados en *Expertos.com* por M. CASTILLO el día 17 de febrero de 2014: “El sistema fiscal español no incentiva la actividad económica ni el pago de impuestos, según los expertos” (Portada- Economía y Política; accesible en: <http://www.expansion.com/2014/02/17/economia/1392638369.html>) y “Panel de expertos de PwC: un sistema tributario parcial, injusto y poco eficaz” (Informe Semestral; accesible en: <http://www.expansion.com/accesible/2014/02/17/economia/1392639907.html>).

¹¹³ Cfr., al respecto, BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., págs. 27-29.

¹¹⁴ Vid., sobre este tipo de delincuencia, KAISER, G., *Introducción a la Criminología*, traducción de J. A. RODRÍGUEZ NÚÑEZ, 7ª. edic. reelaborada y completada, Editorial Dykinson, Madrid, 1998, págs. 365 y sig.; SEONE SPIEGELBERG, J. L., “El delito de defraudación tributaria”, en C. GARCÍA NOVOA / A. LÓPEZ DÍAZ (Coords.), *Temas de Derecho penal tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 81; BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 21; BAUCENS LLADÓS, J., “Sistema de penas para el delincuente económico”, en *CPC*, núm. 107, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2012, págs. 143-183.

¹¹⁵ Término que nace con SUTHERLAND en 1939, quien define a la delincuencia económica como la “violación de la ley penal por una persona de alto nivel económico en el desarrollo de su actividad profesional”. De él se dijo que significó para la Criminología una conmoción similar a la causada con *L'uomo delinquente* de Lombroso en 1876. El mérito del descubrimiento del autor estriba en presentar a la delincuencia como algo no privativo de una clase social, y demostrar la existencia de una delincuencia de las clases superiores y dirigentes de la sociedad (BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 21, nota 29).

cabo por personas de nivel socioeconómico elevado¹¹⁶, que actuando en el ejercicio de su actividad profesional y mediante el abuso de confianza social, lesionan o ponen en peligro de alguna forma el orden económico¹¹⁷.

Asimismo, y a modo de colofón, no podemos dejar de mencionar otro de los factores que pueden considerarse propiciatorios de la ejecución del delito de defraudación tributaria que es, sin duda, la creciente y avanzada internacionalización de crímenes de esta naturaleza¹¹⁸.

C) Problemática de la incriminación del delito fiscal

1. Razones en contra de su criminalización

Cuando se plantea la problemática de elevar las infracciones tributarias a delitos es frecuente observar cómo los que enarbolan la bandera de la no

¹¹⁶ Desde siempre se consideró que el fraude era muy escaso en las clases bajas, de un 30 a un 40 por ciento en las medias, y de un 70 a un 80 por ciento en las altas (*vid.* RODRÍGUEZ SASTRE, A., “El delito tributario”, en *REFC*, núm. 20-21, 1977, págs. 223-233, esp. págs. 225 y sig.; GÓMEZ RIVERO, M^a. del C., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *El nuevo Código penal y la Ley del jurado. Actas del Congreso de Derecho penal y procesal*: Sevilla, 11 al 15 de noviembre de 1996, Fundación El Monte, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1998, págs. 223-231, pág. 223).

¹¹⁷ Es muy difícil establecer una explicación patológico-individual sobre el delincuente económico, tal como se pretendió a través del famoso *Psicograma de Mergen*, cuyo objetivo fundamental era identificar las características que definen la estructura psíquica de este tipo de delincuente. Según MERGEN, el síntoma fundamental que caracteriza este sujeto es su avidez incontrolable de obtener un beneficio material. Se le atribuyen otras características como el egocentrismo, narcisismo, audacia, inteligencia, peligrosidad, hipocresía y neurosis. La característica más importante es la peligrosidad, pues el delincuente de cuello blanco presenta una vigorosa adaptación social y al mismo tiempo una definida capacidad criminal. *Vid.*, asimismo, el *modus operandi* más frecuente en esta clase de delitos en HERRERO HERRERO, C., *Los delitos económicos (perspectiva jurídica y criminológica)*, Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior, Madrid, 1992, págs. 503 y sig.

¹¹⁸ *Vid.* FERNÁNDEZ ALBOR, A., *Estudios sobre la criminalidad*, op. cit., pág. 93; ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, L. “Culpables, millonarios e impunes: el difícil tratamiento del Derecho penal del delito de cuello blanco”, en M. ONTIVEROS ALONSO (Director), *Anuario Mexicano de Derecho Penal Económico*, Editorial Ubijus, México, 2015, págs. 645-668.

penalización niegan el carácter criminal de aquéllas y, también, la posibilidad de aplicar los principios del Derecho penal¹¹⁹.

Así pues, ¿cuáles son las razones político-criminales que se han sostenido para respaldar la no criminalización de las infracciones tributarias?

Algún autor ha señalado que dentro de un determinado nivel de cultura y de educación social se estima que la infracción tributaria no alcanza el grado de antijuricidad que se reputa necesario para que una determinada conducta, transgresora de normas, se tipifique como ilícito penal. La lucha contra las infracciones tributarias debe legalmente ordenarse como función administrativa de contenido represivo y no como función jurisdiccional confiada por la ley a la autoridad judicial¹²⁰.

¹¹⁹ Vemos con cierta preocupación aquellas teorías minimizadoras o discriminatorias, pues si bien es cierto que uno de los principios básicos en los que se sustenta el Derecho penal es el de *mínima intervención*, solamente se podrá llegar a ello en supuestos en que la sanción se ha vuelto inútil, ineficaz o simplemente inadecuada. La expresión *mínima intervención* es “harto impreciso, ya que bajo el pretexto de la minimización del Derecho penal pueden peligrar el cuidado de la protección de valores realmente merecedores de la tutela penal, por tanto se concluye que la intervención penal no debe ser mínima, sino necesaria” (POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, *Fundamentos científicos del Derecho penal*, 6ª. edic. actualizada, complementada, renovada y puesta al día con la colaboración de M. POLAINO-ORTS, Editorial Bosch, Barcelona, 2008, págs. 210 y sigs.).

¹²⁰ Cfr., en este sentido, SÁINZ DE BUJANDA, F., “En torno al concepto y al contenido del Derecho penal tributario: texto de la intervención en las I Jornadas luso-hispano-americanas de estudios financieros y fiscales y texto de sus conclusiones”, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 21, núm. 1, 1968, págs. 77-116, esp. págs. 105 y sigs. El autor agrega, además, algunas razones derivadas: soslayar la posibilidad de que subsidiariamente se imponga una pena privativa de libertad al infractor que ha sido castigado con una sanción de multa y que es insolvente; evitar la existencia de antecedentes penales; o, que en la represión del fraude fiscal se quiere dotar al procedimiento de una flexibilidad que el rigor y el formalismo del proceso judicial penal no posibilitan. Otras razones pueden verse en ÁLVAREZ GENDIN, S., “Notas sobre la naturaleza de la infracción tributaria”, en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1962, págs. 559 y sigs.

Otros han afirmado que en España no existe una conciencia fiscal que sirva como substrato para la criminalización de la infracción tributaria¹²¹, y con los siguientes términos lo ha señalado el Profesor POLAINO NAVARRETE: “Es de consignar asimismo otro aspecto que en no menor medida se muestra revelador de la peculiar incriminación de la conducta de referencia, cual es la escasa, si no nula, existencia de auténtico reproche social frente a la conducta defraudatoria de la Hacienda pública, legitimador sustancialmente de la incriminación”¹²².

También, la doctrina ha afirmado que con la configuración del delito fiscal se contribuiría a aumentar el alarmante proceso inflacionario a que está sometido el Derecho penal. Por un lado, porque al ser la pena la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico su utilización frecuente e indiscriminada produce un desgaste en correlativa merma de su eficacia; y, por otro lado, porque “al aplicarse el concepto a conductas que en sí no son reprobables moral ni socialmente, se añade a dicho riesgo inflacional el todavía inminente de que se pierda el saludable temor y prestigio que el sentimiento miedo popular reserva hacia las nociones de delito y pena”¹²³.

Asimismo, otro argumento que objeta la criminalización de las infracciones tributarias es la ausencia de credibilidad en la posibilidad práctica del delito fiscal, pues el Derecho penal está en crisis y no existe una adecuación perfecta entre el sentimiento comunitario de proteger determinados bienes jurídicos y la eficacia del instrumento punitivo. Dicha crisis se debe a que el ordenamiento jurídico penal no

¹²¹ Vid. las intervenciones de R. DÍAZ LLANOS y J. GARCÍA AÑOVEROS, en RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Las exigencias previas del estado de Derecho para la admisión en España del delito fiscal”, op. cit., págs. 42 y sigs., y 53 y sigs.

¹²² POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, op. cit., esp. pág. 151.

¹²³ QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Tratado de la Parte especial del Derecho penal. Infracciones patrimoniales sobre el propio patrimonio, daños y leyes especiales*, tomo III, 2ª. edición puesta al día por C. GARCÍA VALDÉS, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, págs. 889 y sig.

cuenta con los instrumentos idóneos para combatir las nuevas formas de delincuencia económica que atentan “no ya a la propiedad privada, sino que asestan verdaderos golpes a la propia economía nacional”¹²⁴.

2. *Razones a favor de su criminalización*

El Derecho penal, caracterizado por proteger los valores fundamentales del orden social, castiga los comportamientos que violan los deberes éticos elementales¹²⁵. Dicho esto, ¿las infracciones tributarias deben ser o no consideradas contrarias a los valores fundamentales de la comunidad de nuestros días¹²⁶?

El moderno Estado de Derecho, a diferencia del Estado de policía que aspiraba garantizar a cada ciudadano el disfrute de su parcela de autonomía, lleva a cabo -además de aquella función asegurativa- una actividad propulsora y de desarrollo dirigida a transformar las condiciones de vida y a asegurar el progreso¹²⁷. En este contexto, los tributos se configuran como “pieza fundamental para el cumplimiento de las funciones que ese Estado intervencionista está llamado a desempeñar”¹²⁸. En una fase de desarrollo del capitalismo como la actual, caracterizada por la intervención directa del Estado en el sistema productivo, el instrumento fiscal resulta decisivo¹²⁹. En otras palabras, el tributo se erige en un

¹²⁴ Consúltese la intervención de H. OLIVA GARCÍA, en RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Las exigencias previas del Estado de Derecho para la admisión en España del delito fiscal”, op. cit., págs. 93 y sig.

¹²⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 19.

¹²⁶ Cfr., al respecto, LANDROVE DÍAZ, G., “Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español”, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 24, núm. 1, 1971, págs. 79-102, esp. págs. 80 y sigs.

¹²⁷ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 28.

¹²⁸ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 123.

¹²⁹ PÉREZ ROYO, F., “La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 310-377, esp. pág. 345.

elemento importantísimo para el logro de la paz social y el mantenimiento de una convivencia comunitaria ordenada¹³⁰.

Es así que el interés del Estado en que se satisfagan los tributos supone una necesidad social digna de protegerse y, por ende, la infracción tributaria es un ataque directo a este valor fundamental. En similar sentido se ha pronunciado RODRÍGUEZ MOURULLO, afirmando que está “fuera de duda que el interés del Erario público en que los tributos se satisfagan cabalmente, representa hoy un valor social de primer rango, merecedor, en su caso, de protección jurídico-criminal”¹³¹.

Pero, y a pesar de que hoy en día pueda apreciarse una evolución en la conciencia pública que la hace cada vez más sensible a las infracciones tributarias¹³², la realidad es que el temor social producido por los delitos tradicionales (homicidio, robo, hurto, etc.) es mayor del que genera una defraudación tributaria¹³³. Entonces, ¿cómo compatibilizar la indiferencia social

¹³⁰ GONZÁLEZ NAVARRO, F., “Naturaleza y calificación de la infracción tributaria”, en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1962, págs. 544 y sig. Cfr. SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario (delito fiscal)*, op. cit., pág. 151. Dicha función social que el impuesto cumple en la organización del Estado moderno viene recogida en la LGT de 28 de diciembre de 1963, en su art. 4: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. En este sentido, la CE en su art. 31 ampara el derecho de todos los españoles a un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, y el derecho a una asignación equitativa de los recursos públicos (cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 124).

¹³¹ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro*, op. cit., pág. 28.

¹³² AYALA GÓMEZ, I., “Capítulo Primero: Antecedentes legislativos de los ‘delitos contra la Hacienda Pública’”, en E. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (Director y Coordinador), *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2009, pág. 26.

¹³³ *Vid.*, acerca de esta afirmación, LANDROVE DÍAZ, G., “Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español”, op. cit., pág. 85, quien destaca que la alarma social suscitada por el fraude fiscal ha sido ínfima en comparación con los tradicionales delitos contra la propiedad privada. *Vid.*, asimismo, la investigación criminológica llevada a cabo por SERRANO GÓMEZ en su obra: *Fraude tributario (delito fiscal)*, op. cit., págs. 111 y sigs., quien concluye que falta conciencia tributaria y que no hay reacción social frente a los defraudadores.

frente a las infracciones tributarias con la afirmación de que aquéllas vulneran valores comunitarios fundamentales?

A nuestro criterio, el enfrentamiento de aseveraciones puede perfectamente resolverse. En verdad, la escasa o nula conciencia tributaria no es óbice para que la infracción tributaria se erija en una intimidación dirigida al logro de la paz social y la convivencia comunitaria pacífica. Los ciudadanos pueden no alarmarse ante comportamientos defraudatorios, pero esto no implica que la colectividad no corra riesgo en sus cimientos fundamentales¹³⁴.

En síntesis, las infracciones tributarias deben ser consideradas contrarias a los valores fundamentales de la comunidad de nuestros días y, por ende, reprochadas penalmente¹³⁵.

D) Técnicas de combate de la defraudación tributaria

La Política criminal no se reduce a la política penal¹³⁶, lo que implica que el tipo de medidas que pueden adoptarse contra la criminalidad tributaria no deben reducirse a modificaciones en la respuesta penal¹³⁷.

¹³⁴ GONZÁLEZ NAVARRO, F., “Naturaleza y calificación de la infracción tributaria”, op. cit., págs. 545 y sigs.

¹³⁵ Cfr., al respecto, GARCÍA VALDÉS, C., “La estrategia de la legislación penal”, en M. L. MAQUEDA ABREU / M. MARTÍN LORENZO / A. VENTURA PÜSCHEL (Coords.), *Derecho penal para un Estado social y democrático de Derecho. Estudios penales en Homenaje al Profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubieta*, Servicios de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016, págs.1023-1035, esp. pág. 1031.

¹³⁶ Concordante con esta afirmación es la definición de la *Política criminal* como el “conjunto sistemático de principios -garantidos por la investigación científica de las causas del delito y de la eficacia de la pena-, según los cuales dirige el Estado la lucha contra el crimen por medio de la pena y de sus formas de ejecución”; o, más brevemente, como el “conjunto sistemático de principios, según los cuales deben organizar el Estado y la Sociedad la lucha contra el crimen” (LANGLE, E., *La teoría de la Política criminal*, Editorial Reus, Madrid, 1927, págs. 16 y sig., nota 1 y 2). Asimismo, como el “aspecto de la política general del Estado que se ocupa de la prevención de la criminalidad a través del recurso a medios penales (política penal) o extra-penales (política criminal en sentido estricto)’ (ZUGALDÍA, 1993, p. 197); entre otros, en

Desde el punto de vista individual, y teniendo en cuenta que uno de los factores relevantes en la explicación de la delincuencia pasa por la falta de autocontrol, las medidas a adoptar habrán de encaminarse a reforzar los vínculos del agente con la sociedad. Por ello, la Política criminal debe fortalecer la sensación de que la ley se aplica, que está vigente y tiene validez¹³⁸ y, además, robustecer la legitimidad del sistema tributario que no parece ser especialmente alta en España¹³⁹.

nuestro país ofrecen definiciones similares BERDUGO *et al* (1999, pp. 103-104); LUZÓN PEÑA (1996, p. 98); CARBONELL (1996, p. 229) y SÁINZ CANTERO (1990, p. 93)” [ORTIZ DE URBINA GIMENO, Í., “La referencia político-criminal en el Derecho penal contemporáneo”, en E. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO / E. CORTÉS BECHIARELLI (Coords.), *Estudios penales en recuerdo del Profesor Ruiz Antón*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2004, págs. 811-846, nota 24]. *Vid.*, en similar sentido, SILVA SÁNCHEZ, J. M., “Reflexiones sobre las bases de la política criminal”, en *El nuevo Código penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, Editorial Comares, Granada, 1999, págs. 202-217, esp. 212 y sigs.; CID MOLINÉ, J. / LARRAURI PIJOAN, E., *Teorías criminológicas*, Editorial Bosch, Barcelona, 2001, págs. 30 y sig.

¹³⁷ TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, traducción de M. A. ABANTO VÁSQUEZ, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2010, págs. 38 y sigs. En el mismo sentido, cfr. FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Tecnologías de información y comunicación, comercio electrónico, precios de transferencia y fraude fiscal”, en D. C. CARO CORIA (Director), *Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, núm. 3, Lima, 2015, págs. 169-176, esp. pág. 172.

¹³⁸ CID MOLINÉ, J. / LARRAURI PIJOAN, E., *Teorías criminológicas*, op. cit., págs. 182 y sig. Remitirse a las *técnicas de neutralización* en referencia con las teorías del control puede resultar polémico, pues HIRSCHI no sólo critica las teorías culturales dentro de las cuales tiene lugar la idea de “técnicas de neutralización”, sino también porque no considera que éstas sean un factor positivo de la delincuencia. Basta recordar que en opinión del autor no se buscan factores positivos, sino que la pregunta es ¿por qué se respeta la ley? (HIRSCHI, T., *Causes of delinquency*, Transaction Publishers, 2005, traducción publicada en *Capítulo Criminológico*, vol. 31, núm. 4, octubre-diciembre 2003). Sin embargo, también dentro de la teoría del control puede hacerse referencia a las *técnicas de neutralización* (CID MOLINÉ, J. / LARRAURI PIJOAN, E., *Teorías criminológicas*, op. cit., págs. 183 y 186).

¹³⁹ Consúltese, en este sentido, el estudio elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales por medio del cual se propone analizar la evolución de la demoscopia fiscal en relación con ciertas variables que configuran el núcleo básico de las ideas fiscales de la población española: “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015”, Área de Sociología Tributaria, Dirección de Estudios, documento núm. 25/2016, págs. 29-42 (accesible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_25.pdf).

En función de lo anterior, las acciones deben ser ejecutadas por un Estado responsable del manejo del gasto público. Así, políticas que sean vistas como despilfarro de los recursos, escándalos de corrupción, favorecimiento de los grandes defraudadores y un aumento de la presión fiscal que no se corresponda con la capacidad económica, afectará negativamente en la conciencia social de cumplimiento de las obligaciones fiscales. Es verdad que a muy pocos les gusta pagar sus impuestos, pero si se determinan con un estudio previo de las necesidades sociales más apremiantes, se distribuyen justamente y se controlan con transparencia, la contribución de la colectividad ofrecerá menos resistencia¹⁴⁰.

A su vez, es necesario trabajar para que la actividad de ingresos tributarios se desarrolle estrictamente vinculada a la capacidad económica, tal y como lo ordena el art. 31.1 CE. Por ello, que la carga fiscal sea vista como más pesada para quienes tienen una menor capacidad económica, no permitirá reforzar la creencia en la ley. En este sentido, la doctrina ha venido resaltando la necesidad de contar con un sistema fiscal auténticamente justo que elimine la desigualdad práctica del contribuyente ante la ley¹⁴¹.

Otra tarea a nivel individual consiste en mostrar al ciudadano el beneficio que reporta el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de manera que bajo una visión utilitaria de la fiscalidad se vea recompensado el cumplimiento de las cargas tributarias. Resulta prioritario avanzar en el desarrollo de una visión solidarista de la tributación, concebida como mecanismo político importante para el logro de

¹⁴⁰ *Vid.*, entre otros, RUIZ VADILLO, E., “Hacia una reforma en profundidad del ordenamiento jurídico”, en *RGD*, núm. 424-425, 1980, págs. 3-17, esp. pág. 8; DELMAS-MARTY, M. / MANACORDA, S., “Corruption. A Challenge to Constitutional Government and Democratic Society”, en *Cahiers de défense sociale: bulletin de la Société Internationale de Défense Sociale pour une Politique Criminelle Humaniste*, núm. 24, 1997, págs. 17-32, esp. pág. 20.

¹⁴¹ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro*, op. cit., págs. 34 y sigs. Cfr., además, LÓPEZ BISCAYART, J., “Nueva competencia para los tribunales locales”, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, Universidad Austral, Facultad de Derecho, Editorial La Ley, núm. 10, Buenos Aires, 2012, págs. 1-76, esp. pág. 5.

fines constitucionalmente relevantes como la igualdad, debiendo desterrarse la falsa idea de que el fraude perjudica únicamente al Estado como ente abstracto¹⁴².

También, una medida más a proponer consiste en trabajar para que la evaluación de coste y beneficio que en algunos casos lleva a alentar la conducta de fraude, se decante por una conducta respetuosa de las obligaciones fiscales. Para ello, es necesario mejorar los sistemas de control, ampliar los recursos administrativos para el desarrollo de actividades de control e inspección tributaria por parte de la Administración y agilizar la respuesta sancionatoria a los defraudadores¹⁴³.

Además, es preciso mejorar la actuación de las agencias de control del fraude -incluido el sistema penal- frente a conductas que atentan o desconocen las obligaciones tributarias. Esta efectividad debe aspirar a una mayor celeridad en el trámite de los procesos penales, teniendo presente que existe una gran diferencia entre el número de denuncias presentadas y el número de procesos penales resueltos con ocasión de tales denuncias¹⁴⁴.

¹⁴² MERGEN, A., “Intensiviere Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität”, en *DRiZ*, agosto 1972, págs. 271-273, esp. pág. 273.

¹⁴³ *Vid.*, ampliamente, FERNÁNDEZ ALBOR, A., “Política criminal en el delito fiscal”, en *EPC*, núm. 5, 1980-1981, págs. 43-86. Al respecto, recuérdese que los Técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha) calculan que la AEAT y la Intervención General del Estado (IGAE) necesitarían 26.718 nuevos funcionarios a medio y largo plazo para intensificar la lucha contra el fraude fiscal y reducir a la mitad el tamaño de la economía sumergida en España. Información difundida en un artículo periodístico de fecha 4 de enero de 2015, accesible en <http://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/espana-necesitaria-26-718-nuevos-funcionarios-largo-plazo-reducir-mitad-fraude-gestha/20150102170824110886.html>.

¹⁴⁴ Los datos señalados en el texto principal fueron extraídos del Primer Informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005, entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, págs. 1-114, esp. pág. 57 (accesible en: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevention_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf).

Igualmente, advertimos a quienes utilizan la pena criminal con el fin de aumentar la recaudación, que la tipificación del delito tributario no puede ser concebida como arma recaudatoria. La pena debe anclarse en la idea de justicia y su implementación como instrumento utilitarista es inaceptable¹⁴⁵.

La delincuencia tributaria causa estragos de invaluable perjuicio para la economía de un país, amenazando su propia estructura. Por eso, resulta más que necesario que, desde un punto de vista político-criminal, se incardinan dichas conductas en el catálogo penal. Dar otra solución, o ya sin más no incluirlas¹⁴⁶, no se corresponde con el principio de igualdad ante la ley¹⁴⁷.

¹⁴⁵ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., págs. 135.

¹⁴⁶ Postura de la Escuela de Frankfurt por medio de un *Derecho de intervención* -que va a caballo entre un Derecho administrativo sancionador y el Derecho penal-, caracterizado por implementar un sistema procedimental y garantista más relajado, y sanciones menos rigurosas (cfr. SILVA SÁNCHEZ, J. M., *La expansión del Derecho penal: aspectos de Política criminal en las sociedades postindustriales*, op. cit., pág. 163).

¹⁴⁷ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., pág. 44.

CAPÍTULO II

BIEN JURÍDICO

I.- Precisión conceptual de la categoría normativa

El concepto penal de *bien jurídico* -dejando al margen los postulados propuestos por el funcionalismo sistémico, que afirman que no es más que un discurso metafórico acerca de la vigencia de la norma¹⁴⁸- puede describirse en forma sintética como “el bien o valor merecedor de la máxima protección jurídica, cuyo otorgamiento es reservado a las prescripciones del Derecho penal”¹⁴⁹.

¹⁴⁸ Vid., entre algunas obras, JAKOBS, G., *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*, traducción de M. CANCIO MELIÁ y B. FEIJÓO SÁNCHEZ, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1996, págs. 25-29. También, más esquemáticamente, en ID., *La imputación penal de la acción y la omisión*, traducción de J. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Centro de Investigaciones de Derecho Penal y Filosofía del Derecho, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1996, págs. 11 y sigs.; ID., *La autoría mediata con instrumentos que actúan por error como problema de imputación objetiva*, traducción de M. CANCIO MELIÁ, Cuadernos de conferencias y artículos, núm. 15, Centro de Investigaciones de Derecho penal y filosofía del Derecho, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1996, pág. 7; ID., “Imputación jurídico-penal, desarrollo del sistema con base en las condiciones de la vigencia de la norma”, traducción de J. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, en *RPJ*, 3ª. época, núm. 49, Consejo General del PJ, primer trimestre, 1998, págs. 297-319, esp. págs. 297-299; ID., “¿Qué protege el Derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?”, traducción de M. CANCIO MELIÁ, en E. MONTEALEGRE LYNNET (Coordinador), *Libro Homenaje al Profesor Günther Jakobs. El funcionalismo en el Derecho penal*, Centro de Investigaciones de Derecho Penal y Filosofía del Derecho, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003, págs. 37-56, esp. pág. 41; MARTÍNEZ BUJÁN, C., “Bien jurídico y Derecho penal económico”, en E. DEMETRIO CRESPO (Director) / M. MAROTO CALATAYUD (Coordinador), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014, págs. 293-337, esp. pág. 299.

¹⁴⁹ POLAINO NAVARRETE, M., *El injusto típico en la Teoría del delito*, Editorial Mario Viera Editor (Mave), Corrientes (Argentina), 2000, pág. 495; ID., *El bien jurídico en el Derecho penal*, Anales de la Universidad Hispalense, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Serie Derecho, núm. 19, Sevilla, 1974, pág. 270; ID., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, vol. I, Editorial Bosch, Barcelona, 2000, pág. 603. En sentido análogo, ALCÁ CER GUIRAO, R., “¿Protección de bienes jurídicos o protección de la vigencia del ordenamiento

En lo que sigue, y con el cometido de sentar algunas bases para la discusión posterior, efectuaremos un desarrollo sobre la noción transcrita, para lo que tomaremos como guía el estudio al respecto elaborado por el Profesor POLAINO NAVARRETE¹⁵⁰.

La primera reflexión que puede extraerse es que no todos los bienes constituyen bienes jurídicos protegidos por el Derecho penal. Estos últimos son, especialmente, los valores fundamentales de la vida comunitaria, cuya protección deviene forzosa para el desarrollo de la convivencia humana¹⁵¹.

jurídico?”, en *CDJP*, año VII, núm. 11, Buenos Aires, 2001, págs. 293-335, esp. pág. 334. En la evolución histórico-dogmática, la categoría conceptual del bien jurídico tuvo entrada a principios del siglo XIX. Bajo la influencia de la teoría del contrato social, la doctrina penal de la Ilustración entendió al delito como infracción de derechos subjetivos y por este motivo FEUERBACH se vio obligado a verificar la existencia en cada infracción penal de un derecho subjetivo del individuo o del Estado como objeto de protección. Por el contrario, BIRNBAUM -creador de la categoría dogmática del bien jurídico- no delimitó la noción de bien jurídico como un objeto de protección jurídico-penal, que podía corresponder al individuo o a la colectividad, concebido como algo susceptible de ser lesionado en un sentido real con relevancia normativa. Con BINDING el concepto sufrió una depuración a través de la concepción del bien jurídico como una situación valorada por el legislador. También VON LISZT trasladó el peso específico del concepto de bien jurídico desde el derecho subjetivo al objeto susceptible de ser lesionado (teoría de la nocividad social de la acción), viendo en él el concepto central de la estructura del delito. El gran proceso de conculcación del contenido material del injusto típico en los años veinte del siglo pasado condujo a que el bien jurídico dejara de entenderse como un interés concreto preexistente a la norma: el bien jurídico llegó a convertirse en un medio de auxilio en la interpretación y en una abreviatura de la idea de fin, en el fin en su forma más concisa. La convulsionada crítica que la Escuela de Kiel dirigió al supuesto fundamento substancial del concepto trajo consigo un traslado del acento en la concepción básica del delito que de la lesión del bien jurídico pasó a convertirse en la infracción de un deber configurado conforme a la concepción de un sistema punitivo de autor y aun más de la voluntad o de ánimo (cfr. JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., renovada y ampliada, traducción de M. OLMEDO CARDENETE, Editorial Comares, Granada, 2002, págs. 274 y sig.). Consúltese, sobre la evolución histórica del concepto de bien jurídico, asimismo, FERNÁNDEZ, G. D., *Bien jurídico y sistema del delito. Un ensayo de fundamentación dogmática*, Editorial B de F, Montevideo, 2004, págs. 11-33.

¹⁵⁰ *Vid.*, ampliamente, POLAINO NAVARRETE, M., *El bien jurídico en el Derecho penal*, op. cit., págs. 271-283; ID., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, op. cit., págs. 603-606; ID., *El injusto típico en la Teoría del delito*, op. cit., págs. 487-523.

¹⁵¹ SÁINZ CANTERO, J., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, 3ª. edic., Editorial Bosch, Barcelona, 1990, pág. 13.

El ámbito de tutela, además, no se extiende sobre todos los objetos que merecen salvaguarda, sino que debe circunscribirse únicamente a aquellos que merecen un mayor aseguramiento normativo debido a la relevancia axiológica y gravedad de la ofensa¹⁵². Algo de mucha entidad (o valoración) debe verse afectado de manera muy grave para que el Estado actúe con el propósito de defender a los individuos y a la colectividad, y de regresar o mantener la estabilidad y tranquilidad de la sociedad¹⁵³.

El concepto de referencia se integra por dos nociones de similar importancia normativa y axiológica: bienes y valores. Los *bienes* son aquellos objetos que, siendo de utilidad para satisfacer necesidades personales¹⁵⁴, resultan acreedores socialmente de la máxima tutela del ordenamiento jurídico-penal frente a una eventual lesión o puesta en peligro¹⁵⁵. Los *valores*, por su parte, son aquellos “atributos anímicos-espirituales de especial trascendencia para la autorrealización de la persona en sociedad, que repercuten de forma inmanente en la propia estructura de configuración del núcleo social, en cuyo círculo se provee el

¹⁵² A modo de ejemplo, cuando un sujeto perturba la posesión ajena el Derecho ha de proteger el bien jurídico del afectado con herramientas que tiene a su alcance, previstas en el ordenamiento civil; esto constituye un ilícito civil. Pero, cuando un sujeto dispara a otro causándole la muerte se está lesionando la vida como bien fundamental, de forma tal que hace imprescindible la actuación del Derecho penal (ejemplo señalado en POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, op. cit., pág. 604).

¹⁵³ MIR PUIG, S., “Bien jurídico y bien jurídico-penal como límites al *ius puniendi*”, en *EPC*, núm. 14, 1990-1991, págs. 203-216, esp. pág. 205: “(...) Se hace hincapié en la exigencia de que el Derecho Penal castigue únicamente ataques a bienes jurídicos. Ello es una de las manifestaciones de un planteamiento político-criminal más global: el que parte de la necesidad de postular un uso lo más restrictivo posible del Derecho penal”. Cfr., asimismo, SILVA SÁNCHEZ, J. M., *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 1992, pág. 286; GÓMEZ PAVÓN, P., “El bien jurídico protegido en la receptación, blanqueo de dinero y encubrimiento”, en *CPC*, núm. 53, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1994, págs. 459 y sig.

¹⁵⁴ VON JHERING, R., *Geist des römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 3ª. edic., Druck und Verlag von Breitkopf und Hartel, Leipzig, 1877, pág. 328.

¹⁵⁵ POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, op. cit., pág. 604.

desenvolvimiento de las aspiraciones individuales en un orden jurídico abstracto de libertad, respeto y colaboración recíprocos”¹⁵⁶.

El legislador no inventa los bienes jurídicos¹⁵⁷, sino que aprecia la realidad social necesitada de protección, los bienes jurídicos inherentes a las personas, los más vulnerables y los que las ramas restantes del Derecho no pueden proteger satisfactoriamente¹⁵⁸, declarándolos dignos y merecedores de protección.

El concepto dogmático de bien jurídico se configura por los siguientes caracteres esenciales¹⁵⁹: objetivo (substancial), espiritualista (supramaterial), normativo (jurídico), relativo (dinámico), interrelacional (supraindividual), trascendente (portador de singular relevancia social) y pluralista (integrador).

El aspecto *objetivo* indica que el bien jurídico no puede entenderse como puro paradigma general y abstracto, desvinculado de la realidad existencial y ajeno

¹⁵⁶ POLAINO NAVARRETE, M., *El injusto típico en la Teoría del delito*, op. cit., pág. 492; ID., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, op. cit., pág. 605.

¹⁵⁷ En el mismo sentido, MIR PUIG, S., “Bien jurídico y bien jurídico-penal como límites al *Ius puniendi*”, op. cit., pág. 206: “(...) los bienes jurídicos serían (...) previos al Derecho penal”. Desde otro objeto de análisis, PALMA HERRERA, J. M., *Los delitos de blanqueo de capitales*, Editorial Edersa, Madrid, 2000, pág. 277: “En el procedimiento de creación del Derecho penal lo deseable sería que la determinación del bien jurídico precediese a la propia descripción típica (...) y que ésta fuese llevada a cabo por el legislador una vez que tuviese conciencia de qué es lo que quiere realmente proteger”.

¹⁵⁸ Sobre todo, después de los años veinte se deja de considerar que el bien jurídico es inherente al hombre y previo a toda legislación positiva. Al respecto, como apuntó JESCHECK, H.-H. / WEIGEND, T., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic. corregida y ampliada, traducción de M. OLMEDO CARDENETE, Editorial Comares, 2002, Granada, pág. 275: “El gran proceso de transformación de la Dogmática penal de los años veinte (...) condujo a que el bien jurídico dejara de ser entendido en el sentido de un interés concreto preexistente a la norma; el bien jurídico se convirtió más bien en un simple medio de auxilio de la interpretación”. Pero a pesar de este cambio -más bien social y político- el legislador debe seguir declarándolos, no inventándolos, pues en su gran mayoría son previos a las normas. Aunque los últimos autores mencionados opinan que “(e)l bien jurídico debe poseer en sí mismo un decidido contenido real preexistente a la norma penal, ya que de lo contrario no podría cumplir con su función sistemática como criterio para el contenido, significado y delimitación de la disposición penal”.

¹⁵⁹ *Vid.*, ampliamente, POLAINO NAVARRETE, M., *El bien jurídico en el Derecho penal*, op. cit., págs. 271-285; ID., *El injusto típico en la Teoría del delito*, op. cit., págs. 496-523; ID., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, op. cit., págs. 605 y sig.

al mundo exterior. Todo lo contrario, parte de un punto substancial de naturaleza empírico-jurídica o anímico-valorativa, y su construcción proviene de la elección de las categorías óntico-substanciales portadoras del máximo valor. Es por eso que el Derecho penal no crea los bienes jurídicos *ex novo*, sino que selecciona categorías preexistentes reconocidas, valoradas y protegidas. Este aspecto cumple la misión de impedir estimaciones arbitrarias por conceptualizarlo ficticiamente¹⁶⁰.

La cualidad *espiritualista*, por su parte, hace referencia a la “exigencia de renuncia de una concepción jurídica utilitarista, y a la ineludible necesidad de estima de valores de carácter ético e ideal”¹⁶¹. Por este carácter, el bien jurídico refleja el valor que algo posee para el particular y para la colectividad, en cuanto portadores jurídicos mediatos o inmediatos de aquél. Este rasgo desbarata cualquier pensamiento materialista que rechace la espiritualización del concepto, pero sin inducir, en modo alguno, a imágenes mentales o cosa similar, ni justificando una construcción de un “Derecho penal del espíritu”¹⁶².

El carácter *normativo* se refiere a la necesaria valoración normativa¹⁶³, pues un objeto es bien jurídico porque prejurídicamente resulta merecedor de protección. Este aspecto conduce a dimensiones valorativas que no pueden ser olvidadas en el plano científico: la referencia axiológica será la que permitirá designar como bienes determinados objetos¹⁶⁴.

¹⁶⁰ BALMACEDA QUIRÓS, J. F., “Bien jurídico ‘penal’. Contenido procedimental y nuevo contenido material”, en *Revista de Investigación Jurídica*, Facultad de Derecho de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, vol. I, 7/2011, *passim*.

¹⁶¹ POLAINO NAVARRETE, M., *El bien jurídico en el Derecho penal*, op. cit., pág. 279.

¹⁶² POLAINO NAVARRETE, M., *El bien jurídico en el Derecho penal*, op. cit., pág. 280

¹⁶³ SÁINZ CANTERO, J. A., *La Ciencia del Derecho penal y su evolución*, Editorial Bosch, Barcelona, 1970, pág. 16. El autor, en el mismo orden de ideas que la tesis mezgeriana, destacó el carácter dualista empírico-valorativo de los conceptos que integran la Ciencia del Derecho penal.

¹⁶⁴ QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Tratado de la Parte especial del Derecho penal. Infracciones contra la comunidad social*, tomo IV, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1967, pág. 11.

El aspecto *relativo*, por su parte, define a los bienes jurídicos como categoría mutable y sujeta a cambios, de naturaleza esencialmente dinámica y variable. En efecto, no existen hechos que siempre hayan sido penados y en todo lugar¹⁶⁵. Las circunstancias tópico-crónicas y formaciones nacionales, culturales, socio-políticas, ideológicas, entre otras, condicionan sin duda al bien jurídico. Además, la mutabilidad abarca no sólo la determinación de los bienes jurídicos, sino también la intensidad en el grado de valoración¹⁶⁶.

Existe una estrecha vinculación entre el carácter espiritual del bien jurídico y el carácter *interrelacional* o *supraindividual*: aquél impide adjudicar el concepto a la esfera de los puros objetos materiales, y éste rechaza la acotación al ámbito de cada sujeto particular individualmente considerado. Así, el reconocimiento de bienes y valores no se limita al plano de las facultades jurídicas de los sujetos individuales, por el contrario, se ve rebasado por entidades supraindividuales que resultan titulares de objetos de tutela. En síntesis, la supraindividualidad supone la existencia de bienes jurídicos individuales y bienes jurídicos supraindividuales¹⁶⁷.

Otra de las notas caracterizadoras de la noción de referencia es la *trascendencia*¹⁶⁸, criterio que encuentra reflejo directo en la gravedad del ilícito penal configurado por un comportamiento humano tan reprochable e intolerable

¹⁶⁵ Vid. basamento doctrinario sobre esta afirmación en POLAINO NAVARRETE, M., *El injusto típico en la Teoría del delito*, op. cit., pág. 512, nota 47.

¹⁶⁶ Vid., en este sentido y ampliamente, CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., “La crisis del contenido substancial del delito”, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 13, núm. 3, 1960, págs. 385-418, esp. pág. 397; TORÍO LÓPEZ, Á., “Introducción al testimonio falso”, en *Revista de Derecho Procesal*, enero-marzo 1965, págs. 37-59, esp. pág. 37 y sig.

¹⁶⁷ POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, op. cit., pág. 606.

¹⁶⁸ BETTIOL, G., *Instituciones de Derecho penal y procesal. Curso de lecciones para estudiantes de Ciencias políticas*, traducción de F. GUTIÉRREZ-ALVIZ Y CONRADI, Editorial Bosch, Barcelona, 1977, págs. 105 y sigs.

que exige la reacción más agresiva de las desaprobaciones jurídicas: una sanción penal¹⁶⁹.

Por último, la *pluridimensionalidad* alude a la “pluralidad de elementos del delito y de momentos legislativos, metodológicos, exegéticos, sistemáticos y político-criminales con los que el objeto de tutela mantiene una conexión substancial directa”¹⁷⁰. La relevancia del bien jurídico no se limita al ámbito del contenido material del injusto típico, sino que, como elemento configurador de aspectos y perspectivas varias en la construcción de la ciencia penal, se extiende a diversas materias¹⁷¹.

II.- Desarrollo dogmático del objeto de tutela en la defraudación tributaria

A) Punto de partida

Antes de exponer las numerosas teorías doctrinarias y jurisprudenciales que han pretendido determinar el bien jurídico sobre el que se construye la

¹⁶⁹ SILVA SÁNCHEZ, J. M., *Aproximación al Derecho penal*, op. cit., págs. 288 y sig.: “El bien jurídico penalmente protegible ha de ser, en primer lugar, un bien jurídico ‘merecedor’ de protección penal. El merecimiento de protección penal hace alusión a consideraciones de justicia: se trata de determinar en favor de qué realidades (de qué bienes jurídicos) es justo hacer uso de la protección penal. Tales realidades han de ser realidades especialmente valoradas, fundamentales, que determinen que los hechos dirigidos contra ellas experimenten una mayor desvalorización, la desvalorización que haga de ellos no meros hechos injustos, sino ‘injustos punibles’ merecedores de pena (...) no basta con que un determinado bien jurídico merezca la protección penal e incluso pueda necesitar de ella, ante la ineficacia de otros medios. Es preciso que sea ‘susceptible’ de ser protegido penalmente, extremo éste que no concurre en todos los casos, y para cuya valoración conviene tener muy en cuenta las condiciones reales de todo el sistema penal”. *Vid.* sobre el merecimiento de pena, LUZÓN PEÑA, D.-M., “La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito”, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 46, núm. 1, 1993, págs. 21-34.

¹⁷⁰ POLAINO NAVARRETE, M., *El injusto típico en la Teoría del delito*, op. cit., pág. 520.

¹⁷¹ Cfr. BETTIOL, G., *Instituciones de Derecho penal y procesal. Curso de lecciones para estudiantes de Ciencias políticas*, op. cit., pág. 105.

defraudación tributaria, es conveniente esbozar algunas ideas generales sobre el delito en cuestión.

El Derecho penal tributario ha constituido un área de conocimiento donde con mayor o menor fortuna han opinado penalistas, tributaristas, auditores y asesores contables o fiscales¹⁷². Esta particular situación se debe a que los delitos que conforman esta rama del Derecho penal no integraron desde siempre el grupo de conductas delictivas que históricamente forman parte de lo que se podría denominar “Derecho penal nuclear”.

De este modo, los delitos fiscales resultaron casi desconocidos, aún para la generalidad de los juristas, con excepción de algunos pocos profesionales especializados en esta rama del Derecho¹⁷³. Pero esta situación se fue modificando a medida que el Estado intervencionista¹⁷⁴ reformuló el concepto y contenido de los bienes jurídicos, y comenzó a considerar dignos de tutela penal también a los bienes jurídicos colectivos o macrosociales¹⁷⁵.

Es así como se conforma el Título XIV, Libro II, del Código penal, con la rúbrica *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, de entre los cuales nos referiremos al primer grupo de delito: los delitos contra la Hacienda

¹⁷² FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Doctrina Penal*, Año 11, Buenos Aires, 1988, pág. 601.

¹⁷³ Como señaló CAYÓN GAGLIARDO: “Los delitos contra la Hacienda Pública no son un tema fronterizo. Son una materia plenamente penal y que sólo a los penalistas incumbe en su profundización, aunque su reconocimiento tenga para los estudiosos de mi disciplina una trascendencia fundamental (...)” (prólogo de GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, Editorial Trivium, Madrid, 1990, pág. XV).

¹⁷⁴ Un panorama sobre la intervención del Estado en la economía y las repercusiones que origina en el Derecho penal, puede verse BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2010, págs. 29-37.

¹⁷⁵ AFTALIÓN, E. R., “El bien jurídico tutelado por el Derecho penal económico”, en *Revista de Ciencias Penales*, núm. 2, tomo 25, Instituto de Estudios Penales, Santiago de Chile, 1966, págs. 79-90, esp. pág. 79.

Pública. La inclusión de los delitos contra la *Seguridad Social* al lado de los delitos contra la *Hacienda Pública*, significa que la ley engloba ambas tipologías como conductas contrarias a la ordenación pública de la economía¹⁷⁶.

Los tipos penales vigentes en Título XIV, Libro II, Código penal español pueden sistematizarse de la siguiente forma¹⁷⁷:

- I. Delito de defraudación a la Hacienda Pública: tipo básico (art. 305.1).
- II. Delito de defraudación a la Hacienda de la UE (art. 305.3).
- III. Delito de defraudación a la Hacienda Pública: tipo cualificado (art. 305 bis).
- IV. Delito de defraudación a los presupuestos generales de la UE (art. 306).
- V. Delito de defraudación a la Seguridad Social: tipo básico (art. 307.1).
- VI. Delito de defraudación a la Seguridad Social: tipo cualificado (art. 307 bis).
- VII. Delito de percepción indebida de prestaciones: tipo básico y cualificado (art. 307 ter).
- VIII. Fraude de subvenciones: conductas delictivas (art. 308).
- IX. Delito contable (art. 310).

Sobre esta base sistemática, nos centraremos en el análisis del bien jurídico tutelado en el tipo de delito de defraudación a la Hacienda Pública, configurado en los arts. 305 y 305 bis CP (tipo básico y tipos cualificados). La concepción de referencia deberá ser lo suficientemente amplia para compaginar con el conjunto de los delitos que contempla su rúbrica y, al mismo tiempo, lo suficientemente estricta para no desvirtuar el sentido de cada una de las figuras legales señaladas.

¹⁷⁶ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. (Director y Coordinador), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2009, pág. 63.

¹⁷⁷ *Vid.* la clasificación elaborada en MORILLAS CUEVA, L. (Coordinador), *Sistema de Derecho penal español. Parte especial*, Editorial Dykinson, Madrid, 2011, pág. 648.

Así, podremos distinguir un objeto de tutela genérico de la Hacienda Pública, que es común a todas las figuras, y -casi de modo impreciso- un concreto objeto de protección penal. O, dicho de otro modo, el singular bien jurídico tutelado en cada delito se ve sobreolado por un común y genérico objeto de protección penal¹⁷⁸.

Por otro lado, se suele relacionar el bien jurídico con la ubicación sistemática del tipo delito. La agrupación de figuras típicas en un determinado título se hace normalmente en razón de una homogeneidad, y es por eso que la rúbrica dada por el legislador sirve de criterio inicial en la determinación del bien jurídico protegido. Así, la estructuración que realiza el Código no es caprichosa, sino que responde al contenido de la protección penal que provee, idea que fue resaltada por DELOGU y que ha sido diversamente interpretada desde otra perspectiva con los siguientes términos: “Aunque este autor propone como uno de los criterios para identificar el objeto jurídico protegido por la norma penal la incardinación sistemática de aquélla en la medida en que el legislador se inspira en dicho criterio para clasificar los delitos en el Código penal, me parece más correcto operar justo en el sentido inverso, es decir, en un primer momento se tratará de determinar cuál es el bien jurídico protegido precisamente para apreciar la corrección o no de la actuación del legislador tributario a la hora de incardinar sistemáticamente aquella figura delictiva procediéndose en su caso a la crítica de la actuación legislativa en atención al criterio de sistematización utilizado”¹⁷⁹.

En todo caso, la delimitación del bien jurídico no es baladí, pues dicha tarea permite estudiar el contenido y los límites y, asimismo, captar la finalidad o

¹⁷⁸ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 57 y sig.

¹⁷⁹ DE LA PEÑA VELASCO, G., “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, en *Cuadernos de Estudios de la Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo*, Murcia, 1984, pág. 38.

dirección dogmática del delito¹⁸⁰. Su empleo constituye una herramienta fundamental en la labor de interpretación de los tipos penales y en la búsqueda de las relaciones valorativas o conexiones de sentido que un tipo penal o grupo de tipos penales tiene respecto de otro u otros¹⁸¹.

En lo que sigue del presente capítulo someteremos a estudio la individualización del bien jurídico en el delito de defraudación tributaria y, más allá de que algunas de las posturas examinadas fueron elaboradas en el marco de regulaciones anteriores, debemos revisarlas, pues la estructura típica fundamental del delito permanece inalterada. Entremos, pues, en materia¹⁸².

B) Singulares formulaciones del bien jurídico en el delito fiscal

1. Inexistencia de bien jurídico

Un planteamiento doctrinal hoy absolutamente superado en el terreno de las formulaciones expresas (aunque posiblemente no tanto en el difuso campo de la llamada conciencia social), consideró que el delito fiscal carece de contenido material desde el punto de vista de los valores sociales más allá del terreno del derecho positivo¹⁸³, circunstancia que impediría concederle la calificación de delito¹⁸⁴.

¹⁸⁰ MEDRANO, P. H., “Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales”, en *Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario*, Año I, Buenos Aires, junio 1993, págs. 29-52, esp. pág. 32.

¹⁸¹ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 56.

¹⁸² *Vid.*, sobre el estado de la cuestión en Alemania, ECHAVARRÍA RAMÍREZ, R., “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 16, 2014, págs. 1-39, esp. págs. 21-28.

¹⁸³ Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 58, nota 53.

¹⁸⁴ *Vid.* JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 276 y sig.: “La cuestión de si existen disposiciones penales sin relación alguna con un bien jurídico y de si aquéllas serían admisibles desde una perspectiva liberal es negada mayoritariamente. Sin

La tesis examinada ha sido sostenida en la época del Código penal de 1870 por GONZÁLEZ SERRANO, quien se mostró contrario a la criminalización del delito de ocultamiento de bienes o industria contemplado en el otrora art. 331, por entender que el precepto no servía para frenar el fraude a la Hacienda Pública y, además, que no debería utilizarse el ordenamiento penal en tanto existiesen procedimientos más idóneos para evitar la defraudación al Fisco¹⁸⁵.

En el mismo sentido se pronunció ya QUINTANO RIPOLLÉS, quien afirmó que las infracciones fiscales gozan de un *status* extraño al Derecho penal tanto es sus aspectos formales como en su propia esencia y principios. No pueden compararse las infracciones tributarias con las patrimoniales, por no existir en las tributarias sustracción ni apoderamiento de bienes y porque éstos no fueron incorporados al Erario “no siendo, por lo tanto, ‘ajenos’ para el pseudo-sustractor, sino efectivamente ‘propios’, defendidos contra una titularidad pública preferente, pero que no ha pasado del plano de una mera ‘expectativa’, con un quebranto patrimonial que cuadraría más bien en el concepto de ‘lucro cesante’ que en el de ‘daño emergente’”¹⁸⁶. Así, se trataría de “una ilicitud perpetrada sobre bienes propios, en que se incumple un deber de adscribirlos a un determinado destino al

embargo, en delitos como la provocación al escándalo público (...) maltrato de animales (...) afrentas a confesiones religiosas (...) ofensa a la memoria de los fallecidos (...) los bienes protegidos tienen su raíz exclusiva en las convicciones valorativas de la sociedad. Desde luego que éstas también pueden definirse como bienes jurídicos pero su fundamento punitivo no se aloja en que el hecho sea socialmente dañoso, sino en el mantenimiento de determinadas convicciones de la moral social que, como tales, deben ser protegidas a través de la sanción penal”.

¹⁸⁵ GROIZARD, A., *Comentarios al Código penal de 1870*, tomo II, Editorial Burgos, 1884, pág. 670. Cfr. GONZÁLEZ Y SERRANO, J. / PACHECO, J. F., *Apéndice a los Comentarios del Código penal de Don Joaquín Francisco Pacheco*, 3ª. edic., Editorial Manual Tello, Madrid, 1885, págs. 240 y sig.; AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, Editorial Civitas, Madrid, 1988, págs. 30 y sigs.

¹⁸⁶ QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Tratado de la Parte especial del Derecho penal. Infracciones patrimoniales sobre el propio patrimonio, daños y leyes especiales*, tomo III, 2ª. edición puesta al día por C. GARCÍA VALDÉS, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, pág. 888.

que todavía no llegaron, destino que se impone desde afuera, y contra la concreta voluntad del poseedor, al emplearse para la exacción medios coercitivos, pese a coexistir con una teórica y abstracta voluntad general política cristalizada en la ley tributaria”¹⁸⁷. Señala, para explicar la sanción de las infracciones fiscales extramuros del Derecho penal, que los fines del ordenamiento fiscal y penal son bien distintos: “el fiscal encaminado al inmediatamente pragmático de enriquecimiento del Erario, y el penal judicial a la realización de los más altos y complejos postulados de Justicia, ajenos, cuando no contrapuestos a aquéllos”¹⁸⁸.

Esta tesis también ha sido defendida por quienes postularon la no criminalización de estos ilícitos mediante la remisión a un mero Derecho administrativo¹⁸⁹. El Derecho penal, para este sector, es cosa bien distinta a un Derecho relativo a la violación de una ordenación social, de modo que al estar frente a comportamientos que producen una censura social no se puede aplicar formas de punición propias de la censura ético-jurídica del Derecho penal, sino únicamente reacciones administrativas¹⁹⁰.

La doctrina consonante con esta teoría afirmó lo siguiente: “El contribuyente lesionado tiene, en estricta moral, el derecho de tratar de escapar por disimulación, cuando encuentra los medios para ello, a estas expoliaciones. Puede, con total tranquilidad de conciencia, ocultar su patrimonio a la vista y a la persecución del fisco (...) el ciudadano resulta colocado por los impuestos de esta clase (impuesto progresivo), en una situación de legítima defensa y tiene el

¹⁸⁷ QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Tratado de la Parte especial del Derecho penal. Infracciones patrimoniales sobre el propio patrimonio, daños y leyes especiales*, op. cit., pág. 888.

¹⁸⁸ QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Tratado de la Parte especial del Derecho penal. Infracciones patrimoniales sobre el propio patrimonio, daños y leyes especiales*, op. cit., pág. 890.

¹⁸⁹ CORREIA, E., *El Derecho penal de justicia y el llamado Derecho penal administrativo*, Editorial Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1972, pág. 37.

¹⁹⁰ CORREIA, E., *El Derecho penal de justicia y el llamado Derecho penal administrativo*, op. cit., pág. 30.

derecho moral de recurrir a todos los medios para evitar la confiscación torticera y disimulada con que se le amenaza”¹⁹¹.

Hoy en día esta orientación doctrinal se halla absolutamente superada, pues sus ideas son incompatibles con las formaciones económicas contemporáneas en las que el pago del tributo aparece como esencial para el correcto funcionamiento del Estado de Derecho¹⁹².

2. *El delito fiscal como prototipo de delito pluriofensivo*

Algunos autores -a nuestro modo de ver, incorrectamente-, han identificado a MARTÍNEZ BUJÁN como representante en la doctrina española de la teoría de que el delito fiscal atenta contra varios bienes jurídicos¹⁹³, señalando que en el delito de defraudación tributaria se trata de proteger el patrimonio del Erario Público y, además, la integridad del orden económico en sentido estricto¹⁹⁴, y de ahí la

¹⁹¹ Cita de un autor clásico, LEROY-BEAULIE (citado por G. NORDMANN, *Exportation de capitaux et evasion fiscale*, Paris, s/f); citado en PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia*, op. cit., pág. 59, nota 53.

¹⁹² A pesar de que estos planteamientos ya han sido superados, resulta interesante su mención porque con independencia de la influencia que todavía ejercen en la formación de la conciencia social sirven para explicar algunas de las formas que históricamente ha tomado la inclusión de los delitos fiscales en el Derecho penal. Ante la resistencia a tipificar la evasión tributaria declarando expresamente la Hacienda Pública como objeto de protección, se ha buscado su indirecta protección mediante aquello que acercaba las conductas defraudadoras del Fisco a otras más comunes (PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 59 y sig.).

¹⁹³ GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, op. cit., pág. 73, nota 216. Pese a su afirmación, no puede dejar de considerarse la concepción postulada por MARTÍNEZ PÉREZ cuando explica que, en sentido técnico, hay un bien jurídico tutelado (el bien jurídico inmediato) (MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982, pág. 211).

¹⁹⁴ Es interesante, en este punto, la lectura de la explicación de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *EPC*, núm. 18, 1994-1995, págs. 123-196, con el propósito de rechazar la imputación de algunas incongruencias marcadas por GRACIA MARTÍN.

consideración de que el delito de defraudación tributaria haya de ser entendido como un delito *pluriofensivo*¹⁹⁵.

En similar sentido, FERNÁNDEZ CUEVAS afirmó que “(e)l bien jurídico primariamente protegido no es la verdad o exactitud en el tráfico jurídico, fundamentalmente patrimonial, sino los derechos del Tesoro, el patrimonio público en forma inmediata, y mediatamente, el orden socioeconómico que exige inexcusablemente el pago de tributos con arreglo a lo dispuesto en las leyes, no ya como principio abstracto de justicia, sino como criterio constitucional de vigencia directa plasmado en el artículo 31 de nuestro primer texto legal”¹⁹⁶.

También, bajo el mismo lineamiento, LAMARCA PÉREZ sostuvo el objeto de tutela en la figura legal de referencia no se trata de la simple protección de un patrimonio ni mucho menos del reforzamiento de una relación de crédito, sino que de forma mediata se protege valores que son propiamente políticos. La reprobación del fraude fiscal se fundamenta en los derechos fundamentales sociales-culturales, el modelo constitucional y la necesidad de satisfacer el interés económico del Estado¹⁹⁷.

También, con la misma idea que venimos exponiendo, hay quienes han caracterizado al delito fiscal como un delito *pluriofensivo*, pues protege inmediatamente a la Hacienda Pública (entendida como Erario Público) y, de

¹⁹⁵ Pero lo cierto es que el autor referido como representante de esta posición construye su tesis atribuyéndole diferentes naturalezas a los bienes jurídicos identificados: uno directo o inmediato, que es el patrimonio del Erario, y otro indirecto o mediato, que es la integridad del orden económico. Referencian, además, la postura de MARTÍNEZ PÉREZ como representante de la tesis de la pluriofensividad del delito fiscal, BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000, pág. 27.

¹⁹⁶ FERNÁNDEZ CUEVAS, A., “El delito fiscal en el Código penal vigente con referencia a los derechos francés, alemán e italiano”, en *CT*, núm. 26, 1983, págs. 88 y sig.

¹⁹⁷ LAMARCA PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *RDFHP*, vol. 35, núm. 178, 1985, págs. 743-797, esp. pág. 753.

manera mediata, a la Hacienda Pública funcional (entendida como actividad financiera del Estado), así como a los principios constitucionales que permiten el correcto funcionamiento del Estado de Derecho¹⁹⁸.

Pese a recientes pronunciamientos jurisprudenciales que parecen compartir la tesis de la pluriofensividad del bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria¹⁹⁹, reputamos esta postura como minoritaria²⁰⁰ y, además, creemos que, en realidad, lo único que existe detrás de sus argumentos no es más que la incapacidad de definir el verdadero contenido del bien jurídico principal, por lo que incorpora nuevos objetos de difícil e imprecisa concreción a fin de solventar el problema²⁰¹.

3. *La fe pública*

La existencia hasta 1977 del delito de ocultación de bienes o industria en el art. 319 CP, dentro del Título *De las falsedades*, amparaba la tesis que sostenía que quien incurría en un delito fiscal quebrantaba un deber de veracidad²⁰².

La reseñada situación superponía un criterio macrosocial a uno microsocial²⁰³. En efecto, la redacción del precepto referido disponía como

¹⁹⁸ APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 59. Cfr. SEONE SPIEGELBERG, J. L., “El delito de defraudación tributaria”, en C. GARCÍA NOVOA / A. LÓPEZ DÍAZ (Coords.), *Temas de Derecho penal tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 83.

¹⁹⁹ SAP de Islas Baleares de 29.I.2016 (Ponente: DE LA ALMUDENA ÁLVAREZ TEJERO), Fundamento de Derecho tercero.

²⁰⁰ DE LA PEÑA VELASCO, G., “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, op. cit., pág. 45.

²⁰¹ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, Editorial Praxis, Barcelona, 1994, pág. 21.

²⁰² *Vid.*, ampliamente, SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario (delito fiscal)*, Ediciones de Derecho Financiero, Madrid, 1977, págs. 59-61.

²⁰³ BOIX REIG, J. / BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública: bien jurídico y tipos legales*, Editorial Tecnos, Madrid, 1987, pág. 16.

fundamental la defraudación a la Hacienda estatal o local, lo que ponía de relieve una actividad semejante a la descrita en los delitos contra el patrimonio. Así, la referencia a la *fe pública* aparecía sin concreción en el tipo legal, pues el problema no residía en la veracidad jurídica de las actuaciones, sino en el ánimo de defraudar del sujeto activo del delito. Por eso, las posibles falsificaciones no eran constitutivas del injusto, sino meros medios de comisión. Asimismo, resultaba incoherente que si no era el pago de tributos el problema que se intentaba resolver, se equiparara a una falsificación. En verdad, si se querían castigar determinadas falsificaciones ya eran suficientes las figuras existentes²⁰⁴.

Esta posición nunca fue considerada por el legislador español, quien se limitó al mero uso nominal de *fe pública* como bien jurídico. De haber sido consecuente con este bien jurídico tendría que haber tipificado sobre la base de la alteración de documentos que dieran fe pública, lo que habría sido un imposible como criterio básico, y de ahí que se utilizó sólo como presunción del ánimo de defraudar. Siendo así las cosas, el bien jurídico no podía ser la fe pública debido a que ésta no era útil para la tipificación o, por lo menos, no era empleado para ese fin²⁰⁵.

Los actuales criterios adoptados por la legislación, la doctrina y la jurisprudencia han desechado por completo la tesis que sostiene que el bien jurídico tutelado en el delito fiscal es la fe pública²⁰⁶.

²⁰⁴ BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda*, op. cit., págs. 16 y sig.

²⁰⁵ BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., págs. 22 y sig.

²⁰⁶ NAVAS RIAL, C. R., “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido”, en A. C. ALTAMIRANO / R. M. RUBINSKA (Coords.), *Derecho penal tributario*, Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, págs. 127-168, esp. pág. 146, nota 72.

4. *El orden socioeconómico*

La evolución del Derecho penal ha dado lugar al surgimiento de una rama especial: el Derecho penal económico. La aparición de nuevas formas de delincuencia, y la modificación en la valoración social y política respecto de determinados bienes y valores ha ocasionado la promulgación de nuevos de nuevos tipos penales que integran este sector²⁰⁷.

La caracterización genérica de la criminalidad económica suele identificar como objeto de protección el orden socioeconómico, el orden público económico²⁰⁸, la economía nacional²⁰⁹ o -de forma más precisa- la confianza en el funcionamiento de los mecanismos o instituciones esenciales de dicho orden o sistema.

Para esta posición, si algo justifica la intervención del Estado en la Economía es, precisamente, el orden coercitivo, cuya regulación se encomienda a la Hacienda Pública que aparece como bien jurídico protegido en el delito fiscal. La ubicación de este precepto entre los delitos contra la Hacienda Pública y, por tanto, contra el orden económico en sentido estricto, se justifica porque el bien jurídico protegido directamente es la facultad del Estado de intervenir en la Economía²¹⁰.

²⁰⁷ *Vid.*, sobre la definición de Derecho penal económico, TIEDEMANN, K., *Poder económico y delito*, traducción de A. MANTILLA VILLEGAS, 1ª. edic., Editorial Ariel, Barcelona, 1985, págs. 9-18; ID., *Derecho penal económico*, traducción de R. ALDONEY RAMÍREZ, 1ª. edic., Editorial Grijley, Lima, 2009, págs. 70-75.

²⁰⁸ Cfr. AFTALIÓN, E. R., “El bien jurídico tutelado por el Derecho penal económico”, op. cit., esp. pág. 86.

²⁰⁹ Cfr. GÓMEZ BENÍTEZ, J. M., “Notas para una discusión sobre los delitos contra el orden socioeconómico y el patrimonio en el Proyecto de 1980 de Código penal”, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 33, núm. 2, 1980, págs. 467 y sigs.

²¹⁰ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 45.

Lo dicho implica considerar a la actividad tributaria como un instrumento que integra la actividad financiera del Estado y que agrupa una gran variedad de manifestaciones de intervención en la Economía. En efecto, lesionando el ordenamiento fiscal se afecta el equilibrio económico al que aspira el legislador.

La doctrina que defiende esta tesis ha dicho que “(s)e desprende la naturaleza de delito socioeconómico (...) por cuanto que afectan al ordenado funcionamiento del sistema económico, y en concreto a la política de intervención del Estado en la economía (forman parte, pues, del Derecho Penal Económico en sentido estricto)”²¹¹.

Igualmente, se ha destacado desde esta perspectiva que el delito fiscal resultaría una forma de prevención de los valores propios del Derecho fiscal, que protege los intereses del Fisco. Pero en aquellos supuestos en los su origen se encuentre en la intención del Estado de influir en los procesos económicos por intermedio de la imposición, debería ser considerado como un delito socioeconómico²¹².

Para la formulación doctrinal que venimos comentando, el delito de defraudación tributaria no sólo entraña una disminución del valor económico en el Erario Público, sino que afecta -como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos- a toda una política económica y social. Una infracción que lesiona al Erario provoca, de rechazo, consecuencias que afectan a todo el orden socioeconómico²¹³.

²¹¹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, en R. CALVO ORTEGA (Director), *Delitos contra la hacienda pública*, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2002, pág. 18.

²¹² CATANIA, A., *Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24769*, 2ª. edic. actualizada, Editorial Del Puerto, Buenos Aires, 2007, pág. 40.

²¹³ BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 273.

No obstante, si consideráramos que el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es el orden económico, deberíamos admitir que ello es consecuencia de la lesión de otro bien jurídico tutelado de manera inmediata que, por cierto, habría que determinar. Así, “resulta insatisfactorio remitir a la lesión de un bien como el que se predica en los delitos económicos en general sin especificar cuál es el concreto instituto del sistema que resulta dañado para lesionar aquél y, sobre todo, en qué modo resulta serlo”²¹⁴.

Reprochamos la equiparación entre el bien jurídico *Hacienda Pública* con el contenido del art. 31 CE, efectuada por partidarios de esta tesis²¹⁵. En verdad, y como apuntó la doctrina acerca del contenido del primer y segundo apartado de la disposición constitucional señalada, “(e)l tratamiento de los criterios fundamentales que rigen la actividad financiera de los poderes públicos, tanto en su aspecto de obtención de recursos (apdo. 1) como en la aplicación de los mismos para cubrir objetivos públicos (apdo. 2), sin consagrar por ello ninguna característica del ‘modelo económico’ al que se ha hecho referencia sino, en todo caso, la ordenación de la actividad financiera que el Estado despliega para la intervención en la vida económica. Pero la Hacienda pública no es, ni debe confundirse, con los principios que inspiran su actividad, como tampoco la Administración pública se confunde con los que dispone el artículo 103²¹⁶ de la Constitución”²¹⁷.

²¹⁴ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 49. A pesar de que esta crítica se ha formulado en el marco del otrora art. 349 CP, su transcripción se adecúa cómodamente a la regulación vigente.

²¹⁵ Art. 31 CE: “1. 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. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

²¹⁶ Art. 103 CE: “1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización,

Además, no consideramos que la circunstancia de que el Derecho penal tributario pertenezca al Derecho penal económico, conduzca a sostener que el bien jurídico protegido en éste (como género) sea el mismo que el tutelado en aquél (como especie).

El Derecho penal económico aglutina una variedad de aspectos que en su dinámica atentan el orden socioeconómico al que aspira, pero creer que el Derecho penal tributario protege el orden socioeconómico representaría una vaga determinación de la existencia de los bienes jurídicos mediatos e implicaría la necesaria acreditación de algún grado de lesión o puesta en peligro de la economía nacional. Esta situación, sin duda, llevaría a un Derecho penal con contenidos abstractos y simbólicos²¹⁸.

Ahora sí, tras lo manifestado hasta el momento y considerando con especial atención las observaciones críticas formuladas con anterioridad, entendemos que las objeciones apuntadas son suficientes para rechazar con válidos y sólidos argumentos la corriente doctrinal que sostiene que el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria es el orden socioeconómico, al margen de la ambigüedad que revela la imprecisión delimitadora que caracteriza al concepto propuesto.

desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. 2. Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley. 3. La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio de su derecho a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones”.

²¹⁷ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 49.

²¹⁸ CATANIA, A., *Régimen penal tributario*, op. cit., pág. 40.

5. *El poder tributario del Estado*

Esta línea de pensamiento fue postulada por un sector de la doctrina alemana e italiana que consideró que los delitos fiscales atentaban de forma directa contra la potestad tributaria del Estado²¹⁹.

En la doctrina española, por su parte, esta posición fue mantenida por NOREÑA SALTO, quien sostuvo que la Hacienda posee un poder que le permite llevar adelante una actividad financiera que contempla dos dimensiones: por un lado, la obtención de ingresos públicos a través del establecimiento y exigencia de impuestos; y, por otro lado, la utilización de esos ingresos con la finalidad de cubrir los gastos derivados de la realización de los servicios sociales asumidos. Afirmó el autor que “(d)icha actividad financiera descansa en un poder financiero reconocido al Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales para establecer los tributos y demás tipos de ingresos, así como autorizar el gasto realizado por el Ente Público”²²⁰.

El poder de imposición de la Administración conlleva la sujeción del sujeto pasivo del tributo a determinados deberes, pero esto se combina con la adecuada recaudación de tributos, por lo que los fines esenciales resultan ser meramente instrumentales²²¹. Así es como se incurre en una confusión al interpretar que el mero *medio* configura el objeto de tutela penal. Como se ha afirmado en la doctrina, “(e)n cuanto a que para la existencia de una lesión se debe de infringir un

²¹⁹ Por *poder legislativo* se entiende “el poder legislativo en materia tributaria”, y por *potestad tributaria* “la potestad de que está revestida la Administración para hacer efectiva la exacción de los tributos creados por el primero” (AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 51).

²²⁰ NOREÑA SALTO, J. R., *El delito fiscal*, Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1983, pág. 188.

²²¹ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 76.

deber u obligación no es suficiente para sentar que ese incumplimiento o inobservancia sea parte del bien en sí. Pues el desvalor que supone la lesión de aquel bien, subsumiría el nacido de tal incumplimiento”²²².

De conformidad con lo expuesto, el delito fiscal no exige un resultado producto de la inobservancia de particulares deberes, sino que nace en el ámbito de la causación de tales sujeciones. Así pues, alcanza con la producción del resultado típico por medio de la elusión del pago de tributos como modalidad que importa por sí sola la violación de un deber, pero no como objeto de protección²²³.

No compartimos esta posición, pues el Derecho penal tributario pretende la coerción de aquellos comportamientos que ofenden el régimen tributario ya existente y que eluden o se benefician de las condiciones que rodean al tributo también ya existente, sin impedir al Estado la promulgación de figuras impositivas.

Además, la postura bajo análisis confunde el objeto de protección con el objeto genérico del Derecho penal. En este sentido, la doctrina apuntó que “(e)l poder tributario es, sencillamente, una manifestación del poder normativo, de la potestad de creación de normas jurídicas reconocidas en la Constitución a sujetos determinados. De manera que identificar el ataque a este poder como el objeto de protección penal en los delitos tributarios, equivale a confundir el objeto de estos delitos con el objeto genérico de todo el Derecho penal, que es la protección del ordenamiento jurídico, del Derecho objetivo. En todo caso, si alguna figura del Código guarda relación con el ejercicio del poder constitucional de imposición, no se trata de los delitos fiscales, sino de los delitos de imposición arbitraria o ilegal de tributos, es decir de los tipos que protegen el respeto por parte de los poderes

²²² COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, pág. 116.

²²³ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 77.

públicos al principio de legalidad tributaria como límite constitucional al poder tributario (arts. 200 y sigs. CP)”²²⁴.

Los arts. 200 a 204 CP regulan delitos cometidos por funcionarios públicos en la imposición y exacción de impuestos, que lesionan los derechos de las personas cuando, en representación del poder estatal, actúan excediéndose de sus facultades. Por ello, el interés protegido no es el Estado en cuanto depositario del poder originario tributario, sino el respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos, entre los que se destaca el principio de legalidad en materia tributaria. Así, sólo sería “configurable un delito que atacara y lesionara ese ‘poder tributario’ bajo la fórmula hipotética de tipificar las conductas que impidieran u obstaculizaran el establecimiento legislativo de los distintos tributos a los entes revestidos de tal atribución de imposición de los mismos (...) al tratar de impedir u obstaculizar, no ese poder tributario, sino el desarrollo del propio poder legislativo de aquellos”²²⁵.

Los argumentos expuestos comprometen seriamente la exactitud de la tesis que sostiene que el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria es el poder tributario del Estado.

6. *La lealtad del contribuyente*

Esta teoría fue formulada por GROIZARD, quien entendió que el delito de ocultamiento de bienes o industria no constituía una falsedad, sino una desobediencia.

²²⁴ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 62.

²²⁵ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria tributaria*, op. cit., pág. 54.

En la doctrina española, esta tesis fue recogida y llevada hasta sus últimas consecuencias por BACIGALUPO, para quien el legislador, en el delito fiscal, ha querido adelantar la protección penal del Erario Público a los hechos que tienen aptitud para lesionarlo, aunque sólo ataquen en forma mediata su integridad. De esta manera quedaría satisfecha la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos imponibles²²⁶.

Los partidarios de esta posición parten de la premisa de que la relación jurídica establecida entre el Estado y el obligado tributario se cimienta sobre la base de una estrecha colaboración. Por eso, sostienen que cuando el sujeto incurre en el delito fiscal infringe un especial deber jurídico de colaboración, y ven justamente en este deber la esencia del injusto de la figura bajo examen. Así, la defraudación tributaria resultaría ser un delito de desobediencia de los deberes fundamentales de colaboración establecidos en beneficio del interés superior del Estado²²⁷.

Con similar sentido se ha pronunciado SIMÓN ACOSTA, quien sostiene que el bien jurídico *abstracto* protegido por el art. 305 CP es “el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. Sólo indirectamente se protege el patrimonio público con este tipo penal. El tributo es la imprescindible institución niveladora que permite compatibilizar la libertad con igualdad, hace posible el compromiso de estos dos principios que están en permanente tensión y sirve a la paz social. En otros términos, la justa distribución al sostenimiento de las cargas públicas es un bien en sí mismo, protegible por el

²²⁶ BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal en España”, en *RFDUCM*, núm. 56, 1979, págs. 79-98, esp. pág. 82. Esta tesis también ha sido defendida por un sector minoritario en la doctrina alemana: EHLERS, FRANZEN, TIEDEMANN, BILSDORFER, SUHR (*vid.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *op. cit.*, esp. pág. 141, nota 25).

²²⁷ CATANIA, A., *Régimen penal tributario*, *op. cit.*, pág. 41.

derecho, y a este bien trata de servir el Código penal cuando castiga la insolidaridad de quien defrauda a la Hacienda Pública. La protección del patrimonio público, que también se consigue con este delito, es una finalidad mediata o indirecta, que se deriva como simple consecuencia de la protección del valor de la solidaridad, auténtico bien jurídico protegido”²²⁸.

No es posible cuestionar la importancia de los deberes de colaboración del contribuyente en los modernos sistemas tributarios, pero operar con este esquema de pensamiento conduce a la equivocación de anteponer al verdadero bien jurídico un bien jurídico complementario, además de confundir el medio utilizado para llevar a cabo la ofensa con el bien jurídico que se tutela²²⁹.

Esta postura implica la forma más radical de protección estatal y, a decir verdad, se trata de una concepción general para fundamentar la protección del Estado. La intervención del Estado se puede garantizar en la medida en que se afirme la existencia de un deber de lealtad al Estado: la protección supraindividual se confunde con la intervención del Estado y pasan a ser una misma cosa²³⁰.

Ciertamente, desde una perspectiva dogmática jurídica-tributaria, el núcleo de la relación jurídica-tributaria no se constituye por los deberes accesorios, sino por la obligación de pago, y, desde una perspectiva política-legislativa, sólo la

²²⁸ SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 24.

²²⁹ Esto es lo que ha considerado un sector de la doctrina -especialmente en Alemania-, que se ha focalizado, a los fines de determinar el momento de afectación del objeto del bien jurídico, en la acción de poner al organismo recaudador del Estado en una situación de desconocimiento de datos decisivos para conocer una concreta pretensión tributaria (MEDRANO, P. H., “Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales”, op. cit., págs. 29-52, esp. pág. 34).

²³⁰ BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 17.

lesión patrimonial de los derechos del Erario Público es merecedora de la máxima protección por el ordenamiento jurídico²³¹.

Además, esta posición no considera la estructura típica del delito de defraudación a la Hacienda Pública en sentido estricto²³². Aun reconociendo que para la perfección del tipo debe producirse una infracción a ese deber de colaboración leal, no puede afirmarse que únicamente en esa infracción quede agotada la descripción del bien jurídico que el tipo legal tutela²³³.

Por otro lado, la consecuencia de esta concepción en la tipificación pierde todo su sentido. En efecto, el comportamiento podrá ser tanto comisivo como omisivo y, más aún, cualquier hecho puede configurar una infracción al deber de lealtad. Lo prohibido y mandado no tiene límites concretos y su fundamento no es garantía para el ciudadano, por el contrario, lo deja librado a la intervención punitiva del Estado²³⁴.

Finalmente, con esta posición “se echa por la borda la teoría del bien jurídico y el principio de lesividad, para acercarse a los planteamientos que hiciera la Escuela de Kiel, en que el deber del Estado era el centro de la teoría del delito y no el bien jurídico (...). Al plantearse el deber de lealtad como lo protegido, ciertamente cualquier acto del contribuyente puede entenderse como expresión de su actitud de no contribución y, por tanto, merecerá una pena. Se criminaliza toda

²³¹ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., págs. 199 y sigs.

²³² BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 26.

²³³ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 76.

²³⁴ BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 24.

la vida del ciudadano. Pero ello ciertamente va en contra de un Estado social, democrático y de Derecho y en contra de lo señalado por la Constitución”²³⁵.

7. *Las funciones del tributo*

Esta línea de pensamiento considera que el delito fiscal constituye un hecho ilícito contra la Administración y fue BRICOLA quien, en 1958, acuñó la originaria formulación aunque específicamente en relación con el tema del contrabando, al señalar que el contrabando era un delito tributario contra la Administración Pública, puesto que dañaba al Estado en el desarrollo de la *función tributaria* dirigida a la percepción de los tributos²³⁶.

Esta tesis alcanza homogeneidad únicamente en un aspecto negativo, es decir, en el rechazo de que el patrimonio del Erario Público sea el bien jurídico tutelado en el Derecho penal tributario²³⁷, pero desde un aspecto positivo se reconocen posiciones divergentes.

Por un lado, hay quienes consideran que el bien jurídico está representado por la propia *función tributaria*, concebida como la simple actividad de la Administración dirigida a gestionar los tributos por medio de un determinado procedimiento. La Hacienda es la que ostenta la titularidad de la función tributaria y, por eso, la única garante de la protección del interés público relativo a la efectiva y correcta aplicación de las normas de carácter tributario²³⁸. Entonces, el

²³⁵ BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 18. Sobre la doctrina de la Escuela de Kiel: JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 223 y sig.

²³⁶ Vid. BRICOLA, F., “L’offesa e il danno patrimoniale nel delitto di contrabando”, en *Rivista di Diritto finanziario e Scienze delle finanze*, I, 1989, pág. 353.

²³⁷ Cfr. GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, op. cit., pág. 49.

²³⁸ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 64. Más allá de diferentes aspectos marcados por la doctrina con respecto a la conceptualización de

delito fiscal no protege el patrimonio de la Hacienda Pública, sino directamente a la actividad de la Administración orientada al cumplimiento de la función tributaria.

Otros, en cambio, con el mismo denominador común ajeno a cualquier elemento patrimonial, han sostenido que el delito fiscal tutela el sistema de financiación del Erario Público, que se establece por medio del tributo como obligación jurídica unilateral. En efecto, la función tributaria en su relación con el sistema de financiación del Erario Público no debe ser entendida como “una mera licencia literaria”²³⁹, sino más bien como el contenido material que proporciona una base uniforme al delito fiscal.

La formulación de esta teoría en el marco del delito fiscal se atribuye a PÉREZ ROYO²⁴⁰, quien parte de un concepto tributario y afirma que la tutela penal se dispensa a la Hacienda Pública considerada no como un conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria. Dicha función será la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias orientadas a la realización del reparto de la carga tributaria de acuerdo al esquema rector y legal en materia tributaria. Para el desarrollo de esta actividad, el ordenamiento jurídico dota a la Administración de una serie de potestades, derechos y deberes, que integran la mencionada función tributaria. Esta es, justamente, el bien jurídico tutelado en los delitos fiscales en general, de modo que debe constatarse el incumplimiento de algún deber impuesto al particular en el marco de la referida función para que quede configurado el tipo penal²⁴¹.

“función pública”, creemos que lo dicho contempla en términos generales sus notas más definitorias.

²³⁹ ARROYO ZAPATERO, L., *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1987, pág. 93.

²⁴⁰ Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 64 y sigs.

²⁴¹ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia*, op. cit., pág. 66.

Ahora, la posición en la primera parte de este epígrafe alude a la función tributaria como el bien jurídico común a todos los delitos tributarios, por lo que el bien jurídico singular del tipo debe extraerse de cada figura delictiva en particular. Es decir que en el delito de defraudación tributaria se protegería de modo específico la función tributaria con resultado de perjuicio patrimonial para la recaudación tributaria: “el objeto específico de la protección penal en el artículo 349 CP es la recaudación correspondiente a cada una de las figuras que integran el sistema tributario, pero sólo en cuanto resulte afectada por la violación de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria”²⁴².

Algún autor ha rechazado -aunque no de modo substancial- la formulación apuntada, oponiéndose a que la función tributaria pueda constituir el bien jurídico tutelado²⁴³. La configuración de un bien jurídico cada vez más alejado del planteamiento patrimonialista, vinculado al ordenamiento jurídico-financiero y válido para todo el Derecho penal tributario, ha llevado a definir la expresión de *funciones del tributo* como “la posibilidad de realización efectiva de las

²⁴² PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 76-78: “En conclusión, podemos decir que el objeto específico de la protección penal en el artículo 349, CP, es la recaudación correspondiente a cada una de las figuras que integran el sistema tributario, pero sólo en cuanto resulte afectada por la violación de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria” (pág. 78). Cfr., en sentido disidente, MARTÍNEZ- BUJÁN PÉREZ, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. pág. 160, nota 61: “(...) no puedo compartir esta última precisión, toda vez que la infracción de tales deberes integra -a mi juicio- el desvalor de la acción y, en consecuencia, no puede incorporarse a la definición del desvalor del resultado. O, dicho de otro modo, tal infracción -necesaria, sin duda, para la constitución del injusto- permite seleccionar modalidades de ataque especialmente peligrosas para el bien jurídico, pero no se integran en la noción de bien jurídico”.

²⁴³ Cfr., al respecto, GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, op. cit., págs. 67 y sigs.

previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario”²⁴⁴.

Esta última posición parte de la idea del tributo para determinar el bien jurídico tutelado²⁴⁵, que “no son elementos patrimoniales, sino ‘institutos jurídicos’ que generan ‘derechos patrimoniales’, en este caso, derechos de crédito”²⁴⁶. La doctrina conecta el art. 31.1 CE (del que deriva la necesidad de erigir el conjunto de tributos) con la legislación ordinaria y determina tres funciones del tributo: la función financiera, la función de justicia y la función político-económica o político-social²⁴⁷. Éstas han de constituir el bien jurídico a proteger por el Derecho penal tributario, por los tipos de delitos y de infracción administrativa tributaria.

Sin embargo, como la efectiva realización de las funciones del tributo sólo se logra con el real ingreso de la deuda tributaria, el bien jurídico tutelado estaría constituido por aquellas funciones “materializadas en la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario”²⁴⁸.

²⁴⁴ GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, op. cit., pág. 73. Cfr. NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, en M^a. del C. GÓMEZ RIVERO (Directora) / A. NIETO MARTÍN / A. M. PÉREZ CEPEDA / E. CORTÉS BECHIARELLI / E. NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, vol. II, 2^a. edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, 2015, págs. 215-350, esp. pág. 315.

²⁴⁵ Vid. GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, op. cit., pág. 76. La tesis se construye luego de definir a la Hacienda Pública en su vertiente objetiva y de enumerar, inmediatamente, los elementos constitutivos de aquella, y concluye que el único elemento que interesa al Derecho penal tributario es el *tributo*.

²⁴⁶ GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, op. cit., pág. 77.

²⁴⁷ Se llega a ese entendimiento mediante la interpretación del art. 4 LGT (que establece que los tributos sirven como instrumentos de la política económica general, atienden a las exigencias de estabilidad y progreso social, y procuran una mejor distribución de la renta nacional) y del art. 3 del mismo cuerpo (que llama a los tributos a la realización de la justicia de acuerdo con los principios materiales de justicia tributaria) (GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, op. cit., pág. 77).

²⁴⁸ GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, op. cit., pág. 78. El autor deja en claro que no confunde el bien jurídico con el

Pero, después de lo apuntado, consideramos que la función tributaria no es más que una función administrativa que, en el ámbito del Derecho penal, no debería tener otra misión que la de esclarecer dogmáticamente el modo y fin de la imposición tributaria del Estado, es decir, de la recaudación pública. En este sentido, “(s)i queremos convertir tal categoría dogmática ajena a las penas en bien jurídico, debemos plantearnos si con ello estamos o no protegiendo el desarrollo de una función administrativa, cuya naturaleza no cede por la consideración de ser una función importante, la más importante para el resto de las actividades desarrolladas por el Estado”²⁴⁹.

Además, “no solamente se infringe la derivada del pago de la cuantía debida a la Hacienda, sino que, efectivamente, se incumplen otros deberes específicos -como el de suministrar información veraz- que encuentran su origen en el seno de las potestades que integran la denominada ‘función tributaria’. Precisamente ese poder de imposición comporta el nacimiento de concretos deberes y sujeciones para el sujeto pasivo tributario, pero -no se olvide- en orden a la correcta recaudación y exacción de tributos, luego son instrumentales al fin primordial”²⁵⁰.

motivo de incriminación, afirmando que “(l)os concretos y reales fines político-sociales o político-económicos, así como las concretas representaciones de la idea de justicia - históricamente cambiantes por los demás- y su efectiva realización no son (...) objeto de la protección penal, es decir, no son parte integrante del bien jurídico, sino que constituyen daños sociales irrogados generalmente por la lesión del bien jurídico”. Asimismo, destaca el acierto de la observación formulada por DANNECKER, quien afirma que “(l)os fines de la imposición se consideran logrados, desde el punto de vista jurídico, cuando la deuda tributaria está pagada independientemente de si las representaciones sobre los modelos económicos que sirven de base a las leyes tributarias resultan correctas, es decir, de si los fines últimos perseguidos con la imposición pueden ser realizados”, añadiendo que “(u)na continuidad histórica del bien jurídico sólo puede garantizarse si lo que se protege como tal no son los fines últimos que se persigan sino más bien el instrumental de su realización” (nota 225). *Vid.*, asimismo y al respecto, GRACIA MARTÍN, L., “Nuevas perspectivas del Derecho tributario”, en *Actualidad Penal*, núm. 10, 1994, pág. 208.

²⁴⁹ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 74.

²⁵⁰ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 75.

Igualmente, el objeto de protección en el delito fiscal -para esta tesis, constituido por el normal desarrollo de la Administración de acuerdo a las normas que regulan su ejercicio- se transformaría en una suerte de (auto)protección de la Administración tributaria. Así, alcanzar al resultado mediante la afectación de la función administrativa conduciría a un campo de punibilidad excesivamente amplio, toda vez que cualquier afectación sobre el proceso de la gestión tributaria formaría parte de la prohibición²⁵¹.

La función de la Hacienda Pública no es una simple función administrativa, sino que va más allá, pues sirve a la redistribución de la renta, a la evitación de las desigualdades y al cumplimiento de importantes intereses de los individuos de la comunidad. La protección específica que el Derecho penal debe otorgar a la Hacienda Pública sólo puede ampararse “en cuanto que representa los intereses difundidos de toda la comunidad al poder los individuos participar de los beneficios que brinda este objeto protegido. El delito fiscal es un delito socioeconómico, contra la Hacienda Pública que afecta concretamente al sistema fiscal y dentro de éste al sistema tributario, parte esencial del sistema de ingresos del Estado. No podemos hablar de un bien jurídico digno de protección si todo este sistema está desconectado del sistema de gastos y redistribución de beneficios a amplios sectores de la población. Hay que tener en cuenta que se trata de dinero público, extraído previamente y con carácter coactivo a los particulares para solventar necesidades comunes a todos los ciudadanos”²⁵².

En suma, cabe concluir que las diversas tesis formuladas sobre el bien jurídico protegido relativas a las funciones del tributo implican una seria inseguridad jurídica por lo inabarcable de sus límites y, además, por la

²⁵¹ CATANIA, A., *Régimen penal tributario*, op. cit., pág. 42.

²⁵² AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 20.

imposibilidad de conformar concluyentemente el injusto típico²⁵³. En efecto, son prevalentemente formalistas, en consideración a la determinación de la función tributaria, al sistema de gestión de la misma o a las dimensiones finalistas que Administración tributaria persigue. Con ello, se apartan de las exigencias valorativas del objeto jurídico de protección penal en un tipo de delito como la defraudación tributaria, que no se debe limitar a una identificación formal con las facultades y fines, por legítimos y trascendentes que sean, propios de la gestión tributaria.

8. *El patrimonio privado colectivo*

La doctrina italiana se pronunció en este sentido y afirmó que los delitos fiscales tenían como objeto de tutela bienes de naturaleza patrimonial privada²⁵⁴ y, por ende, que deberían regularse como delitos especiales contra el patrimonio. Consideraron que este tipo penal era un delito de enriquecimiento indebido en el que el contribuyente obtenía una ventaja indebida proveniente del incumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues era beneficiado por servicios públicos sin haber hecho el correspondiente pago a la Hacienda²⁵⁵.

²⁵³ BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 31.

²⁵⁴ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude*, op. cit., pág. 17.

²⁵⁵ Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 206, esp. nota 56. Cfr., en sentido contrario, DELOGU, T., “L’oggetto giuridico dei reati fiscali”, en *Studi in onore de Francesco Antolisei*, Volume Primo, Giuffré Editore, Milano, 1965, *passim*, quien sostiene que la moderna ciencia de la Hacienda no fundamenta el impuesto en el cambio, sino que atiende al principio de solidaridad social, sobre la base de la capacidad contributiva del sujeto y no en razón de los beneficios que éste pueda obtener de los servicios prestados por la Hacienda Pública, pues tales servicios son de compleja valoración pecuniaria por resultar casi imposible de demostrar tanto en facetas de utilidad social como en su efectivo empleo a favor de los particulares.

No compartimos esta tesis²⁵⁶, pues el enfoque microsocioal que postula no se corresponde con lo dispuesto en la Ley Fundamental española²⁵⁷. Pretender otorgar un carácter meramente individualista al patrimonio público del Estado es irrazonable e, incluso, simplista²⁵⁸.

Además, la consideración del patrimonio individual como objeto de protección del delito fiscal haría innecesario su tipificación específica, pues el comportamiento podría reconducirse a figuras ya existentes como la estafa, el daño o la apropiación indebida²⁵⁹.

Igualmente, con esta posición se corre el riesgo de “llevar al máximo la interpretación microsocioal de los bienes jurídicos fundadores del delito fiscal, pues el patrimonio individual nada tiene que ver con el patrimonio del Estado y los delitos fiscales tampoco se asemejan a los delitos contra la propiedad. Se trata de una argumentación que conduce al fracaso de los preceptos y a la total impunidad de quienes lesionen el auténtico bien jurídico protegido”²⁶⁰.

Por lo demás, esta doctrina desconoce la división de los ingresos públicos. A saber, existen ingresos públicos de derecho público, no patrimoniales o derivados, que provienen de la potestad del Estado y son de naturaleza coactiva; e

²⁵⁶ Cfr., en este sentido, BAJO FERNÁNDEZ, M. / SUÁREZ GONZÁLEZ, C. / PÉREZ MANZANO, M., *Manual de Derecho penal. Parte especial (delitos patrimoniales y delitos económicos)*, 2ª. edic., Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993, pág. 607; COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., pág. 119.

²⁵⁷ El art. 133.1 CE dispone que la sujeción del administrado con el Estado no es particular, todo lo contrario. Dicho precepto reza de la siguiente manera: “1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley (...)”.

²⁵⁸ BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 26.

²⁵⁹ BOIX REIG, J. / BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública: bien jurídico y tipos legales*, op. cit., pág. 19.

²⁶⁰ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude*, op. cit., pág. 17.

ingresos públicos de derecho privado, directos u originarios, que tienen una naturaleza privada. Los tributos, en particular, son ingresos de Derecho público, que derivan de un título jurídico público y que se exigen por la Administración coactivamente²⁶¹.

9. El erario público como valor patrimonial protegido

Esta doctrina, que se reputa mayoritaria²⁶², sostiene que el bien jurídico protegido en el delito de defraudación a la Hacienda Pública es el patrimonio del Estado (Erario Público)²⁶³, posición que debe matizarse.

Para algunos, el otrora art. 319 CP recogía “un delito contra los intereses patrimoniales del Estado o entidades locales cuyo acomodo debería haberse buscado entre los delitos contra la propiedad, puesto que el acento se coloca ahora en el lucro cesante implicado por la no percepción de los ingresos fiscales”²⁶⁴.

Para otros, que insisten en la necesidad de *perjuicio patrimonial*, hay que resaltar la singularidad del patrimonio afectado (Erario Público), como elemento diferenciador en la defraudación contra la Hacienda Pública²⁶⁵.

²⁶¹ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., págs. 207 y sig.

²⁶² BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 271.

²⁶³ Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos tributarios y previsionales*, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2001, págs. 55 y sigs.; MESTRE DELGADO, E., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. LAMARCA PÉREZ (Coordinadora), *Delitos y faltas. La parte especial del Derecho penal*, 2ª. edic., Editorial Colex, Madrid, 2013, págs. 423-425.

²⁶⁴ RODRÍGUEZ DEVESA, J. M., *Derecho penal español. Parte especial*, 6ª. edic., Editorial del autor, Madrid, 1975, pág. 939.

²⁶⁵ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, en *REDF*, núm. 15-16, 1977, págs. 703-735, esp. pág. 707; CÓRDOBA RODA, J., “El nuevo delito fiscal”, en *RJC*, vol. 84, núm. 4, 1985, págs. 919-942, esp. pág. 921; BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 271.

Por otro lado, para algunos especialistas en Derecho tributario, el bien jurídico protegido es el patrimonio del Estado, pero, concretamente, el derecho de crédito por tributos de las Haciendas estatal y local²⁶⁶.

Asimismo, desde esta corriente patrimonialista pública, se ha identificado al bien jurídico no ya con el Erario Público, sino con el preciso interés público a la plena y puntual percepción de los ingresos correspondientes a cada uno de los impuestos que integra el sistema tributario²⁶⁷.

Las críticas formuladas a esta orientación doctrinal se centran en la inexactitud del concepto de *patrimonio público*²⁶⁸, lo que hace imposible identificar un injusto material que legitime la tipificación de delitos fiscales independientes, pues el patrimonio no ofrece diferencias para su protección por su carácter público o privado²⁶⁹.

Por otro lado, esta concepción parece confundir el bien jurídico tutelado con el objeto material del delito, pues identifica el interés patrimonial o interés recaudatorio que tiene la Hacienda Pública -objeto material- con la Hacienda

²⁶⁶ Vid. DEL POZO LÓPEZ, J. / ARNÁU ZOROA, F., “Anotaciones sobre el delito fiscal”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 378-446, esp. pág. 414. Cfr., en sentido contrario, BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 273: “No es el derecho de crédito -que la Hacienda Pública, estatal, autonómica, foral o local ostenta como contrapartida de la deuda tributaria del contribuyente-, lo que constituye el objeto de protección directa en el delito fiscal, sino el patrimonio, como lo prueba la necesidad del perjuicio patrimonial (...). En otras palabras, no basta lesionar el derecho de crédito, sino que es necesario producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, estatal, autonómica, foral o local”.

²⁶⁷ Pese a discrepar con la tesis en términos generales, pues afirma que lo que se tutela es la *funcionalidad de la Hacienda Pública*, PÉREZ ROYO, F. en *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 73, sostiene que es la más exacta, tanto por precisar un aspecto concreto de la Hacienda Pública como por referirse a cada impuesto en particular.

²⁶⁸ Cfr. GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios*, op. cit., pág. 50.

²⁶⁹ ARROYO ZAPATERO, L., *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, op. cit., pág. 92.

Pública -bien jurídico-. La Hacienda Pública no sólo debe entenderse como Erario o Tesoro Público (patrimonio estático de titularidad estatal, compuesto de recursos financieros como dinero, valores o créditos), sino, también, como patrimonio dinámico (actividad económico-financiera del Estado, dirigida a la recaudación de ingresos y satisfacción de gastos).

Además, afirmar que el Erario Público es el bien jurídico protegido no justificaría un tratamiento separado de los delitos contra el patrimonio ni la tipificación de estos tipos penales. Si consideramos la ubicación de los delitos contra el patrimonio en la normativa penal y su esencia jurídica, resulta inadecuado trazar la equiparación pretendida por la tesis analizada²⁷⁰.

Asimismo, si bien la maniobra castigada por el legislador en el delito fiscal puede causar un perjuicio patrimonial al Erario Público, el bien jurídico protegido no se agota ahí, pues lo que realmente se persigue es haber obstaculizado la obtención de los ingresos públicos²⁷¹. En verdad, “(l)a reprobación del fraude fiscal no se fundamenta sólo en la necesidad de satisfacer el interés económico de la ‘persona’ Estado, sino, sobre todo, en la posibilidad de hacer efectivos derechos fundamentales de naturaleza social y cultural y, en suma, de hacer viable el modelo constitucional”²⁷².

Un criterio puramente patrimonialista fracasa y conduce a una imprecisión, pues el Erario Público resulta afectado no sólo cuando un sujeto incurre en el delito fiscal, sino también cuando comete otras conductas delictivas (por ejemplo,

²⁷⁰ Cfr., en sentido discrepante, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. pág. 159, nota 60.

²⁷¹ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 20.

²⁷² LAMARCA PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., esp. pág. 753.

el delito de malversación de caudales públicos), cuya realización conlleva necesariamente una lesión de aquél²⁷³.

III.- Jurisprudencia criminal

El pronunciamiento del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001 es un claro exponente de la postura patrimonialista *individual* del bien jurídico tutelado, que señala lo siguiente:

“Este punto de vista es rechazado en la teoría del derecho penal fiscal, en la que se afirma que ‘se contempla como bien jurídico, en consonancia con la jurisprudencia y la teoría dominante, la recaudación completa de los impuestos particulares’. Así nos encontraríamos ante la perspectiva patrimonialista o recaudatoria del bien jurídico protegido. La ley penal vigente no es ajena a esta concepción teórica y ello tiene un reflejo preciso en la estructura del tipo penal del art. 305 Código penal, configurado como una ley penal en blanco, que remite (implícitamente) a la infracción de deberes fiscales especiales derivados de las leyes que disciplinan cada especie de impuesto. En este sentido es evidente, ante todo, que cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del ‘pago de tributos’ se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, pues, de lo contrario, no se hubiera utilizado el plural de ‘tributos’. Pero, más allá del texto legal, existe una necesidad lógica de remisión a los deberes que surgen de cada ley fiscal particular: el deber de pagar está condicionado en cada una de ellas por hechos imponibles diferentes, por ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios fiscales diversos”²⁷⁴.

²⁷³ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 63 y sig.

²⁷⁴ STS de 10.X.2001 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), Fundamento de Derecho segundo.

Se infiere del pronunciamiento que el bien jurídico protegido es concreto y referido a las infracciones particulares relativas a la deuda tributaria singularizada que se ha dejado de ingresar, con expresión de un perjuicio concreto a la Hacienda Pública. La consecuencia, de acuerdo al TS, es la siguiente:

“El hecho sólo estará determinado a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable en la medida en que la autoridad tributaria haya procedido, por alguno de los métodos autorizados por los arts. 47 a 51 LGT, a la liquidación, al menos provisional (art. 123.1.2º párrafo LGT) del impuesto, es decir, a la determinación de la deuda fiscal, proveniente del hecho imponible y del sujeto obligado, y sobre esa base haya dado impulso a la iniciación del procedimiento”²⁷⁵.

Pese a reconocer el acierto en su consideración aislada, los argumentos empleados no son más que meros artificios de lógica que no sirven para determinar el bien jurídico protegido en el delito fiscal. En verdad, la Sentencia pretende fundamentar las características del hecho denunciado para interrumpir el plazo de prescripción mediante la obligada referencia a la acción esperada (aludía a hechos omisivos), el deber incumplido y el sujeto obligado, imponiendo -al menos- un cálculo provisional de la deuda tributaria. De dichas exigencias no deriva el bien jurídico tutelado por el delito, sino la indefensión y el derecho a ser informado de la acusación formulada en el ámbito de un proceso penal²⁷⁶.

En la Sentencia de 15 de julio de 2002 el Tribunal Supremo sostuvo que el bien jurídico tutelado en el delito fiscal es el patrimonio de la Hacienda Pública *en*

²⁷⁵ STS de 10.X.2001 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), Fundamento de Derecho segundo.

²⁷⁶ BAL FRANCÉS, E / GONZÁLEZ GUTIÉRREZ BARQUÍN, P., “Capítulo I. Bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda pública”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 65-74, esp. pág. 67.

*general*²⁷⁷. La Sentencia afronta la cuestión desde una perspectiva distinta cuando señala -con ocasión de examinar la relación entre la prescripción de la deuda tributaria y la prescripción del delito- la compatibilidad entre la renuncia estatal a perseguir los incumplimientos de índole tributaria una vez transcurrido cuatro años, y la decisión de mantener operativa la respuesta penal más allá de ese plazo, lo que justifica con la naturaleza del bien jurídico protegido. El Alto Tribunal se pronuncia en el siguiente sentido:

“En efecto, la primera (renuncia estatal a investigar perseguir los incumplimientos de índole tributaria una vez transcurrido cuatro años) puede explicarse muy bien en virtud de criterios meramente pragmáticos, de logística recaudatoria, es decir, de rentabilidad exclusivamente económica, como el representado por la necesidad de optimizar los limitados recursos de la administración tributaria, concentrando su uso en un determinado lapso de tiempo. En tanto que la segunda (la decisión de mantener operativa la respuesta penal más allá de ese plazo) trae su justificación en la necesidad de conferir un plus de protección a los importantes valores constitucionales en juego en la materia, cuya proyección no se agota, sino que trasciende la significación estrictamente dineraria del tributo. En efecto, lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE) (...) de cuya efectividad depende la dimensión ‘social’ del Estado que proclama la Constitución (art. 1); es decir todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales. De ahí que la materialización de esa relevante dimensión estatal resulte gravísimamente obstaculizada por conductas tan lesivas para los intereses comunes y de tan profunda significación antisocial como las que son objeto de persecución en esta causa”²⁷⁸.

²⁷⁷ STS de 15.VII.2002 (Ponente: ANDRÉS IBÁÑEZ).

²⁷⁸ STS de 10.X.2001 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), Fundamento de Derecho segundo. *Vid.*, además, BAL FRANCÉS, E / GONZÁLEZ GUTIÉRREZ BARQUÍN, P., “Capítulo I. Bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda pública”, *op. cit.*, esp. pág. 68.

El principio de solidaridad, contemplado en el art. 31.1 CE, es el fundamento de la imposición de obligaciones fiscales, toda vez que impone la obligación de contribuir a las cargas públicas, de cuya efectividad depende la dimensión social del Estado. Esto conduce a que, una vez producida la prescripción de una deuda tributaria, no se siga un efecto automático de desaparición de todo el bien jurídico merecedor de protección.

Esta perspectiva tiene su precedente en la doctrina más consolidada del Tribunal Supremo, que apeló a la importante función que cumple la Hacienda Pública en orden a la distribución equitativa de los recursos públicos. Así se ha manifestado la Sentencia pionera de 27 de diciembre de 1990 en el caso *Lola Flores*, cuando señaló:

“(…) el bien jurídico protegido por este tipo de delito, teniendo en cuenta la esencialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionado con el artículo 1.1 CE que proclama a la Justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, y el 31 de la misma norma fundamental, en orden a la justicia 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”²⁷⁹.

Hasta entonces, y sobre hechos anteriores a la reforma del Código penal de 1985, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985²⁸⁰ había dicho -en forma tangencial- que la acción delictiva había sido “una burlesca infracción de

²⁷⁹ STS de 27.XII.1990 (Ponente: RUIZ VADILLO), Fundamento de Derecho tercero.

²⁸⁰ STS de 29.VI.1985 (Ponente: DE VEGA RUIZ).

compromisos cívicos y sociales”, vinculando directamente el bien jurídico protegido a la defensa de los valores de igualdad y justicia. Posteriormente, las Sentencias de 12 de marzo²⁸¹ y 12 de mayo²⁸² de 1986 -aunque desde una perspectiva patrimonialista-, calificaron al delito fiscal como *delito socio-económico*²⁸³.

La STS de 5 de diciembre de 2002 sostuvo la idea del patrimonio de la Hacienda pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria como bien jurídico protegido en el delito fiscal, y afirmó que este tipo penal se configura mediante la infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos²⁸⁴.

En verdad, este último pronunciamiento mantiene, respecto del bien jurídico, una situación de ambigüedad. Por un lado, proclama que el objeto tutelado es el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación recaudatoria y, por otro lado, afirma la existencia del delito más allá de la desaparición de la cuota tributaria defraudada. Al respecto, deja dicho que “(l)a presencia de un bien jurídico digno de protección es elemento imprescindible, al menos en el sentir mayoritario de la doctrina, para la justificación de la existencia del delito”, de manera que, no existiendo la cuota, pero permaneciendo un bien jurídico superior, no meramente patrimonial o recaudatorio, llega a una conclusión distinta a la que llegó la Sentencia de 10 de octubre de 2001 previamente señalada. Pareciera que

²⁸¹ STS de 12.III.1986 (Ponente: VIVAS MARZAL).

²⁸² STS de 12.V.1986 (Ponente: VIVAS MARZAL).

²⁸³ BAL FRANCÉS, E / GONZÁLEZ GUTIÉRREZ BARQUÍN, P., “Capítulo I. Bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda pública”, op. cit., esp. pág. 69.

²⁸⁴ STS de 5.XII.2002 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA). Asimismo, consúltese STS de 25.XI.2005 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA).

con esta Sentencia se produce una situación vacilante a la hora de consolidar determinada doctrina legal sobre el bien jurídico protegido²⁸⁵.

Por otro lado, la Sentencia de 3 de abril de 2003 viene a consolidar el enfoque de la Sentencia de 15 de julio de 2002, pues la reproduce de forma literal²⁸⁶.

Igualmente, no faltan voces en el Tribunal Supremo que entiendan que el bien jurídico en el delito fiscal es la protección de valores superiores. En este sentido lo han estimado, entre otras, las Sentencias de 19 de mayo de 2005²⁸⁷ y de 6 de octubre de 2006²⁸⁸.

El primero de los pronunciamientos referidos -STS de 19 de mayo de 2005-, hace alusión a la tutela de los principios generales del ordenamiento jurídico al señalar lo siguiente:

“Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisión de la vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática. Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la

²⁸⁵ BAL FRANCÉS, E / GONZÁLEZ GUTIÉRREZ BARQUÍN, P., “Capítulo I. Bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda pública”, op. cit., esp. pág. 69.

²⁸⁶ STS de 3.IV.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), Fundamento de Derecho décimo.

²⁸⁷ STS de 19.V.2005 (Ponente: MARTÍN PALLÍN).

²⁸⁸ STS de 6.X.2006 (Ponente: SORIANO SORIANO).

complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas”²⁸⁹.

Por su parte, la STS de 6 de octubre de 2006 sostuvo que el delito fiscal no es un delito patrimonial, sino un delito socioeconómico, pues en los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado que, en el delito fiscal, sólo indirectamente puede resultar afectado:

“Las cantidades que, por ejemplo, debió ingresar el procesado y no lo hizo, nunca han podido integrar el patrimonio del Estado, como en el delito de malversación, porque no llegaron a tener entrada en él (...) Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas”²⁹⁰.

La Sentencia del TS de 11 de marzo de 2014 comparte la posición de la ya señalada STS de 19 mayo de 2005, de cuyo tenor resulta la atribución de una naturaleza colectiva o supraindividual al bien jurídico protegido en el delito fiscal²⁹¹. La misma concepción -aunque destacando la mediatez de la afectación- deriva de la Sentencia de la AP de Islas Baleares, de 29 de enero de 2016, cuando proclamó lo siguiente:

“Incluso, la STS 4/2015, de 29 de Enero (RJ 2015, 483), en su fundamento jurídico primero, cuando analiza la legitimación de la acusación popular respecto del concreto supuesto enjuiciado en aquél caso, no obstante contraponer los

²⁸⁹ STS de 19.V.2005 (Ponente: PALLÍN), Fundamento de Derecho quinto.

²⁹⁰ STS de 6.X.2006 (Ponente: SORIANO SORIANO), Fundamento de Derecho quinto.

²⁹¹ STS de 11.III.2014 (Ponente: MONTERDE FERRER), Fundamento de Derecho octavo, punto tercero.

intereses que protege el delito fiscal con los protegidos por los delitos de malversación de caudales públicos y falsedad -en términos distintos, en lo que al delito de malversación de caudales públicos se refiere, a los expresados en la STS 952/2006, de 6 de octubre (RJ 2006, 8006) -, el tenor de su argumentación no permite descartar que el bien jurídico protegido por el delito fiscal contemple una afectación de intereses colectivos o sociales siquiera sea de forma mediata”²⁹².

IV.- Toma de postura

El concepto de bien jurídico ha de ser quizá el de mayor dificultad para definir en el ámbito de la ciencia penal²⁹³, dificultad que se extiende de igual manera al momento de delimitarlo en la figura específica de la defraudación tributaria.

En verdad, y a pesar de que a primera vista pareciera que existe un amplio abanico de concepciones, tal multiplicidad es sólo aparente. Sin perjuicio del aporte de valiosos enfoques, pueden considerarse superadas las posiciones que niegan la existencia de un bien jurídico en el delito tributario y las que se han reputado como minoritarias. En efecto, si prescindimos de teorías aisladas, elaboradas en torno al primitivo delito fiscal y que no han encontrado acogida

²⁹² SAP de Islas Baleares de 29.I.2016 (Ponente: ROMERO ADÁN), Fundamento de derecho tercero

²⁹³ ROXIN, C., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción y notas de D.-M. LUZÓN PEÑA, M. DÍAZ Y GARCÍA-CONLLEDO y J. DE VICENTE REMESAL, Editorial Civitas, Madrid, 1997, pág. 54: “(...) la cuestión teórica del concepto material de delito sigue sin estar clara, pues hasta ahora no se ha logrado precisar el concepto de ‘bien jurídico’ de modo que pudiera ofrecer una delimitación jurídicamente fundada y satisfactoria por su contenido”. En el mismo sentido, TAVARES, J. E. X., *Bien jurídico y función en Derecho penal*, traducción de M. CUÑARRO, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2004, pág. 15: “Dadas las variedades con que se presenta, es prácticamente imposible conceptuar exhaustivamente el bien jurídico”; RODRÍGUEZ DE BELLO, G. (Coordinadora), *Ley sobre el hurto y robo de vehículos automotores. Comentada*, Editorial Paredes, Caracas, 2008, pág. 48: “Independientemente de las definiciones que se han dado de bien jurídico, impera la falta de certeza respecto de su contenido. Se trata de un concepto indeterminado que puede prestarse para cualquier cosa”.

alguna, la doctrina española enfrenta dos líneas básicas de pensamiento que pueden reconducirse fundamentalmente a las siguientes:

I) Patrimoniales, que ven el objeto de tutela en el patrimonio del Estado (Erario Público); y

II) Funcionales, que rechazan categóricamente aquéllas posiciones y orientan la protección a la función tributaria o a las funciones del tributo²⁹⁴.

La tesis patrimonialista es la que, en esencia, ha gozado de mayor predicamento en la doctrina desde la introducción de la figura del primitivo delito fiscal en 1977 y, la misma, se ha consolidado tras las reformas experimentadas hasta el punto de poder ser calificada incluso de posición mayoritaria en el panorama actual.

Por lo demás, y aunque no suele pronunciarse acerca del bien jurídico técnicamente protegido, cuando lo ha hecho, la jurisprudencia mayoritaria también se ha orientado fundamentalmente en esta línea.

Adoptamos la tesis patrimonialista y entendemos que el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria debe verse bajo dos vertientes: una inmediata y otra mediata²⁹⁵.

²⁹⁴ FERRÉ OLIVÉ, J. C., “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en M. L. MAQUEDA ABREU / M. MARTÍN LORENZO / A. VENTURA PÜSCHEL (Coords.), *Derecho penal para un Estado social y democrático de Derecho. Estudios penales en Homenaje al Profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubieta*, Servicios de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016, págs. 569-578, esp. págs. 571-573.

²⁹⁵ *Vid.*, sobre el criterio relativo a la presencia de un bien jurídico inmediato frente a uno mediato, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, op. cit., págs. 141-189; FERRÉ OLIVÉ, J. C., “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, op. cit., esp. pág. 587.

El bien jurídico inmediatamente tutelado es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en la recaudación tributaria²⁹⁶. Pero no debemos desconocer la dimensión mediata del bien jurídico, representada por las consustanciales funciones que el tributo está llamado a cumplir, legitimadoras de su propia exigibilidad en el Estado de Derecho.

Cabe matizar que la caracterización expuesta no significa que haya dos bienes jurídicos en sentido técnico, de forma tal que el tipo penal exija la vulneración de los dos configurándose como si de un delito pluriofensivo se tratara. En efecto, el bien jurídico mediato no desempeña un papel dogmático determinante en la hermenéutica del tipo penal ni sirve de criterio interpretativo rector en la figura. Aquél no puede ser lesionado por el comportamiento típico defraudatorio individual, sino que, más bien, podrá ser abstractamente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de aquella conducta²⁹⁷.

²⁹⁶ En el mismo sentido, consúltese la STS de 5.XII.2002 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA).

²⁹⁷ *Vid.*, ampliamente, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015, págs. 621 y sig.

CAPÍTULO III

ACCIÓN TÍPICA

I.- Comportamiento típico

A) Delimitación

El art. 305.1 CP configura la descripción del comportamiento típico en los siguientes términos:

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma (...)”.

El verbo *defraudar* es el núcleo del tipo penal y su exégesis ha dado lugar a una de las mayores controversias dogmáticas con una incidencia decisiva en la configuración del injusto²⁹⁸. En efecto, el alcance de la figura delictiva dependerá de la interpretación que se adopte acerca de este elemento²⁹⁹.

²⁹⁸ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Lección XXX. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en J. L. GONZÁLEZ CUSSAC (Coordinador), *Derecho penal. Parte especial*, 4ª. edic. actualizada a la Ley Orgánica 1/2015, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015, págs. 515-530, esp. pág. 517.

²⁹⁹ *Vid.*, ampliamente, sobre el concepto de *defraudación* desde un punto general y desde un punto de vista tributario: ROSSY, J. M., *El delito fiscal*, Editorial Bosch, Barcelona, 1989, págs. 27-51.

En lo que sigue de este primer apartado abordaremos el estudio del verbo descriptivo de la acción de *defraudar* y, luego, las formas concretas previstas legalmente de realización del mencionado comportamiento de defraudación.

B) Verbo rector de la acción típica: defraudar

1. Conducta activa

Han sido esencialmente dos los entendimientos sustentados del verbo *defraudar* que autorizan a hablar de concepciones enfrentadas sobre la naturaleza del delito fiscal³⁰⁰.

En efecto, un importante sector doctrinal preconiza la conocida teoría de la *infracción de deber* por medio de la acción causante de un perjuicio patrimonial previsto por la norma, sin exigir elementos ulteriores y, en particular, un engaño determinado³⁰¹. De este modo, el desvalor de acción del delito viene integrado únicamente por la infracción de deberes formales tributarios³⁰².

³⁰⁰ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, J. C., “La protección penal de la Hacienda Pública: delito fiscal, fraude de subvenciones y delito contable”, en *CT*, núm. 60, 1989, págs. 17-32, esp. págs. 18 y sig.

³⁰¹ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 87 y sigs. Cfr. GRACIA MARTÍN, L., “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación y propuesta de reforma”, en *REDF*, núm. 58, 1988, págs. 267-292, esp. págs. 267 y sigs.; GIMBERNAT ORDEIG, E., “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, en *PJ*, núm. especial IX (*Jornadas de estudio sobre nuevas formas de delincuencia*. Centro de estudios judiciales. Madrid, 28 a 30 de noviembre de 1988), Consejo General del PJ, 1989, págs. 351-357, esp. págs. 352 y sig.

³⁰² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Lección XXX. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, op. cit., págs. 515-530, esp. págs. 517 y sig. En este sentido, consúltense las sentencias del TS de 5.XII.2002 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA), de 28.XI.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), de 19.V.2005 (Ponente: MARTÍN PALLÍN) y de 25.XI.2005 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA).

Otro sector, con más adeptos en la doctrina³⁰³ y en la jurisprudencia³⁰⁴, preconiza la teoría del *engaño*, entendiendo que el verbo *defraudar* debe dotarse de un contenido jurídico-penal autónomo y concebirse como comprensivo de un engaño. Esta posición se inclina por ligar la defraudación del art. 305 CP al concepto utilizado por el Derecho tributario sancionador sobre el empleo de medios fraudulentos, ya sea en su vertiente de anomalías sustanciales de la contabilidad, en el empleo de facturas falsas o en la interposición de terceras personas³⁰⁵.

Pero la *teoría del engaño* puede matizarse. Para algunos autores habría que exigir en la configuración del delito fiscal la presencia de un engaño similar al que existe en el delito de estafa. En este sentido se afirmó que “(n)o hay en la defraudación tributaria un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera *mise en scène* tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración Tributaria”³⁰⁶, y es por eso que el simple incumplimiento de los deberes fiscales es atípico mientras no concurra una maniobra falaz susceptible de inducir a error.

Con este lineamiento, la STS de 20 enero de 2006 afirmó lo siguiente:

³⁰³ Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G., “Reflexiones sobre el artículo 349 del Código penal”, en *CT*, núm. 53, 1985, pág. 267; CÓRDOBA RODA, J., “El nuevo delito fiscal”, en *RJC*, vol. 84, núm. 4, 1985, págs. 919-942, esp. pág. 924; MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., “Los delitos contra la Hacienda Pública en los diferentes impuestos”, en *GF*, núm. 48, Madrid, 1987, pág. 125; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, núm. 1, 1998, págs. 55-66, esp. pág. 57; BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Colección Ceura, Madrid, 2000, págs. 48 y sig.

³⁰⁴ Concepción avalada, entre varias, por las siguientes SSTs: de 12.III.1986 (Ponente: VIVAS MARZAL), de 12.V.1986 (Ponente: VIVAS MARZAL), de 27.XII.1990 (Ponente: RUIZ VADILLO), de 28.VI.1991 (Ponente: BARBERO SANTOS), de 9.III.1993 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ) y de 31.V.1993 (Ponente: GRANADOS PÉREZ).

³⁰⁵ VELASCO CANO, F., “Capítulo 3. El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código penal”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009, págs. 71-103, esp. págs. 88 y sig.

³⁰⁶ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, en *REDF*, núm. 15-16, 1977, págs. 703-735, esp. pág. 710. Cfr., en el mismo sentido, BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 48 y sig.

“El concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño en el delito de estafa. Es evidente que tanto el Código de 1973 como el actual consideran que la estafa es una forma de defraudación y que históricamente el delito fiscal proviene del tipo de la estafa. En el elemento típico del engaño, por lo tanto, no deben existir diferencias”³⁰⁷.

Otros autores, con base en el mismo planteamiento, afirmaron que el engaño característico de la defraudación no ha de ser identificado con el de la estafa³⁰⁸. Así pues, estiman que “(e)l punto de partida de la denominada teoría del engaño es correcto, aunque su formulación concreta y las correspondientes conclusiones a las que ha llegado un sector de la doctrina y la jurisprudencia españolas no pueden ser aceptadas (...) se puede compartir la premisa básica de la llamada teoría del engaño y llegar a proponer soluciones prácticas más próximas a las que postulan los defensores de la teoría de la infracción del deber en cuestiones tan importantes como la admisión de la defraudación mediante omisión”³⁰⁹.

Esta última formulación -que compartimos- sostiene que el significado del verbo rector no se agota únicamente en la causación de un perjuicio patrimonial y, además, rechaza la tesis extrema de la *mise en scène*³¹⁰. Con dicha base formula en consecuencia el siguiente interrogante: ¿cómo debe ser definido el engaño, maña o astucia, que dota de sentido al desvalor de acción del tipo penal³¹¹?

³⁰⁷ STS de 20.I.2006 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), Fundamento de Derecho noveno.

³⁰⁸ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 114-119.

³⁰⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Lección XXXI. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 648. Esta proximidad es reconocida por GRACIA MARTÍN en su obra: *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, Editorial Trivium, Madrid, 1990, pág. 100, nota 31.

³¹⁰ La jurisprudencia, a veces vacilante, ha seguido esta doctrina en las SSTs de 25.XI.2005 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA) y de 10.VII.2006 (Ponente: MONTERDE FERRER).

³¹¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Editorial Tecnos, Madrid, 1995, págs. 44 y sigs.

El verbo *defraudar* desempeña *mutatis mutandis* el mismo papel que en el marco de los arts. 536 y 537 CP³¹², pues “(a)l igual que sucede en estos preceptos, en los que la *defraudación* es el *concepto genérico* de *conducta engañosa* que abraza todas las modalidades disvaliosas que se describen, en el artículo 349 [*hoy, art. 305 CP*] se expresa también genéricamente la necesidad de que la ejecución del hecho vaya acompañada de una determinada modalidad específica³¹³ de *conducta* que, además de la infracción del deber o con independencia de ella, implique un engaño o artificio especialmente disvalioso para atacar el bien jurídico”³¹⁴.

El tipo de delito fiscal contiene el vocablo genérico de *defraudación*, pero no así los medios engañosos específicos, por lo que es labor del intérprete de la norma averiguarlos y determinar en qué casos se cumple este elemento parcial del

³¹² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., pág. 43, nota 51, entiende que en el art. 536 CP el legislador está exigiendo sin duda un engaño (no equiparable a la estafa) o, en otros términos, una conducta fraudulenta que incorpora una maña o astucia como elemento configurador del desvalor de la acción de este delito, puesto que el tipo distingue claramente entre la causación de un perjuicio patrimonial (que es el resultado material del delito) y, además, una *defraudación* que comporta “la utilización ilícita de energía eléctrica por alguno de los medios siguientes (...)”. Estima además que la utilización del término *defraudación* al lado de *perjuicio* alude al desvalor de acción que supone la utilización de alguno de los medios que se describen y que denotan una especial intolerabilidad en la conducta del sujeto y que tanto gramatical como jurídicamente puede decirse que traducen el engaño característico de la figura; resalta que no es superflua la palabra *defraudación*, sino que aparece dotada de sentido al compendiar todo el desvalor de acción engañoso que taxativamente se desgrana con la enumeración de utilización de energía eléctrica descrita en el precepto; concluye que esta interpretación se ve confirmada si se integra en toda la sección 6ª. y, en particular, si se tiene en cuenta que el art. 537 CP que tipifica la conducta de “alterar maliciosamente las indicaciones o aparatos contadores de fluido eléctrico” y que se describe ejemplificativamente como una de las modalidades posibles de *defraudación*.

³¹³ En el delito de *defraudación* se incluyen unas *modalidades genéricas de acción* (elusión, obtención o disfrute) que configuran las vías a través de las cuales debe llegarse a la causación del perjuicio patrimonial. Estas modalidades *no prejuzgan las modalidades de comisión activa u omisiva*. Asimismo, el hecho de que sean modalidades genéricas no implica -en contra de lo objetado por GRACIA MARTÍN- que la mención del verbo *defraudar* sea superflua o, en su caso, redundante (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., pág. 44, nota 54).

³¹⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., pág. 44.

desvalor de acción³¹⁵. Además, la vulneración del bien jurídico singularmente protegido (patrimonio del Erario público) solamente podrá imputarse cuando la Administración no se haya encontrado en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible³¹⁶.

Por otro lado, el análisis del comportamiento típico en el delito fiscal requiere un breve comentario sobre un aspecto de la reforma al Código penal llevada a cabo por la LO 7/2012, de 27 de diciembre³¹⁷. En efecto, el legislador introdujo una importante novedad en el art. 305.1 CP, párrafo 2º., al disponer expresamente que “(l)a mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”.

La fundamentación de esta novedad legislativa, que se corresponde con la introducción asimismo de un precepto equivalente en los delitos contra la

³¹⁵ En el § 370 *Abgabenordnung* (Ordenanza Tributaria Alemana) se incluye el tipo de acción de la defraudación tributaria (núm. 1, apartado 1) que consiste en la comunicación a las autoridades financieras o de otra clase, datos inexactos o incompletos sobre los hechos con relevancia tributaria; y, un tipo de omisión (núm. 2, apartado 1) que se aplica a “quien infringiendo un deber no informe a las autoridades financieras acerca de hechos con relevancia tributaria”. Con todo, cabe advertir que el precepto contiene otro supuesto omisivo que se aplica a “quien infringiendo un deber omite la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar”. Éste no es objeto de comentario alguno, pues no encuentra correlato en el Derecho español. Al respecto, y como afirma MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., pág. 45: “(n) hay inconveniente alguno en entender que las modalidades específicas de acción descritas en el precepto alemán pueden ser también modalidades idóneas para cumplir el especial desvalor de acción del tipo del artículo 349”. En efecto, en la modalidad activa ello ocurre cuando se presentan datos inexactos sobre hechos que disminuyen la imposición; y, en la modalidad omisiva, cuando existiendo un deber de comunicar datos el sujeto omite la obligada declaración.

³¹⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., pág. 45.

³¹⁷ *Vid.*, ampliamente, APARICIO DÍAZ, L., “La nueva reforma del Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, núm. 8081, 2013, págs. 16-22, esp. págs. 16-18.

Seguridad Social³¹⁸, se encuentra expresada en la Exposición de Motivos de la señalada Ley Orgánica:

“En la práctica se dan supuestos en los que se interpreta que no existe delito contra la Seguridad Social por el mero hecho de que se hayan presentado los documentos de cotización, sin entrar a valorar si son veraces y completos. También es frecuente que en los supuestos de defraudación en los que intervienen personas interpuestas, precisamente, la presentación de documentos de cotización aparentemente correctos forma parte del engaño. Por ello, se ha añadido un último inciso para aclarar que la mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación si ésta queda acreditada por otros hechos. El inciso no supone modificación conceptual alguna, sino que trata de fijar la interpretación auténtica de la norma”³¹⁹.

A pesar de la claridad del pasaje transcrito, no faltan voces que hayan afirmado que “(e)l agregado (...) podría perseguir la configuración de un nuevo concepto de defraudación, puramente formal, mediante la simple elusión del pago, de modo que el hecho de no ocultar o falsear las declaraciones o autoliquidaciones no impida que tal defraudación tenga lugar”³²⁰.

No compartimos por nuestra parte dicha interpretación. Si el legislador así lo hubiera querido, la nueva configuración del concepto debería haberlo aludido. Esto no se hizo en efecto, más bien todo lo contrario: se dejó en claro que no

³¹⁸ Cfr., a este respecto, ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica: Uría Menéndez*, núm. 34, 2013, págs. 15-38, esp. pág. 22. El art. 307.1 CP vigente, dispone: “El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social (...) La mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos (...)”.

³¹⁹ Tal como surge de la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado IV.

³²⁰ APARICIO DÍAZ, L., “La nueva reforma del Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 16.

supone modificación conceptual alguna, sino que trata de *fijar la interpretación auténtica de la norma.*

Se ha estimado que la modificación sufrida por el precepto “no significa más que un cambio en la interpretación que se hacía y se hace actualmente del delito fiscal en el sentido de que el impago del impuesto sin más no motiva la comisión del delito, siendo necesario que exista una defraudación, que con la legislación derogada se podía entender que la presentación de la declaración del impuesto o la autoliquidación que responde a la realidad de lo debido, sin hacer el correspondiente ingreso a favor de la Administración ya excluía el tipo penal, porque no había defraudación con esa conducta de admisión de lo debido, debiendo a partir de ese momento ser aquella la que con sus medios hacer el cobro de las cuotas y otros conceptos adeudados. Con la nueva redacción, si formalmente se declaran correctamente todas las cuotas adeudadas y se ocultan las verdaderas intenciones de impago, por ejemplo desplazando los bienes lejos del alcance de Hacienda, concurrirá el delito fiscal, lo que anteriormente pudiera ser dudoso; además se crearía un concurso de leyes con el delito de alzamiento de bienes que se resuelve por el principio de especialidad, art. 8.1 CP, a favor del delito contra la Hacienda Pública”³²¹.

Así pues, con este planteamiento, procedemos a entrar en el estudio de la modalidad omisiva del tipo penal, cuyo tratamiento configura una debatida materia desde la introducción del delito de defraudación tributaria en el ordenamiento jurídico penal.

³²¹ MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi*, núm. 11, marzo 2013, págs. 37-48, esp. pág. 40.

2. *Conducta omisiva*

El legislador de 1995 incorporó expresamente en la configuración del delito fiscal la posibilidad de incurrir en el comportamiento típico por medio de una conducta omisiva³²², agregado que encontró su explicación en la exasperada discusión suscitada en la doctrina y en la jurisprudencia acerca de la cuestión, sobre todo en el supuesto de falta de presentación de la obligada declaración tributaria³²³.

Aun asumiendo el riesgo de pecar de simplismo dogmático, hemos de resumir la polémica con el análisis de dos tesis enfrentadas, que se reflejan con mayor claridad en el ámbito jurisprudencial³²⁴: de un lado, la postura que, con diversas particularidades, apuntaba -a la vista de la redacción anterior- que la omisión por medio de la falta de presentación de la declaración tributaria sólo era relevante si iba acompañada de una auténtica *mise en scène* idónea para inducir a error a la Administración; y, por otro lado, la posición -con más adeptos en la

³²² La redacción dada por el legislador de 1995 al delito fiscal, incorpora la expresión “por acción u omisión”, y asimismo y concordantemente, dispone en el art. 11 CP que “(l)os delitos que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la Ley, a su causación. A tal efecto se equiparará la omisión a la acción: a. Cuando exista una específica obligación legal o contractual de actuar. b. Cuando el omitente haya creado una ocasión de riesgo para el bien jurídicamente protegido mediante una acción u omisión precedente”.

³²³ Cfr., en este sentido y entre otros, MARTÍNEZ PÉREZ, C., “Título VI del Libro II del Código Penal. Delitos contra la Hacienda pública (‘El delito fiscal’)”, en M. COBO DEL ROSAL (Director) / M. BAJO FERNÁNDEZ (Coordinador), “Comentarios a la Legislación Penal. Tomo VII. Delitos contra el secreto de las comunicaciones (‘escuchas telefónicas’). Delitos contra la Hacienda pública (‘delito fiscal’)”, en *RDP*, Editorial Edersa, Madrid, 1986, págs. 198- 394, esp. págs. 261-264; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., págs. 39-54; MESTRE DELGADO, E., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en D.-M. LUZÓN PEÑA (Director), *Enciclopedia Penal Básica*, Editorial Comares, Granada, 2002, págs. 406-410, esp. pág. 407.

³²⁴ *Vid.* una exposición de las diferentes posturas doctrinales y jurisprudenciales en MESTRE DELGADO, E., *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1991, págs. 55 y sigs.

doctrina y la jurisprudencia del TS³²⁵- que, con una fundamentación dogmática diferente, apreciaba la tipicidad de la modalidad omisiva de conducta defraudatoria en la mera falta de presentación de la obligada declaración³²⁶.

Pareciera que, a través de la modificación efectuada, el legislador intentó superar la primera de las posturas reseñadas, pero, en verdad, lejos de *resolver definitivamente* la cuestión de la omisión (como se declara en la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley)³²⁷, el problema continúa planteándose en términos similares. En efecto, el actual art. 305 CP dispone expresamente que el delito fiscal puede ser ejecutado mediante una omisión y, por tanto, a través de la falta de presentación de las declaraciones tributarias, pero ésta es una conclusión a la que ya había arribado con anterioridad la doctrina y jurisprudencia mayoritaria³²⁸.

³²⁵ Entre otras: SSTS de 29.VI.1985 (Ponente: DE VEGA RUIZ), de 2.III.1988 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), de 26.XI.1990 (Ponente: MONTERO FERNÁNDEZ-CID), de 27.XII.1990 (Ponente: RUIZ VADILLO), de 3.XII.1991 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), de 31.X.1992 (Ponente: RUIZ VADILLO), de 24.II.1993 (Ponente: DÍAZ PALOS), de 26.IV.1993 (Ponente: GRANADOS PÉREZ) y de 31.V.1993 (Ponente: GRANADOS PÉREZ).

³²⁶ Existe una corriente jurisprudencial que está consolidando, nuevamente, esta tesis señalando que el delito fiscal “no precisa de ningún artificio o mecanismo engañoso, paralelo al exigido en el delito de estafa, puesto que en el delito fiscal no entran en relación el sujeto que engaña, ni el engañado, ni es preciso el error en el sujeto pasivo, en este caso, el erario público. Por el contrario, se considera típica la mera omisión sin necesidad de tergiversación o manipulación de los datos que configuran las correspondientes bases impositivas” (SAP de Guipúzcoa de 5.II.2016, Ponente: MAESO VENTUREIRA, Fundamento de Derecho cuarto, II).

³²⁷ Punto 7º. de la Memoria que acompañaba al Proyecto de LO 6/1995, donde literalmente se indica: “Asimismo, resulta conveniente *resolver definitivamente* el tema de que la falta de presentación de la declaración tributaria es medio material idóneo de comisión del delito puesto que, a pesar de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo es absolutamente nítida sobre este extremo (...), aún con posterioridad a dichos pronunciamientos, alguna jurisprudencia menor y un importante sector doctrinal sostienen su inidoneidad”. (*Cursivas añadidas*).

³²⁸ Cfr., en sentido disidente, BAJO FERNÁNDEZ, M., “La omisión de la declaración como delito contra la Hacienda Pública (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 2 de marzo 1998)”, en ID. / F. PÉREZ ROYO / M. CRUZ AMORÓS / E. RUIZ VADILLO / L. JORDANA DE POZAS GONZÁLBELZ / C. LESMES SERRANO / G. RODRÍGUEZ MOURULLO / L. ARROYO ZAPATERO, *Infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales* (ponencias presentadas a las Jornadas sobre “Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales”, celebradas en el Centro de Estudios Judiciales los días 14, 15, 16 y 17 de diciembre de 1987), vol. II, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1988, págs. 167-179, esp. pág. 171: “La omisión de declaración tributaria sólo tiene trascendencia como infracción tributaria (...) salvo que vaya

Nótese, pues, que no se encuentra dilucidada una de las cuestiones de mayor trascendencia: si la omisión de la obligada declaración tributaria integra, con su simple concurrencia, el desvalor de la acción característica del delito fiscal, o si, por el contrario, hay que exigir también la presencia de algún requisito adicional caracterizador de la omisión³²⁹.

En este sentido, se ha entendido que “persiste la necesidad de resolver la trascendental cuestión de saber en qué casos la omisión puede ser equiparada a la acción positiva a los efectos de la vulneración del bien jurídico y, en concreto, de analizar cuáles son las diversas hipótesis de conductas que pueden plantearse en la práctica y cuyo tratamiento fue precisamente discutido tanto en la doctrina como en la jurisprudencia”³³⁰.

En verdad, ni en la modificación llevada a cabo por la LO 6/1995 ni en las numerosas reformas posteriores³³¹ quedó plasmado expresamente que la mera circunstancia de omitir la obligada declaración tributaria equivalga a la comisión activa a los efectos de producir el resultado típico. Esto es, en todo caso, lo que nos permite sostener que las posiciones apuntadas en el marco de la regulación anterior puedan seguir siendo defendidas igualmente en la actualidad.

Recuérdese, asimismo, que la redacción dada al precepto por el legislador de 2012 ha dejado intacta la estructura típica y, en concreto, continúa utilizando el verbo *defraudar*, lo que mantiene viva la discusión acerca de su conceptualización.

acompañada de otros comportamientos de carácter activo relativos a la contabilidad, en cuyo caso constituye simple infracción delictiva contable del artículo 350 bis”.

³²⁹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, J. C., “La omisión de declaración tributaria: ¿configura un delito fiscal?”, en *PJ*, núm. 10, 1988, *passim*; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., pág. 27.

³³⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Lección XXXI. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 649.

³³¹ *Vid. supra* Cap. I, epígrafe I, apartado C, números 2 y 3.

Así, la comisión por omisión será posible con la teoría de la *infracción de deber* siempre que se vincule la infracción del deber de declarar a la causación del perjuicio patrimonial típico, y, contrariamente, con la teoría del *engaño* dependerá del contenido que se otorgue al elemento funcional defraudatorio³³².

La conducta típica en el delito fiscal no consiste única y exclusivamente en la circunstancia de incurrir en alguna de las formas de producción que el legislador ha establecido, pues es necesario algo más, un componente defraudatorio. Pero tampoco es necesario una *mise en scène* para que se configure el delito fiscal, idea que imposibilitaría la conducta omisiva por no poderse castigar a quien nada hace cuando un deber concreto de conducta positiva³³³.

Así pues, en el seno de la teoría del *engaño* un importante sector de la doctrina española, lejos de las versiones extremas, ha ido construyendo unos criterios de imputación objetiva propios del delito fiscal, con los que se llega a admitir -con mayor o menor amplitud- la posibilidad de la defraudación por omisión³³⁴.

Para aquel sector el verbo *defraudar* restringe la imputación objetiva del resultado a la omisión sólo cuando la inactividad del sujeto pasivo del deber deja a la Administración tributaria en el desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación de tributar. A partir de ahí, este criterio se concreta para indagar en

³³² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, op. cit., pág. 58.

³³³ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, pág. 128.

³³⁴ Cfr., entre otros, AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, Editorial Civitas, Madrid, 1988, págs.194- 209; MESTRE DELGADO, E., *La defraudación tributaria por omisión*, op. cit., pág. 62; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., págs. 49-53; MORALES PRATS, F., “Título XIV. De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en G. QUINTERO OLIVARES (Director) / F. MORALES PRATS (Coordinador), *Comentarios al Código penal. Parte especial (artículos 138 a 318)*, tomo II, 5ª. edic., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 1053-1164, págs. 1065-1070.

qué supuestos cabe entender que la Administración desconoce los hechos con relevancia tributaria. Se desemboca, de esta manera, en una exposición casuística³³⁵ que llega a resultados bastante próximos a los objetado por los partidarios de la teoría de la infracción del deber.

En cambio, si se atiende especialmente al criterio del *fin de protección de la norma*³³⁶ propio del art. 305 CP, este precepto está destinado a evitar que, como consecuencia de la infracción del deber del agente, el órgano competente se vea constreñido a realizar tareas de comprobación e inspección acerca de los datos cuya comunicación corresponde al contribuyente y cuya ausencia de declaración la Administración se ve obligada a suplir para proceder a la liquidación de la deuda tributaria³³⁷.

Por consiguiente, entran en la esfera de protección de la norma todas las omisiones de declaraciones por parte del sujeto obligado más allá de si éste en períodos tributarios anteriores había sido “antiguo cliente” o si existían datos externos manifiestos de su deuda con la Administración. Además, resultan idóneas dichas omisiones independientemente si la Hacienda podía llegar a saber, o sabía efectivamente por otra vía, la existencia y cuantía de la deuda tributaria³³⁸, pues se

³³⁵ Cfr. AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., págs. 191 y sigs., y 206.

³³⁶ Vid. GIMBERNAT ORDEIG, E., “Fin de la protección de la norma e imputación objetiva”, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 61, núm. 1, 2008, *passim*; CHOCLÁN MONTALVO, J. A., “Engaño bastante y deberes de autoprotección: Una visión de la estafa orientada al fin de protección de la norma”, en *RDPP*, núm. 2, 1999, págs. 59-64; TORÍO LÓPEZ, Á., “Fin de protección y ámbito de prohibición de la norma”, en *EPC*, núm. 10, 1985-1986, págs. 381-401; ROXIN, C., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción y notas de D.-M. LUZÓN PEÑA, M. DÍAZ y GARCÍA-CONLLEDO, y J. DE VICENTE REMESAL, Editorial Civitas, Madrid, 1997, págs. 68 y sigs.; FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Resultado lesivo e imprudencia: estudio sobre los límites de la responsabilidad penal por imprudencia y el criterio del "fin de protección de la norma de cuidado"*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2001, págs. 323 y sigs.

³³⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, op. cit., pág. 59.

³³⁸ Expresión utilizada por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. pág. 59. En sentido contrario se manifestó MESTRE DELGADO, E., *La defraudación tributaria por omisión*, op. cit., págs. 83 y sigs.

hace residir la esencia del resultado típico en la mera irrogación de un perjuicio patrimonial prescindiendo de las condiciones propias de la acción de defraudación con la que el mismo se ocasiona³³⁹.

Pero por esta segunda vía se puede llegar a un excesivo recibo de la modalidad omisiva en el delito fiscal, si bien la coincidencia con los resultados a los que conduce la teoría de la infracción del deber no es absoluta, pues son imaginables algunos supuestos en que la omisión no puede ser estructuralmente idéntica a la comisión activa³⁴⁰. Tales hipótesis se inscriben en el hecho de que el propio sujeto omitente, a pesar de no cumplir con su deber de presentar la obligada declaración tributaria, comunica por cualquier *otro medio* los presupuestos del hecho imponible³⁴¹. Mas en todo caso habrá que examinar el supuesto concreto, pues es posible diferenciar casos específicos con diferente tratamiento a la vista de las singularidades que presenten los diversos tributos³⁴².

Con todo, el delito fiscal se deberá calificar como de comisión por omisión cuando el obligado tributario conocedor del nacimiento del hecho imponible y sabedor de su obligación de presentar la declaración, deja de hacerla, no ignorando que para el caso concreto es la única vía de conocimiento que tiene la Administración. Pero si la propia Administración tiene por otras vías (por ejemplo, declaraciones anteriores) conocimiento del nacimiento del hecho imponible, esa

³³⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. pág. 59. Cfr. MESTRE DELGADO, E., *La defraudación tributaria por omisión*, op. cit., págs. 83 y sigs.

³⁴⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015, pág. 627.

³⁴¹ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, Editorial Praxis, Barcelona, 1994, pág. 60; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., pág. 53.

³⁴² Vid. MORALES PRATS, F., “Anotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales”, en *RTL*, vol. VIII, núms. 29-30, Editor Ilustre Colegio General de Colegios Oficiales de Graduados Sociales de España, 1986, págs. 6 y sig.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Lección XXXI. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 649.

suerte de omisión no será idónea para vulnerar el bien jurídico³⁴³, pues puede iniciar las actuaciones destinadas al cumplimiento forzoso de ese deber. En todo caso, la lesión del interés que tiene la Hacienda a que los propios contribuyentes asuman la gestión de sus tributos dará lugar a una sanción administrativa³⁴⁴.

Finalmente, si el sujeto que es requerido por la Administración a que realice la declaración tributaria en la fase de gestión se niega o no colabora en la elaboración, en tal caso debería ser imputado por la comisión del delito, pues ello demuestra manifiestamente la intención de producir el perjuicio patrimonial a la

³⁴³ Máxime si tomamos en cuenta que la AT tiene las potestades y funciones de comprobación e investigación previstas en el art. 115 Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “(...)1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables. Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido. En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido. 2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley. La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley”.

³⁴⁴ MESTRE DELGADO, E., *La defraudación tributaria por omisión*, op. cit., págs. 83 y sig. Cfr., además, GARCÍA VALDÉS, C. / MESTRE DELGADO, E. / FIGUEROA NAVARRO, C., *Lecciones de Derecho penal. Parte especial* (adaptadas a la docencia del Plan Bolonia), 2ª. edic. (según las reformas del Código Penal de 2015), Editorial Edisofer, Madrid, 2015, pág. 181; MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. LAMARCA PÉREZ (Coordinadora), *Delitos y faltas. La parte especial del Derecho penal*, 2ª. edic., Editorial Colex, Madrid, 2016, págs. 547-569, esp. pág. 554.

Hacienda Pública y la ausencia total de voluntad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos³⁴⁵.

C) Modalidades del comportamiento típico de defraudación

1. Preliminar

El art. 305.1 CP contiene como modalidades genéricas alternativas de la conducta típica la elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta; la obtención indebida de devoluciones; y, el disfrute indebido de beneficios fiscales. Éstas constituyen las vías a través de las cuales puede llegarse a la causación de un perjuicio patrimonial cuantitativamente cifrado en más de 120 mil euros³⁴⁶.

El contenido del precepto limita los medios comisivos, por lo que no es punible cualquier comportamiento defraudatorio, sino sólo el producido por medio de aquellas modalidades típicas de acción que expresamente señala el legislador. Tal como afirmó POLAINO NAVARRETE, con referencia al marco típico del otrora art. 349 CP: “La irrogación del indicado perjuicio económico no es algo indeterminadamente descrito en la norma penal. En efecto, en virtud de la misma, no será materia delictiva cualquier causación del perjuicio patrimonial en la

³⁴⁵ Cfr. BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, Tesis Doctoral, Director de la Tesis: Prof. Dr. A. GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1997, págs. 209 y sigs. (accesible en <http://biblioteca.ucm.es/tesis/19972000/S/0/S0027101.pdf>).

³⁴⁶ MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., pág. 57; ID., “El delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. pág. 56. Dichas modalidades, según el autor, son vías genéricas de acción. Esta tesis -como se dejó dicho en una nota anterior- fue puesta en tela de juicio por GRACIA MARTÍN, quien ha interpretado el precepto estimando que la elusión y el disfrute (modalidades existentes antes de la reforma de 1995), no eran modalidades genéricas de acción, sino que integraban el resultado del tipo (GRACIA MARTÍN, L., “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación y propuesta de reforma”, op. cit., esp. pág. 280).

cuantía consignada, sino por el contrario exclusivamente aquella causación del mismo que sea precisamente producida a través de la realización de uno de los momentos de conducta típica que con carácter alternativo requiere la propia norma penal (...)³⁴⁷.

Por lo demás, la configuración típica del delito responde a la estructura propia de un delito *plurisubsistente*, compuesto de dos actos: el primero, de naturaleza común y constante representado por la defraudación a la Hacienda Pública y, el segundo, de naturaleza alternativa integrado por las diversas concretas formas de comisión del delito³⁴⁸.

A efectos expositivos conviene examinar, en apartados independientes, cada una de las modalidades típicas alternativas señaladas.

2. *Eludir el pago de tributos*

El Código penal anterior a la reforma llevada a cabo por la LO 6/1995 regulaba el delito fiscal contemplando, únicamente, las siguientes modalidades de ejecución: la “elusión del pago de tributos” y la “disfrutar indebidamente de beneficios fiscales”.

El término *eludir* empleado por el legislador en la modalidad de acción ahora estudiada debe ser entendido en el lenguaje vulgar como “evitar con astucia

³⁴⁷ POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, en *EPC*, Cursos y Congresos de la Universidad de Santiago de Compostela, núm. IX, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1985, págs. 147-205, esp. pág. 178.

³⁴⁸ POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, op. cit., esp. pág. 179.

una dificultad o una obligación”³⁴⁹. Esta acepción tiene especial utilidad en la tarea exegética del art. 305 CP por que recalca -siempre considerando nuestra posición en lo que se refiere a la definición de la conducta típica *defraudar*- la exigencia típica de fraude y, por tanto, de engaño. De esta manera, queda confirmada la atipicidad de los comportamientos que se recogen bajo la denominación de fraude de Ley³⁵⁰.

El hecho de que *eludir el pago* pueda ser efectuado por un comportamiento negativo u omisivo no significa que el delito fiscal sea un delito de omisión pura. La elusión del pago no es más que una modalidad de comisión de la conducta rectora, que puede ser ejecutada por acción o por omisión. O, dicho sea de otro modo, tanto la defraudación por acción como la defraudación por omisión puede cometerse por medio de cualquiera de las tres modalidades contempladas en el precepto³⁵¹.

En lo que se refiere, particularmente, al *tributo* como objeto configurador de la estudiada modalidad de ejecución, será objeto de un más pormenorizado examen en otro apartado de este capítulo, cuando analicemos los elementos típicos normativos que integran la figura legal del art. 305 CP³⁵².

3. *Eludir el pago de cantidades sujetas a retención*

La LO 6/1995 introdujo en el art. 305 CP, entre las expresiones “eludiendo el pago de tributos” y “disfrutando indebidamente de beneficios fiscales”, las

³⁴⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Lección XXXI. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 649.

³⁵⁰ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 56-58.

³⁵¹ Es por esto que no compartimos la tesis expuesta en CHOCLÁN MONTALVO, J. A., “Consumación y prescripción del delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, núm. 10, Editorial La Ley, 2000, pág. 226. Según el autor, el delito fiscal es un delito -en su conjunto- de omisión.

³⁵² *Vid. infra* Cap. III, epígrafe 5, apartado A.

intercaladas modalidades “eludiendo el pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie” y “obteniendo indebidamente devoluciones”.

La inclusión de la modalidad de ejecución examinada en el apartado buscó esclarecer la polémica surgida en torno a si el incumplimiento de la obligación por parte del retenedor era o no susceptible de encajar en la elusión del pago de tributos o, contrariamente, si debía ser considerada como apropiación indebida³⁵³. Fue así que se despejó la duda existente sobre la calificación del comportamiento de quien retenía sin ingreso posterior, y quedó claro que dicha conducta integra un delito de defraudación tributaria³⁵⁴ y no un delito de apropiación indebida como sostenía un sector de la doctrina³⁵⁵ y la jurisprudencia³⁵⁶.

Asimismo, un sector de la doctrina discutió si la obligación de ingreso del retenedor era una verdadera obligación -al ser éste un sustituto-, o si se trataba de un simple deber³⁵⁷ que no conllevaba la apertura de la vía ejecutiva³⁵⁸. Hoy en día,

³⁵³ GÓMEZ RIVERO, M^a. del C., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *El nuevo Código penal y la Ley del jurado. Actas del Congreso de Derecho penal y procesal*: Sevilla, 11 al 15 de noviembre de 1996, Fundación El Monte, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1998, págs. 223-231, esp. pág. 226.

³⁵⁴ Calificación que ya era sostenida por un sector de la doctrina. *Vid.*, en este sentido, MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C., “Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF”, en *EPC*, núm. 9, 1984-1985, págs. 83-120, esp. págs. 110 y sigs.

³⁵⁵ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, M. / SUÁREZ GONZÁLEZ, C. / PÉREZ MANZANO, M., *Manual de Derecho penal. Parte especial (delitos patrimoniales y delitos económicos)*, 2^a. edic., Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993, pág. 626.

³⁵⁶ Consúltense, entre otras, las siguientes sentencias del TS: de 25.IX.1990 (Ponente: GARCÍA ANCOS), de 15.I.1991 (Ponente: FERNÁNDEZ-CID), de 3.XII.1991 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), de 2.VI.1993 (Ponente: MÓNER MUÑOZ), de 13.VII.1993 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), de 4.VII.1994 (Ponente: DE VEGA RUIZ) y de 7.III.1996 (Ponente: GARCÍA-CALVO Y MONTIEL). Sin embargo, también existen pronunciamientos del TS en que dicha conducta fue calificada como delito fiscal: de 20.IX.1990 (Ponente: SOTO NIETO), de 5.XI.1991 (Ponente: GARCÍA MIGUEL) y de 24.II.1993 (Ponente: DÍAZ PALOS).

³⁵⁷ Algún autor afirmó que la obligación, aunque tiene naturaleza tributaria, carece de naturaleza *contributiva*, pues la prestación se produce a título de tributo, pero sin responder al principio contributivo, sino al interés de garantizar la realización del crédito tributario principal

y desde la inclusión expresa de esta modalidad en la configuración del delito fiscal, la cuestión ha quedado legislativamente resuelta.

Cuando el precepto se refiere, específicamente, a las *cantidades retenidas* o que se *hubieran debido retener*, incluye supuestos en los que el obligado retenga pero no ingrese y, además, en los que ni siquiera realice la retención con objeto de defraudar a la Hacienda Pública, o sea el caso de la economía sumergida³⁵⁹.

Es importante destacar que, tras la reforma de 1995, se equipara la ausencia de ingreso de las retenciones efectivamente practicadas con el de aquellas no practicadas. Se trata de dos comportamientos de distinta gravedad: por un lado, la conducta de un sujeto de la economía sumergida que paga los salarios sin retenciones; y, por otro, la de quien paga descontando la retención por IRPF y luego se apropia de las cantidades retenidas sin ingresarlas ni declarándolas a la Hacienda. Tras la reforma aludida, ambos comportamientos reciben el mismo trato y son considerados constitutivos del art. 305 CP³⁶⁰.

Por otro lado, pese a que un sector haya entendido que la figura del *retenedor* puede ser englobada dentro del concepto de *sustitución* tributaria, la

(SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en *REDF*, núm. 25, 1980, pág. 24).

³⁵⁸ Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 92 y sig., quien recoge en forma clara la polémica suscitada, así como amplia bibliografía de recomendable lectura sobre el tema.

³⁵⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., pág. 61. El autor menciona en este punto a PÉREZ ROYO, quien sostiene que, tras la reforma de 1995, deberán ser calificados como delito de defraudación tributaria no sólo estos últimos supuestos, sino también los relativos a las retenciones efectivamente realizadas, pero no ingresadas, que él antes reconducía a la apropiación indebida (nota 103).

³⁶⁰ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 26ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2016, pág. 470.

doctrina mayoritaria viene en convenir en que ambas categorías deben ser diferenciadas³⁶¹.

4. Eludir el pago de ingresos a cuenta

La inclusión de esta modalidad, regulada originariamente como “eludir el pago de ingresos a cuenta de *retribuciones en especie*”, fue propiciada por poseer estos ingresos la misma naturaleza y fundamento que las retenciones. Así, si el legislador calificó la elusión de cantidades retenidas como modalidad de la defraudación tributaria, debía ser coherente y hacerlo también con la referenciada forma de ejecución³⁶².

Resáltese que la LO 7/2012 ha modificado esta modalidad del comportamiento típico defraudatorio. En efecto, el texto anterior incluía como posible objeto del delito fiscal los ingresos a cuenta de *retribuciones en especie*, referencia -destacada- suprimida tras la señalada reforma, que dejó únicamente como posible objeto los *ingresos a cuenta*.

Desde luego, el delito fiscal se comete en el caso de que se dejen de ingresar “tributos”, es decir la cuota tributaria adeudada por el contribuyente o sujeto pasivo (art. 36 LGT), pero, ¿qué sucede si lo que se deja de ingresar es una cantidad adeudada no en concepto de cuota sino de un “pago a cuenta”? Este concepto (pagos a cuenta) viene definido en el artículo 37 LGT, que contempla tres supuestos: los “pagos fraccionados” (art. 37.1), las “retenciones” (art. 37.2) y los “ingresos a cuenta” (art. 37.3). Este último concepto (ingresos a cuenta) se aplica fundamentalmente en el caso de pagos en especie. Se trata, en definitiva, de

³⁶¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., pág. 61, nota 104.

³⁶² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Lección XXXI. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 650.

la forma de practicar la retención en estos casos, aunque la letra del precepto incluye también ingresos a cuenta sobre “rentas dinerarias”.

El legislador penal, en la redacción anterior a la LO 7/2012, hablaba sólo de ingresos a cuenta de *retribuciones en especie*, por lo que quedaban fuera los supuestos de omisión del pago de ingresos a cuenta sobre rentas dinerarias y sobre todo los supuestos de omisión de ingreso de los pagos fraccionados (muy importantes en la gestión del IS). Esta laguna es la que se elimina con la redacción dada por el legislador de 2012.

5. *Obtener indebidamente devoluciones fiscales*

La introducción en la configuración del delito fiscal de la modalidad de comportamiento típico “obteniendo indebidamente devoluciones” se realizó con la finalidad de resolver las dudas generadas en el marco de la regulación anterior, pues aquella no podía ser englobada en la noción de *disfrute indebido de beneficios fiscales*³⁶³ ni en la esfera de aplicación del delito de fraude de subvenciones³⁶⁴. Así, con la nueva redacción se resolvió el problema de las devoluciones, que quedan incluidas en el precepto como una modalidad autónoma e independiente.

³⁶³ La *Abgabenordnung* (Ordenanza Tributaria Alemana) de 1977 recogió la expresión “obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales”, y aclaró qué debía entenderse por “ventaja fiscal”. El CP español, siguiendo el modelo alemán, empleó la misma expresión en los arts. 319 y 349 CP, pero sin especificar ni aclarar su contenido, dando lugar a una importante discusión centrada en la noción de *beneficio fiscal* y, básicamente, en si debía comprender las reducciones, deducciones, exenciones, bonificaciones y desgravaciones tributarias, o si podía abarcar además las no tributarias. Se discutió la cuestión de si el disfrute indebido de beneficios fiscales abarcaba asimismo las devoluciones y, finalmente, se intentó establecer la diferencia entre la desgravación recogida en el art. 349 y la mencionada en el art. 350 CP, preceptos redactados conforme a la Ley 2/1985, de 29 de abril. Se ilustra sobre las diferentes tesis defendidas en la doctrina en BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, op. cit., pág. 237, esp. nota 153 y 154.

³⁶⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 650.

La conducta requiere la concurrencia de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública y el lucro del autor, de modo que únicamente queda consumado el hecho cuando el sujeto recibe la devolución de manera indebida³⁶⁵. Esta exigencia ha sido la razón por la que se le ha objetado al legislador la inclusión de esta modalidad, por considerar que se trata de una hipótesis cuya diferencia con la estafa presenta serias dificultades: la única distinción podría ser la de la innecesariedad del daño patrimonial. De esta forma, el delito estaría consumado con el acto administrativo que acuerde la devolución al sujeto sin exigir el daño patrimonial efectivo (como ocurre en la estafa) ni el enriquecimiento por parte del autor³⁶⁶.

Esta última crítica marcada por la doctrina no está exenta de válidas observaciones. En efecto, en la modalidad de acción que *a posteriori* se analizará (disfrutar indebidamente de beneficios fiscales), el verbo *disfrutar* no se puede apreciar sin el enriquecimiento, por lo que no es lógico que la modalidad ahora analizada presente un alcance distinto³⁶⁷.

6. *Disfrutar indebidamente de beneficios fiscales*

Lo decisivo en esta modalidad es la omisión del cumplimiento del deber de despejar a la Administración del error relacionado con un beneficio fiscal concedido. Este deber se refiere, exclusivamente, a los errores de hecho y no a aquellos relativos a la aplicación del Derecho³⁶⁸.

³⁶⁵ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 74.

³⁶⁶ BACIGALUPO ZAPATER, E., “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. CONDE-PUMPIDO FERREIRO (Director), *Código penal: doctrina y jurisprudencia*, tomo II, Editorial Trivium, Madrid, 1997, págs. 3093-3146, esp. pág. 3102.

³⁶⁷ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 74 y sig.

³⁶⁸ BACIGALUPO ZAPATER, E., “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 3102. El autor afirma que con esta modalidad se corre el riesgo de superponerse con supuestos de estafa por omisión, que se debe apreciar cuando

Esta modalidad de conducta no incide en el aspecto nuclear del tipo penal, por lo que el disfrute indebido de beneficios fiscales no es un comportamiento omisivo (aunque pareciera serlo). Entonces, “puede haber disfrute de beneficios fiscales que son defraudación porque desplegando un comportamiento *activo* obtiene el beneficio, v. gr. falseando las condiciones en la solicitud; y puede haber disfrute de beneficios fiscales desplegando un comportamiento *omisivo*, v. gr. aprovechando un error de la Administración. Uno es delito por acción y el otro lo es por omisión, aunque en ambos casos, el sujeto activo no despeja a la administración de un error”³⁶⁹.

Por otro lado, desde la reforma de 1985 el adjetivo *indebido* sustituye al adjetivo *ilícito* empleado en el derogado art. 319 CP³⁷⁰. Si bien la doctrina no otorgó mayor importancia a la sustitución de los vocablos³⁷¹, la expresión fue objeto de discusión y la cuestión se enfocó en si el elemento pertenecía al ámbito de la antijuricidad o, por el contrario, si debía ser entendido como un elemento del tipo³⁷².

se omite evitar que surja un error en otro o no se despeja un error preexistente. Sostiene, en este lineamiento, que la única posibilidad de diferenciar en tal caso entre el delito de defraudación y el delito de estafa por omisión, hubiera sido una regulación que permitiera un entendimiento de aquél como un tipo de peligro para la Hacienda.

³⁶⁹ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 76.

³⁷⁰ La sustitución del término fue objeto de discusión parlamentaria: el grupo popular consideró incorrecto el vocablo, por entender que era una expresión carente de sentido subjetivo y del elemento de la culpabilidad que debía presidir toda configuración, toda tipificación normativa de una figura penal; aparecía como un concepto teleológico o filosófico, pero no jurídico (DE LA PEÑA VELASCO, G., “Reflexiones sobre el artículo 349 del Código penal”, en *CT*, núm. 53, 1985, pág. 269).

³⁷¹ Cfr. BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 76.

³⁷² Un sector importante de la doctrina española, de acuerdo con la redacción del otrora art. 319 CP que utilizaba el término *ilícito*, entendió que la expresión se refería a un elemento de la antijuricidad. Mas este mismo sector, con la promulgación del art. 349 CP y el empleo por el legislador del adverbio *indebidamente*, sostuvo que el elemento ya no pertenecía al ámbito de la antijuricidad, sino que debía ser entendido como un elemento valorativo del tipo (cfr. BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, op. cit., pág. 240, nota 162). *Vid.*, sobre la característica típica de la ilicitud, TORÍO LÓPEZ, A., “El

Básicamente, lo trascendente de este debate radica en materia de error: si se considera al vocablo como un elemento del tipo, el error sobre dicho elemento será un error de tipo; y, si se lo considera como un elemento de la antijuricidad, será un error de prohibición.

La doctrina mayoritaria sostiene que el adverbio *indebidamente* constituye un elemento normativo del tipo y, por tanto, el error que verse sobre la normativa que determine el carácter debido o indebido del beneficio será un error de tipo³⁷³. Sobre esto volveremos más adelante, al momento de analizar los elementos normativos que integran el tipo penal de delito fiscal.

Resulta interesante destacar, además, lo expresado por la doctrina con relación a esta expresión de *disfrute indebido de beneficios fiscales*: “el mismo va referido al de aplicación de una norma excepcional, que dispensa un trato favorable para determinadas situaciones, materializándose en exenciones, bonificaciones, deducciones, etc. Ahora bien, es evidente que mediante el disfrute ilícito de un beneficio fiscal (...) se causa un daño patrimonial a la Hacienda Pública, pero dicho daño no se distingue del que se causa con la omisión de ingresos, puesto que, en definitiva, la aplicación de un beneficio fiscal al que no se tiene derecho dará lugar, precisamente, a una falta total de ingreso o a un ingreso inferior al debido”³⁷⁴.

conocimiento de la antijuricidad en el delito culposo”, en *ADPCP*, tomo 33, fasc./mes 1, 1980, págs. 79-92.

³⁷³ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 87. Cfr., en sentido contrario, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 721. *Vid.*, sobre los supuestos de error en el delito fiscal, *infra* Cap. VI, epígrafe IV, apartado A.

³⁷⁴ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., pág. 470. Agrega: “Aunque lo que impone la lógica en estos casos es considerar el comportamiento en su conjunto como dos partes de una misma acción, el matiz es importante a efectos del cómputo del tope de los 120.000 euros. Quien, debiendo presentar una autoliquidación con ingreso, por importe de 70.000, presenta una con devolución de 60.000, y obtiene que se le abone ésta, está cometiendo una sola defraudación por importe de 130.000 euros, punible como delito, y no dos

La transcripción efectuada manifiesta la dificultad de encontrar el elemento distintivo del beneficio fiscal respecto de la simple elusión del pago, y afirma seguidamente: “En realidad, el único concepto diferencial respecto del de la elusión de tributos sería el de obtención indebida de devoluciones (por ejemplo, la devolución de retenciones en el IRPF). En este caso, sí existe un *plus* en el resultado, puesto que se provoca una salida de caja de la Hacienda, una disposición de fondos en beneficio del defraudado”³⁷⁵.

II.- Resultado material

A) Planteamiento de la problemática

La configuración del delito fiscal se caracteriza por la existencia de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública: la acción está seguida de la causación de un resultado separado espacio-temporalmente de la conducta llevada a cabo por el sujeto activo³⁷⁶.

El delito fiscal no sólo exige la potencial amenaza al bien jurídico tutelado, sino que es menester la efectiva lesión a la Hacienda Pública, por lo que configura

defraudaciones, una de 70.000 y otra de 60.000, sancionables cada una como una infracción tributaria. Así pues, es difícil encontrar el elemento diferencial del beneficio fiscal respecto de la simple elusión del pago. Un caso podría ser el de quien, en los casos excepcionales de catástrofe, que suelen ir acompañados de medidas de socorro, como la condonación por ley de determinadas deudas tributarias, se las apaña para disfrazar su caso de manera que le permita beneficiarse del beneficio de la condonación”.

³⁷⁵ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., l.u.c.

³⁷⁶ En este mismo sentido se ha pronunciado la AP de Barcelona, en la Sentencia de 5.VII.2016 (caso *Messi*), Fundamento de Derecho séptimo, confirmada en sus propios términos por STS de 24.V.2017 (Ponente: VARELA CASTRO).

un delito de resultado y no de mera actividad, y además, un delito de lesión y no peligro³⁷⁷.

Por otro lado, la configuración de este tipo de delito ha venido determinada desde su origen por la inclusión de la exigencia de una cierta cuantía, circunstancia acompañada de su paulatino incremento. En efecto, el art. 305 CP exige la producción de un perjuicio a la Hacienda Pública por una suma que exceda los 120.000 euros, lo que no implica que sea lícita la defraudación por una suma inferior a dicha cuantía, sino que será considerada una infracción administrativa³⁷⁸.

Ahora bien, cabe precisar que la cuantía señalada presenta diversos aspectos realmente polémicos³⁷⁹.

En primer lugar, y más allá de no compartir la afirmación ya que es una mera apreciación sociológica y no un razonamiento jurídico, se ha dicho que el delito fiscal parece estar diseñado para que puedan incurrir en él las empresas, pues, por lo general, la población promedio nunca podrá realizar una defraudación en suma suficiente. La elevada cuantía y las reglas de determinación suponen, para quienes sostienen esta idea, que el delito sea *de facto* irrealizable en el IBI y en el IAE, o en las tasas o contribuciones especiales, y de poco probable realización en

³⁷⁷ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 126. No obstante, el mismo autor, algunos años antes, se había pronunciado a favor de la configuración del delito de defraudación tributaria como un delito de peligro (ID., “Reseña del ‘Convegno su le sanzioni in materia tributaria’”, en *CT*, núm. 28, 1979, págs. 147-151, esp. págs. 149 y sigs.). En este sentido: STS de 5.XII.2002 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA). Cfr., en el mismo sentido, FERRÉ OLIVÉ, J. C., “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en M. L. MAQUEDA ABREU / M. MARTÍN LORENZO / A. VENTURA PÜSCHEL (Coords.), *Derecho Penal para un Estado social y democrático de Derecho. Estudios penales en Homenaje al Profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubieta*, Servicios de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016, págs. 569-578, esp. pág. 587.

³⁷⁸ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 58 y sig.

³⁷⁹ Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., pág. 206.

el IP, ITP o, incluso, en el ISD. De esta forma, y para este sector, el delito quedaría reducido a los siguientes impuestos: IRPF, IS e IVA³⁸⁰.

En segundo lugar, creemos que no es del todo acertada la elección del legislador de un criterio cuantitativo para determinar el límite mínimo del hecho delictivo, pues muchas de las operaciones que se llevan a cabo en el tráfico jurídico no superan el monto fijado, por lo que podría resultar preferible una diferenciación en el tipo de acuerdo a la operación tributaria realizada por el sujeto activo³⁸¹.

Además, la naturaleza jurídica de la cuantía defraudada, los elementos que integran a ésta y las reglas aplicables para la determinación de la misma son cuestiones de indiscutible polémica, y sobre ellas nos ocuparemos en lo que sigue.

B) Especial consideración de la cuantía defraudada

1. Naturaleza jurídica: ¿resultado o condición?

En sede de tipicidad se plantea la problemática relativa a si la exigencia de la cuantía mínima del resultado material es un elemento integrante del tipo o una condición objetiva de punibilidad.

³⁸⁰ BERTRÁN GIRÓN, F. “Capítulo II. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 75-185, esp. pág. 77.

³⁸¹ Dicho aspecto polémico se infiere de lo señalado por MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982, pág. 280. El autor, en el marco del otrora art. 349 CP, se pronunció a favor de no elevar la cuantía por el riesgo desvirtuarse la protección de la Hacienda Pública (local, en su momento), pues la defraudación a ella difícilmente podía configurar el delito. Así, el límite de la cuantía impone en la práctica la restricción en su ámbito de aplicación al ámbito estatal o de las CC.AA.

Una parte de la doctrina, que se pronunció en el marco del otrora art. 319 CP, estimó que el requisito de que la defraudación alcanzara a los 2 millones de pesetas debía ser considerado como una característica del resultado necesaria para la subsistencia del tipo objetivo. Entendieron, de esta manera, que el perjuicio causado a la Hacienda fijado en un monto determinado era un elemento de tipo³⁸².

Frente a este sector, otros autores sostuvieron que la cuantía señalada configuraba una condición objetiva de punibilidad, es decir, un elemento de la estructura del delito ajeno al tipo en sentido estricto. Esta tesis fue acogida por quienes, coherentes con su calificación del delito fiscal como un delito de peligro, consideran que el resultado dañoso -cualquiera que sea su cuantía- tiene la función de ser una condición objetiva de punibilidad. Además, estos autores precisan que, incluso para la teoría que interpreta el delito fiscal como delito de resultado, el límite cuantitativo debe ser interpretado como una condición objetiva de punibilidad ajena al tipo de injusto³⁸³.

³⁸² MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 278. Asimismo, consúltese la doctrina señalada en BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 59, nota 29.

³⁸³ Vid. BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal en España”, en *RFDUCM*, núm. 56, Madrid, 1979, págs. 79-98, esp. págs. 83, y 92 y sig.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Estimación indirecta y delito fiscal”, en *ADPCP*, tomo 43, fasc./mes 3, 1990, págs. 793-801, esp. págs. 765 y sig.; NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, en M^a. del C. GÓMEZ RIVERO (Directora) / A. NIETO MARTÍN / A. M. PÉREZ CEPEDA / E. CORTÉS BECHIARELLI / E. NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, vol. II, 2^a. edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, 2015, págs. 315-350, esp. pág. 319. Cfr. PÉREZ ROYO, F., “La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 310-377, esp. págs. 369 y sig., quien modifica su posición original, por lo que creemos que no puede ser incluido como partidario de esta tesis, pues duda de la pertinencia de esta calificación y concluye en los siguientes términos: “Como puede verse, la cuestión (...) no permite una solución terminante. Por nuestra parte, luego de indicar los argumentos en una y otra dirección, preferimos dejar el tema abierto (...). En todo caso, desde el punto de vista sistemático, hemos optado por incluir el tratamiento de los problemas relacionados con el expresado límite cuantitativo en el apartado relativo a los elementos del tipo objetivo como una característica del resultado (la alternativa hubiera sido incluirlo como punto especial relativo a la punibilidad), para hacer más fácilmente comprensible la exposición de una serie de cuestiones que serán expuestas a continuación (...)”; ID., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 133 y

Con el propósito de adoptar una posición en un tema de difícil solución, reflexionaremos sobre las notas características de las dos tesis referidas³⁸⁴.

En primer lugar, subrayamos que la tesis que estima que el límite cuantitativo es una condición objetiva de punibilidad ha sido reprochada por desconocer la esencia de la naturaleza jurídica de esta calificación. En efecto, las condiciones objetivas de punibilidad son hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad del autor, y de los que éste no responde³⁸⁵. El límite cuantitativo en el delito fiscal es una característica del resultado que aparece como efecto de la acción y ha de estar cubierta por la culpabilidad del autor y, por consiguiente, no puede ser entendido como tal³⁸⁶.

sig. Cfr. también ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. págs. 24 y sig., quien apunta que, de considerar que el monto señalado por el legislador es una condición objetiva de punibilidad, habrá que concluir que todos los impagos intencionados (o colaboraciones en ellos) de deudas tributarias son penalmente típicos y antijurídicos, aunque sean de una cuantía insignificante; si se opta por esta naturaleza, todo impago doloso de un tributo, aunque sea por una cuantía absurda, será constitutivo de una conducta típica y antijurídica de delito fiscal, que no da lugar a la imposición de una pena en virtud de un criterio político criminal de oportunidad: esta conclusión es inadmisibile.

³⁸⁴ Vid., sobre las consecuencias de una y otra tesis en materia de error, BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 59 y sig.

³⁸⁵ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 278, esp. nota 262; ID., *Condiciones objetivas de punibilidad*, Editorial Edersa, Madrid, 1989. En el mismo sentido, vid. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C., “Falsas condiciones objetivas de punibilidad en el Código penal español”, en *Estudios penales en Memoria del Profesor A. Fernández Albor*, Universidad de Santiago de Compostela, Servicio de Publicaciones, 1989, págs. 481-494; RODRÍGUEZ DEVESA, J. M. / SERRANO GÓMEZ, A., *Derecho penal español. Parte especial*, 18ª. edic., Editorial Dykinson, Madrid, 1995, pág. 400; JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., renovada y ampliada, traducción de M. OLMEDO CARDENETE, Editorial Comares, Granada, 2002, págs. 596 y sigs.

³⁸⁶ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 727. En el mismo sentido, MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 278; DE LA PEÑA VELASCO, G., “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, *Cuadernos de Estudios de la Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo*, Murcia, 1984, pág. 110. Vid. una respuesta a la crítica señalada en PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 131 y sigs., quien indica que incluso la doctrina que sostiene que el límite cuantitativo configura una condición objetiva de punibilidad ha resaltado que al lado de las consideraciones que avalan su postura existen consecuencias prácticas que juegan en sentido contrario, y agrega que supone una agravación de la posición del reo al no requerir que el monto eludido sea abarcado por el dolo del autor, pero, paradójicamente, esta misma calificación dejaría impune las formas imperfectas de

Nuestra postura, tras lo dicho, es la siguiente: el límite cuantitativo establecido por el legislador en el delito fiscal es una característica del resultado material exigido por el tipo, vinculada a la acción por una relación de causalidad y que debe ser abarcada por el dolo del autor³⁸⁷. La delimitación de la esfera de relevancia de la tipicidad en este delito se condiciona a la determinación de la cuantía del resultado material en el importe que la norma positivamente expresa, no haciendo depender la punición del delito de la producción de un resultado que aparezca sólo de forma causal vinculado con el comportamiento del autor, independientemente de la culpabilidad personal por el injusto típico³⁸⁸.

Conforme a este criterio, la exigencia de la irrogación del perjuicio patrimonial positivamente requerido en cuantía superior al importe defraudatorio mínimo de 120.000 euros “no es constitutiva de una mera condición objetiva de punibilidad, conectada con una pura relación causal con el comportamiento del sujeto agente, sino momento esencial del resultado material, perteneciente a la manifestación de voluntad de acción del autor y al propio tiempo plenamente asumido por las condiciones de culpabilidad personal del mismo por la realización del tipo del injusto”³⁸⁹.

aparición del tipo, lo que es incongruente con el tratamiento conjunto que el legislador viene dando a los delitos contra la Hacienda Pública. Cfr., en sentido contrario, MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 554.

³⁸⁷ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. págs. 718 y 727.

³⁸⁸ POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, op. cit., esp. pág. 180. Cfr., además, ID., *La reforma penal española de 2003. Una valoración crítica*, Editorial Tecnos, Madrid, 2004, pág. 112; TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, traducción de M. A. ABANTO VÁSQUEZ, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2010, pág. 167 y sig.

³⁸⁹ POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, op. cit., esp. pág. 180. *Vid.*, en el mismo sentido, la doctrina señalada en BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 59, nota 29.

Defender la naturaleza del monto como característica del resultado típico no quiere decir que el dolo del autor tenga que abarcar exactamente la cifra adeudada³⁹⁰. Lo que el dolo del autor debe conocer en el momento de la ejecución “es simplemente la ocultación o falsificación de los *fundamentos o presupuestos del hecho imponible*, sabedor de que ello comportará ineluctablemente un perjuicio patrimonial para la Hacienda”³⁹¹.

Pretender que el autor conozca exactamente la suma defraudada es absurdo, del mismo modo que lo sería en aquellos tipos penales que incorporan como elemento típico una cuantía determinada³⁹². Así pues, allí donde la discrepancia del conocimiento del sujeto sobre la posible cuota con respecto a la realidad obedece a causas que sólo podrían fundamentar responsabilidad por imprudencia, cabrá concluir con la atipicidad de la conducta³⁹³.

En todo caso, la polémica aquí examinada podría considerarse zanjada si acudimos a la doctrina mayoritaria del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, que posicionan a favor de la postura que estima que la cuantía defraudada se configura como un elemento del tipo del delito de defraudación tributaria³⁹⁴.

³⁹⁰ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude*, op. cit., págs. 71 y sigs. *Vid.*, sobre el dolo en el delito fiscal, *infra* Cap. IV, epígrafe III.

³⁹¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social*, op. cit., pág. 65.

³⁹² Así se afirma en BAJO FERNÁNDEZ, M. / SUÁREZ GONZÁLEZ, C. / PÉREZ MANZANO, M., *Manual de Derecho penal. Parte especial (delitos patrimoniales y delitos económicos)*, op. cit., pág. 614. Coherentes con dicho entendimiento dejan escrito que, en caso contrario, sería consecuente sostener que todas las cuantías de los delitos patrimoniales son condiciones objetivas de punibilidad (cosa que no es así).

³⁹³ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, en R. CALVO ORTEGA (Director), *Delitos contra la Hacienda pública*, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2002, pág. 72.

³⁹⁴ En este sentido se pronunció el TC en Sentencias, entre otras, de 2.III.1988 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), de 20.IX.1990 (Ponente: SOTO NIETO), de 9.III.1993 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), de 21.XII.2001 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), de 30.IV.2003 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO), 10.V.2005 (Ponente: SALA SÁNCHEZ), de 10.VII.2006 (Ponente:

2. *Elementos conformadores de la cuantía defraudada: ¿cuota o deuda tributaria?*

La redacción inicial del art. 319 CP no empleaba término jurídico-tributario alguno que pudiera reconducirse a la LGT, limitándose a emplear la expresión *elusión de pago de impuestos*³⁹⁵. El legislador de 1985, en cambio, redactó el precepto incluyendo el concepto de *cuota defraudada*³⁹⁶, lo que no evitó -a pesar de la mención expresa- la discusión posterior acerca de si los demás conceptos incluidos en la *deuda tributaria* (concepto jurídico-tributario, regulado en el art. 58 LGT) quedaban o no comprendidos en aquel vocablo.

La doctrina mayoritaria entendió que la mención de *cuota defraudada* en el otrora art. 349 CP debía considerarse en sentido estricto, sin abarcar los recargos ni las sanciones pecuniarias; la cuota era la establecida por el art. 55 LGT y la deuda tributaria el concepto amplio que acogía a la cuota³⁹⁷. En efecto, la cuantía se

MONTERDE FERRER) y de 27.X.2008 (Ponente: CASAS BAAMONDE). *Vid.*, asimismo, el análisis jurisprudencial elaborado en CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, págs. 60-62.

³⁹⁵ Cfr. BERTRÁN GIRÓN, F. “Capítulo II. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito”, *op. cit.*, pág. 93.

³⁹⁶ Es conveniente efectuar una precisión terminológica sobre la utilización de los términos *cuota* y *cuota defraudada*. El objeto de la defraudación en el art. 305.1 CP no es sólo la cuota que resulta de la liquidación del impuesto de la que responde el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, sino también las retenciones e ingresos a cuenta que debe abonar el sustituto del contribuyente, y las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados por el contribuyente (así se recogen separadamente en el art. 305.1 CP). A pesar de que la cuota no es el único objeto del delito fiscal, en lo que sigue de esta investigación serán utilizados los términos *cuota* y *cuota defraudada* para referirnos al objeto de la defraudación en general. Esta especie de metonimia se justifica porque la defraudación de cuotas (en sentido estricto) es el supuesto más importante y frecuente en los delitos fiscales. *Vid.*, al respecto, lo apuntado más detalladamente en ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, *op. cit.*, esp. pág. 15, nota 2.

³⁹⁷ Cfr. BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, *op. cit.*, pág. 254. *Vid.*, sobre el diferente alcance de los conceptos de *deuda*

determinaba de acuerdo a la cuota, pero no fue pacífica la discusión relativa a si los recargos debían computarse o no.

La señalada cuestión condujo a la doctrina a manifestarse en diversos sentidos: por un lado, aquellos que entendían que no quedaban comprendidos los conceptos recogidos por el art. 58 LGT³⁹⁸; por otro lado, los que opinaban que debían incluirse también los recargos del art. 58, apartado a) LGT³⁹⁹; y, finalmente, aquellos partidarios de computar sólo los recargos que dentro del apartado a) fueran a favor del mismo ente titular de la cuota principal⁴⁰⁰.

El art. 305 CP vigente no establece diferenciación alguna, pues mantiene el término *cuota defraudada*⁴⁰¹, lo que lleva a dilucidar qué conceptos quedan comprendido bajo esta denominación. Así, intentaremos arribar a una respuesta precisando si debe atenderse al impago de la cuota tributaria o, por el contrario, a la totalidad de la deuda tributaria⁴⁰².

tributaria y cuota tributaria, SÁNZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Editorial Atelier, Barcelona, 2009, págs. 42-44.

³⁹⁸ Cfr. LAMARCA PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *RDFHP*, vol. 35, núm. 178, 1985, págs. 743-797, esp. pág. 782.

³⁹⁹ Cfr. FERNÁNDEZ CUEVAS, A., “El delito fiscal en la Ley 50/77”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, op. cit., págs. 298-309, esp. pág. 306; DEL POZO LÓPEZ, J. / ARNÁU ZOROA, F., “Anotaciones sobre el delito fiscal”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, op. cit., págs. 378-446, esp. pág. 407; NOREÑA SALTO, J. R. *El delito fiscal*, Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1983, pág. 202; ROSSY, J. M., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 59.

⁴⁰⁰ Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 287; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 136; AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 228; BAJO FERNÁNDEZ, M. / SUÁREZ GONZÁLEZ, C. / PÉREZ MANZANO, M., *Manual de Derecho penal. Parte especial (delitos patrimoniales y delitos económicos)*, op. cit., pág. 434.

⁴⁰¹ Al respecto, la reforma operada al CP por la LO 7/2012, modificó el apartado 4 del art. 305. El legislador, en la parte pertinente, establece: “Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la *deuda tributaria* (...)”. Vemos que la redacción deja en claro que, en este supuesto, se refiere a la *deuda tributaria* y no a la *cuota*.

⁴⁰² Considérese el art. 58 LGT: “1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. 2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) El

Podría entenderse por *cuota* no sólo la definida en el art. 56 LGT⁴⁰³, sino también los recargos señalados en el art. 58 LGT, dando lugar a la llamada *cuota de formación compleja*⁴⁰⁴. Dicha tesis se ha expuesto en los siguientes términos: “Ahora bien, por cuota, deberá entenderse no sólo la definida en el artículo 55 de la LGT, sino también los recargos legalmente exigibles a que se refiere el artículo 58.2 a) dando lugar a la llamada *cuota de formación compleja*. La razón estriba en que los recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas son ‘cuotas tributarias que se unen a la cuota que se liquida’, mientras que el interés de demora, los recargos por apremio, aplazamiento o prórroga y las sanciones pecuniarias ‘constituyen prestaciones accesorias’. Otro sector doctrinal entiende que la razón de la inclusión de estos recargos estriba en que son percibidos por el

interés de demora. b) Los recargos por declaración extemporánea. c) Los recargos del período ejecutivo. d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. 3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley”.

⁴⁰³ Art. 56 LGT: “Cuota tributaria. 1. La cuota íntegra se determinará: a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. b) Según cantidad fija señalada al efecto. 2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley. 3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso. Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados. 4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso. 5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo. 6. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo”.

⁴⁰⁴ Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. / DELGADO, J. M., *Ordenamiento tributario español*, tomo I, Editorial Civitas, Madrid, 1977, págs. 435 y sig.; RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 720; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 287; BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 61 y sig.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal y económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015, pág. 643.

mismo titular del crédito tributario, de modo que si se dieran recargos que no fueran percibidos por el mismo titular, no podían ser computados”⁴⁰⁵.

En el mismo sentido se pronunció la AP de Barcelona, en la Sentencia de 22 de junio de 1993:

“Por cuota defraudada debe entenderse no sólo la definida en el artículo 55 de la Ley General Tributaria sino también los recargos legalmente exigibles a que se refiere el artículo 58.2 a) ya que en realidad estos recargos son cuotas tributarias que se unen o incrementan a la cuota que se liquida, formando una cuota de formación compleja, procedente de una única obligación tributaria, cuota en la que el gravamen se recarga sobre el total facturado y cuyos fondos a partir de su aplicación deben posteriormente ingresarse a Hacienda”⁴⁰⁶.

Tomando en consideración lo expuesto, sostenemos que la *cuota tributaria* es más restringida que la *deuda tributaria*. La primera se compone de la base liquidable y la cuantía fijada y, la segunda, estará constituida por la cuota o

⁴⁰⁵ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 62. (*Cursivas añadidas*).

⁴⁰⁶ Pronunciamiento señalado en BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, op. cit., págs. 90-92. En el mismo sentido, SAP de Pontevedra de 30.IX.2015 (Ponente: FARIÑA CONDE). Difiere de esta opinión la SAP de Barcelona de 19.II.1993, que señaló lo siguiente: “El recargo provincial no forma parte de la cuota tributaria del impuesto aún cuando integre la deuda tributaria (...) La Ley General Tributaria (...) que formula los principios básicos que contenidos en reglas jurídicas comunes a todos los tributos determinan los procedimientos para su establecimiento y exacción, conforme reza en su exposición de motivos, en el artículo 58, en su número uno, establece que la deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo 55, y en su número dos que ‘... también formará parte de la deuda tributaria a) los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos’ El artículo 55 de la Ley dispone que la cuota tributaria podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según la cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales, o bien conjuntamente, por ambos procedimientos. De modo, pues, que clara y expresamente la Ley básica fiscal excluye del concepto cuota tributaria el recargo provincial de autos, que formará e integrará la deuda tributaria de la que forma parte esencial la cuota, pero no es ni se identifica con la cuota tributaria del impuesto. El tipo del artículo 349 del Código Penal se refiere expresamente a la ‘cuota defraudada’, no a la ‘deuda tributaria defraudada’ concepto éste más amplio en su significación jurídico-fiscal, como se ha razonado”.

cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta y, además, en su caso, por el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro o de otros Entes públicos⁴⁰⁷.

Entonces, la *cuota defraudada* será la cuota tributaria *stricto sensu* -tal como surge del art. 56 LGT-, que excluye otros componentes que conforman la deuda tributaria -según lo dispuesto en el art. 58 apartado 2 LGT- que se devengan como obligación accesoria por el incumplimiento del pago en período voluntario, así como las sanciones pecuniarias.

Asimismo, y con relación a los recargos provinciales que regula el apartado 2 d) del art. 58 LGT, el TS declaró que el recargo provincial existente por ese entonces en el ITE habría de tenerse en cuenta para determinar el importe íntegro de la deuda tributaria, pero había de excluirse para la determinación de la cuota defraudada. De esta manera, habrá que cuantificar por separado la cuota defraudada en uno y otro Ente público, por lo que resulta más difícil alcanzar el tipo penal de los 120.000 euros en estos casos⁴⁰⁸.

⁴⁰⁷ BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo II. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito”, op. cit., esp. págs. 93-95.

⁴⁰⁸ STS de 23.XII.1991 (Ponente: PUERTA LUIS). Cfr. BERTRÁN GIRÓN, F. “Capítulo II. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito”, op. cit., pág. 95; CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, op. cit., págs. 62 y sig. Sin embargo, por oposición a lo dispuesto en el art. 305 CP, ha sido admitido el concepto de *cuota de recaudación conjunta* en los delitos contra la Seguridad Social con apoyo en la misma redacción del art. 307 CP. Así lo ha entendido el TS, en Sentencia de 19.V.2006 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), frente a la alegación de los recurrentes en casación que pretendían equiparar en este punto el delito contra la Hacienda Pública y los delitos contra la Seguridad Social.

Con todo, no puede adoptarse otra posición que aquella que define la cuota de manera separada a la deuda tributaria, sin inclusión de recargo alguno⁴⁰⁹. Creemos que si el art. 305 CP emplea de manera expresa el término *cuota*, no parece lógico crear un concepto inexistente en el precepto; si el legislador penal hubiera querido referirse a la *cuota de formación compleja* o a la *deuda tributaria* (o a cualquier otro concepto), así lo habría hecho⁴¹⁰. Además, y respaldándonos en las propias garantías consustanciales al principio de legalidad, consideramos vedada cualquier interpretación extensiva que pudiera llevar a la analogía *in malam partem*⁴¹¹.

Con base en el lineamiento expuesto, podemos afirmar que la cuota defraudada se determinará según lo dispone el art. 56 LGT, en aplicación del tipo de gravamen a la base liquidable y según la cantidad señalada al efecto, y en su cálculo no se consideran ninguno de los elementos que integran la deuda tributaria por imperativo de la propia redacción del Código penal español y de la Ley General Tributaria. O, dicho sea de modo más sintético, la suma defraudada que configura la cuantía típica es únicamente la *cuota* tributaria⁴¹².

3. Reglas legales para su determinación

El apartado 2 del art. 305 CP dispone:

“A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

⁴⁰⁹ APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990, pág. 67.

⁴¹⁰ Además, cuando sí lo ha hecho expresamente el legislador en el apartado 4 del art. 305 CP tras la reforma operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, al mencionar expresamente a la *deuda tributaria*.

⁴¹¹ BERTRÁN GIRÓN, F. “Capítulo II. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito”, op. cit., págs. 94 y sig.

⁴¹² ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 15, nota 2.

a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”.

Las cuestiones claves que se plantean al momento de interpretar el precepto se podrían sintetizar en dos: por un lado, la determinación de los criterios de delimitación entre los tributos de devengo *periódico* (IRPF, IS, IRNR -para rentas obtenidas por establecimientos permanentes-, IP, IBI, IAE, IVTM), los de devengo *instantáneo pero de declaración periódica* (IVA, las retenciones en los IIR y la mayor parte de los IIEE) y los *no periódicos* (IRNR -por las rentas obtenidas por establecimientos no permanentes-, ISD, ITP y ADJ, ICIO, o el IIVTNU)⁴¹³; y, por otro lado, la determinación de las reglas de acumulación entre cuotas defraudadas dentro de los tributos de cada categoría, así como entre los de una y otra⁴¹⁴.

El primer tema a dilucidar requiere una aclaración previa: la distinción entre las clases de tributos no se encuentra establecida expresamente en ningún cuerpo legislativo, sino que es una creación puramente doctrinal. Dicho aquello, los tributos de devengo *periódico* son aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente en el tiempo y, los tributos

⁴¹³ CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, op. cit., pág. 63.

⁴¹⁴ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 137.

de devengo *instantáneo* son, en cambio, aquellos cuyo hecho imponible se agota en un cierto periodo de tiempo y sólo son considerados por la Ley cuando se han realizado completamente⁴¹⁵. Mientras que en los tributos periódicos el concepto de *período impositivo* con cuya culminación o perfección se produce el devengo es un elemento esencial de su régimen jurídico, en los tributos no periódicos de devengo instantáneo aquél concepto es inexistente⁴¹⁶.

Establecidos brevemente algunos criterios diferenciadores, esbozamos la segunda cuestión: ¿cómo se determina la cuantía de lo defraudado según nos encontremos en uno u otro de los grupos de tributos aludidos? Lógicamente, este asunto se plantea cuando existe una pluralidad de cuotas defraudadas, pues la dificultad radica en precisar las reglas de acumulación entre diversas cuotas, tema que configura un problema jurídico-penal de la unidad de la acción y que se ha resuelto expresamente en la Ley⁴¹⁷.

Por un lado, en los tributos *instantáneos* en sentido estricto no hay lugar a la acumulación: la cuantía defraudada es la cuota correspondiente a cada uno de los hechos imposables singulares⁴¹⁸. Esto es lo que ha querido decir el legislador al momento de disponer en el art. 305.2.b) que “(e)n los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los *distintos conceptos* por los que un *hecho imponible* sea susceptible de liquidación”⁴¹⁹.

⁴¹⁵ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., pág. 56.

⁴¹⁶ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 137 y sig.

⁴¹⁷ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 140 y sig.

⁴¹⁸ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 292.

⁴¹⁹ Cfr., MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., págs. 291 y sig.: “La terminología del apartado b) es incorrecta desde un punto de vista técnico jurídico-tributario, puesto que, en puridad de principios, cada hecho imponible realizado se grava por un solo concepto. De ahí que no quepa hablar de ‘conceptos distintos’ dentro de un mismo hecho imponible”. Cfr., asimismo, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 140, nota 196: “La referencia a los ‘distintos conceptos’ de un hecho imponible parece adecuada para designar los supuestos de tributos con hecho imponible genérico, susceptible de recibir diversas

En lo que se refiere a los tributos *periódicos o de declaración periódica* es conveniente efectuar una distinción entre los primeros en sentido estricto y aquellos de devengo instantáneo, pero de declaración periódica.

En los tributos periódicos la regla general consiste en tomar como cuantía lo defraudado en *cada periodo impositivo* (regla que mantiene un paralelismo con la establecida para los tributos no periódicos). En estos tributos, el concepto de cuantía y período impositivo van unidos, y el cumplimiento del periodo impositivo marca el devengo de la cuota. En cambio, en los tributos de devengo instantáneo pero de declaración periódica, cada periodo impositivo acogerá una pluralidad de cuotas, cada una de devengo instantáneo, pero declaradas e ingresadas conjuntamente. Las cuotas, autónomas pero unificadas, serán objeto de acumulación a efectos de determinar la cuantía defraudada. Así, no habrá tantas defraudaciones como cuotas, sino una sola por el importe de todas las cuotas correspondientes al periodo objeto de declaración⁴²⁰. Lo relevante en materia penal -en este último supuesto- es la determinación de la cuantía defraudada no en cada declaración, sino en el año natural correspondiente, sin que pueda cometerse más de un delito fiscal por cada año natural aunque las declaraciones periódicas excedan todas de 120.000 euros⁴²¹.

especificaciones, como, por ejemplo, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. No es, sin embargo, a ello a lo que se refiere el precepto penal. Este alude no al concepto 'normativo' de hecho imponible como presupuesto de hecho abstracto o ideal de la norma de imposición, sino a los hechos imponibles 'reales' o concretos, subsumibles en el tipo abstracto; DE LA PEÑA VELASCO, G., "Algunas consideraciones sobre el delito fiscal", op. cit., pág. 123: "La cuantía de la defraudación se referirá a la deuda tributaria correspondiente a un solo hecho imponible, con independencia de que el mismo hecho imponible vuelva a ser realizado por el sujeto pasivo del tributo en un breve periodo de tiempo; es decir, y parafraseando a VICENTE-ARCHE, con independencia de que la acción que aparece descrita en el hecho imponible legal se repita posteriormente".

⁴²⁰ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 140 y sig.

⁴²¹ BERTRÁN GIRÓN, F., "Capítulo II. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito", op. cit., pág. 97.

Dejando atrás la primera regla establecida para la determinación de la cuantía defraudada en los tributos periódicos o de declaración periódica, pasamos a la regla de acumulación relativa a los periodos impositivos inferiores a doce meses.

Pese a que la técnica corriente utilizada en tributos periódicos es fraccionar el hecho imponible en periodos impositivos anuales, puede ocurrir que en determinados impuestos se establezca un periodo de imposición inferior al año⁴²². En este caso el legislador establece que “el importe de lo defraudado se referirá al año natural” y, en verdad, esta regla tiene aplicación real en el caso de los tributos instantáneos pero de declaración periódica⁴²³, supuestos en los que los periodos *impositivos* -o, más correctamente, periodos de *declaración*- tienen habitualmente duración inferior al año natural (por ejemplo, el IVA, en el que la duración del periodo de liquidación es de tres meses). Pues, y a pesar de que en principio cada acción se referirá al conjunto de cuotas acumuladas en cada declaración, el legislador ha optado por acumular el importe de todas las defraudaciones habidas

⁴²² Vid. la doctrina señalada en MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 295, nota 318.

⁴²³ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 141: “(...) en los tributos periódicos en sentido estricto la existencia de períodos impositivos inferiores al año natural es ciertamente una posibilidad, pero que se configura con carácter excepcional. Así sucede, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los supuestos de fallecimiento del sujeto pasivo o de ruptura de la unidad familiar; circunstancias que determinan la producción de un devengo excepcional (...). La cuestión es: ¿Procede la acumulación de cuotas (defraudadas) en estos supuestos? En una interpretación literal del artículo 349, segundo párrafo, CP, la respuesta sería positiva. Pero entendemos que no era éste el supuesto contemplado por el legislador al redactar este precepto. Téngase en cuenta que se trata en estos casos no solamente de deudas tributarias diferentes por razón del devengo, sino también por razón de sus elementos personales. En el supuesto de divorcio, por ejemplo, existirá una deuda por la renta imputable a la unidad familiar en el periodo comprendido entre el 1 de enero y el momento de divorcio, y, además, dos deudas diferentes por las rentas correspondientes a cada uno de los divorciados entre dicho momento y el 31 de diciembre”.

en cada periodo impositivo dentro del año natural y que correspondan al mismo tributo⁴²⁴.

Al respecto, el STS de 9 de junio de 2016, afirmó:

“El artículo 305.2 del Código Penal (...) dispone en relación a la determinación de la cuota defraudada, en lo que aquí interesa, que, si se trata de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. Norma que resulta aplicable al IVA, al tratarse de un impuesto que debe declararse mensual o trimestralmente, sin perjuicio de la declaración-resumen anual que debe presentar, salvo excepciones, cada contribuyente (...). Por lo tanto, la determinación de la cuota defraudada cuando se trata del IVA debe referirse al año natural, y por ello a las operaciones realizadas por ese concreto contribuyente en ese periodo, y no a alguna o algunas de las operaciones que pudiera haber llevado a cabo, fuera cual fuera su importancia económica, financiera o fiscal. Así se desprende de la necesidad de que la liquidación sea única por contribuyente (...). La superación de la cuantía (...) para hacer punible la conducta, puede operar como un elemento indiciario que justifique la investigación (...). Pero, como se ha dicho, cuando se trata de defraudaciones cometidas en relación con el IVA, para afirmar la existencia de una conducta delictiva, es necesario establecer que la cuantía defraudada en el año natural superó la cifra marcada por la ley penal. Es preciso, pues, realizar una liquidación de todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo del impuesto en el periodo del año natural, determinando la cuantía que debería haber ingresado y la que ingresó

⁴²⁴ DEL POZO LÓPEZ, J. / ARNÁU ZOROA, F., “Anotaciones sobre el delito fiscal”, op. cit., pág. 410. Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 295; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 142; MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 559.

efectivamente, constituyendo la diferencia la cuota tributaria defraudada en ese ejercicio fiscal”⁴²⁵.

Por otro lado, desde la LO 5/2010, de 22 de junio, la tendencia legislativa de agravar distintos comportamientos delictivos cuando aparece una organización o grupo criminal se ha consolidado firmemente⁴²⁶. En efecto, la reforma llevada a cabo por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, siguió el mismo camino tanto en el caso de organizaciones criminales como de entidades aparentes para defraudar. Así, la última parte del apartado a) del art. 305.2 CP se aleja del criterio general de determinación de la cuantía defraudada en cada período impositivo o de declaración (12 meses, y en caso de menos, el año natural), para afirmar que, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad de 120.000 euros⁴²⁷.

La reforma de 2012 prevé el inicio del proceso penal aún cuando no hubiera concluido el período impositivo o el año natural, siempre que la defraudación hubiera alcanzado la cantidad de 120.000 euros⁴²⁸ y que, además, se trate de una conducta típica realizada en el seno de una organización criminal o bajo la apariencia de una actividad económica real. En definitiva, podrá anticiparse la

⁴²⁵ STS de 9.VI.2016 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA), Fundamento de Derecho tercero, 4.

⁴²⁶ Cfr. CARRETERO SÁNCHEZ, A., “La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8027, 2013, apartado III.2.

⁴²⁷ MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. págs. 40 y sig.

⁴²⁸ Cfr. CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero 2013, págs. 40-73, esp. págs. 56 y sig.

persecución del delito sin necesidad de esperar a la conclusión del periodo impositivo o año natural de que se trate⁴²⁹.

La finalidad de esta especialidad tiene su origen en la Instrucción 3/2007, de 30 de marzo, de la FGE, sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del IVA. Esta Instrucción dispuso:

“(…) en la mayor parte de las defraudaciones punibles del IVA la persecución penal se verá demorada al menos hasta el último día del mes de enero del año siguiente a aquél en el que los comportamientos delictivos fueron realizados, ya que hasta la fecha anterior sería posible, eventualmente, el abono del tributo. Estas características son aprovechadas por quienes organizan las defraudaciones, haciendo que las sociedades que componen los entramados propios de estos delitos se mantengan activas durante períodos de tiempo cortos, transcurridos los cuales, y muchas veces antes de que sus actividades puedan ser descubiertas, dejan de operar, desaparecen del tráfico mercantil, se hacen ilocalizables y son sustituidas por nuevas entidades que ocupan su lugar en el esquema de la defraudación. Esta separación temporal entre la realización de las conductas típicas y el inicio de su persecución dificulta siempre el desarrollo de las investigaciones, y puede llegar a convertir en ineficaces las actuaciones del Ministerio Fiscal o de otros órganos del Poder judicial dirigidas a desentrañar la

⁴²⁹ Vid. CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 57; VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista Pensamiento Penal*, Sección Penal Económico, Doctrina, núm. 154, 2013, apartado 1.g (accesible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2014/12/doctrina35916.pdf#viewer.action=download>); OLEA COMAS, M., “Comentarios sobre la reciente reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Fundación Ciudadanía y Valores*, mayo, 2013, págs. 1-20, esp. pág. 13.

actividad de tramas de fraude que han dejado de actuar demasiado tiempo antes de la recepción de la *notitia criminis*⁴³⁰.

En este tema asistimos a una discrepancia de criterios interpretativos o incluso normativos entre el ámbito tributario y el penal, que se salda, habitualmente, favoreciendo la posición de la Administración. El agregado del art. 305.2 CP no va a hacer que la Administración considere que en estos casos el delito se consuma desde el trimestre (o mes) en que se supera el umbral de 120.000 euros -lo que sería la consecuencia lógica del nuevo precepto- porque esto supondría adelantar el *dies a quo* para el cómputo de la prescripción⁴³¹.

Igualmente, esta modificación ha llevado a considerar que el nuevo precepto da un apoyo normativo a quienes interpretan que la cuantía defraudada superior a 120.000 euros no es el resultado típico, sino una condición objetiva de punibilidad, cuestión sobre la que ya hemos apuntado nuestra posición. Se afirmó, en este sentido, que “(l)a nueva redacción del art. 305.2 del C.P. nos permite reforzar esta posición, pues de considerarse elemento del tipo la cuantía difícilmente podría prever el legislador que se iniciara el proceso penal antes de que se hubiera

⁴³⁰ Instrucción 3/2007, de 30 de marzo, de la FGE, sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del Impuesto al Valor Añadido (accesible en: https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/INSTRUCCION%203-2007.pdf?idFile=bb8b8ba5-6129-4dbe-8615-88f063c0ae7e) (apartado IV.1).

⁴³¹ Como ha establecido la STS de 3.IV.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), en las defraudaciones por IVA, la prescripción empieza a contar cuando termina el año natural y el plazo de presentación de la última declaración: “(...) se insiste en la prescripción, pretendiendo que su cómputo se realice por trimestres, al tratarse de un impuesto de liquidación trimestral. Esta tesis carece de sustento legal pues el párrafo segundo del art. 305 del Código Penal de 1995 (antes 349) dispone expresamente que en los impuestos de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada período de declaración y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, por lo que el plazo prescriptivo no puede iniciar su cómputo para cada período anual hasta que este período termine. En los tributos periódicos ha de estimarse que existe una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada”. Esta Sentencia, como se puede observar, postula que en las defraudaciones de IVA nos hallamos ante una única acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural.

constatado concretamente la cuantía defraudada. Sin embargo, como condición objetiva de punibilidad que entendemos que es, basta que se constate la superación del umbral de los 120.000 para que pueda iniciarse el proceso penal”⁴³².

A nuestro juicio, esta posición no es correcta. Si las condiciones objetivas de punibilidad afectan a la existencia misma de responsabilidad y no a la aplicación de un subtipo agravado, deben impedir la iniciación del procedimiento, por lo que el argumento no es válido. Por eso, la cuantía defraudada por encima de 120.000 euros constituye el resultado típico. Habría, además, una contradicción si por un lado la regularización de la situación tributaria -en los términos previstos en el art. 305.4 CP, posteriormente analizado- exige el pago íntegro de la deuda tributaria como condición para dejar sin efecto el desvalor de resultado y la ilicitud de la conducta y, por otro lado, si se sostiene que la cuantía de la deuda tributaria es una mera cuestión de punibilidad ajena al alcance del tipo. Por lo demás, las características que definen las condiciones objetivas de punibilidad son su carácter puramente objetivo y su desvinculación de la conducta típica, de donde deriva que no tienen que estar abarcadas por el dolo del autor. Estos elementos no concurren en el caso de la cuantía de la defraudación, pues su conexión con la conducta típica es evidente y debemos estimar que la cuantía defraudada tiene que estar abarcada por el dolo⁴³³.

Debemos ser conscientes de que esta previsión trae consigo importantes problemas jurídicos. ¿Cómo podemos interpretar este texto? ¿Contempla una forma distinta de determinar la cuantía de las defraudaciones cometidas por organizaciones o grupos criminales, que supondría una excepción a la regla

⁴³² BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código penal: principales novedades”, en *Carta Tributaria*, Sección Monografías, núm. 19-20, noviembre 2012, págs. 11-30, esp. pág. 26.

⁴³³ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. págs. 24 y sig.

general del art. 305.2, apartado a), del CP y haría que el delito se consumara en el trimestre (o en el mes) en el que la cuantía defraudada supere los 120.000 euros? ¿Se trata de un aseguramiento especial ante un foco de peligro desestabilizador de singular gravedad? ¿Es un supuesto de prevención criminal de Derecho penal del enemigo de combate de una manifestación de especial peligrosidad, apreciada en el seno de una organización o grupo criminal? Pero, en todo caso, ya se cumple la exigencia de ejecución de acto típico, pues se ha alcanzado el límite mínimo de defraudación exigido por el tipo legal.

Esta última medida deja muy indeterminado el momento de consumación, y habrá que esperar a pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia que interpreten el precepto o, eventualmente, a modificaciones legislativas al respecto que dilucidan las dudas formuladas.

III.- Sujetos

A) Sujeto activo

La caracterización del sujeto activo en el delito fiscal ha sido una cuestión muy discutida y el debate que aquí se plantea es, dicho sintéticamente, si puede ser sujeto activo cualquier persona o, por el contrario, sólo el deudor tributario⁴³⁴, el

⁴³⁴ Nótese que se alude a *deudor tributario* y no a *sujeto pasivo de la obligación tributaria*. Como afirmó MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 296, nota 324, no habría inconveniente en utilizar esta última expresión (empleada por la doctrina mayoritaria al examinar el sujeto activo del delito), si se especificase que el responsable del tributo es, también, el sujeto pasivo de la obligación tributaria (aclaración que olvida la doctrina). El estudio de la naturaleza jurídica del responsable del tributo excede los límites de nuestra nota, y si bien existe un sector de la doctrina que estima que el responsable es un auténtico sujeto pasivo de la obligación tributaria, tal postura no es mayoritaria. De ahí que el citado autor no haya utilizado la expresión *sujeto pasivo de la obligación tributaria* argumentando que ello podría conducir al erróneo entendimiento de que los responsables quedan excluidos del círculo de posibles sujetos activos del delito.

beneficiario de la devolución indebida o el titular de la ventaja fiscal asimismo indebida.

Por un lado, un sector de la doctrina sostiene que el sujeto activo del delito puede serlo cualquier persona, por lo que estaríamos frente a un delito común⁴³⁵. En efecto, todo aquel que se encuentre en la situación adecuada para eludir el pago de tributos podrá ser sujeto activo del delito de defraudación tributaria⁴³⁶.

Quienes defienden esta última postura afirman lo siguiente: “Si la finalidad de la ley reside en proteger los intereses de la Hacienda Pública, a ello no se opone concebirlo como delito común, sino que, antes al contrario, de este modo se consigue una superior protección. En efecto, así se evita una laguna de punición que indudablemente incitaría al fraude, laguna de la que la propia doctrina contraria es consciente y reconoce, aún cuando proponga su solución apelando a consideraciones *de lege ferenda*, o bien recurriendo a la ruptura del delito de imputación, haciendo responder como autor de defraudación fiscal sólo al obligado y como autores de otras eventuales figuras delictivas comunes a los demás intervinientes (estafa, falsedades...), o bien considerando impunes las conductas de éstos allí donde esto no fuera posible, por no existir la correlativa figura ‘común’. O bien, como mantiene la S.T.S. de 20 de mayo de 1996, se haría responder al *extraneus* como partícipe, con la consiguiente atenuación a pena, merced a no concurrir en su persona la condición de obligado tributario”⁴³⁷.

⁴³⁵ Vid. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 709; CÓRDOBA RODA, J., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 939; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 81; BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 81 y nota 85; COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., pág. 144 y nota 352.

⁴³⁶ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, op. cit., pág. 23.

⁴³⁷ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, op. cit., pág. 24.

Asimismo, algunos autores han señalado que el tipo penal no hace referencia alguna a las condiciones personales del sujeto de la acción, cosa que sí sucede en los supuestos clásicos de los delitos especiales como son el alzamiento de bienes, el cohecho o la malversación de caudales públicos⁴³⁸.

Una posición intermedia -entre la que se comentó y la que será reseñada a continuación- es la de no considerar a la defraudación tributaria como un delito común ni como un delito especial. Para esta tesis, el delito fiscal es un delito “sólo practicable por personas que tengan una particular posición, aunque el conjunto de potenciales sujetos activos del mismo no se circunscribe exactamente a los sujetos pasivos (contribuyentes o sustitutos), a los responsables, o a los obligados por otro título de naturaleza jurídico-tributaria como puede ser el retenedor de impuestos. El círculo es algo más amplio, pues incluye también a personas que hayan asumido contractualmente deberes u obligaciones que tengan por objeto el tributo o su cumplimiento”⁴³⁹.

No obstante, la postura mayoritaria en la doctrina⁴⁴⁰ y en la jurisprudencia⁴⁴¹ ha venido entendiendo que el delito fiscal únicamente puede ser ejecutado por un

⁴³⁸ Cfr., en sentido contrario, CHICO DE LA CÁMARA en, “Estructura del delito fiscal en España”, en H. J. BERTAZZA (Director), *Tratado del régimen penal tributario*, tomo I, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2010, pág. 589; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 82; RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 76 y sig. Los últimos dos autores citados señalan que las premisas de la tesis del delito fiscal como delito común deben considerarse válidas únicamente en la defraudación llevada a cabo por comportamientos activos, pero cuando se comete por omisión aparece como cualificación necesaria en el sujeto activo la condición de obligado al cumplimiento de los deberes tributarios. Esta caracterización es, necesariamente, la que determina la posición de garante.

⁴³⁹ SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 39.

⁴⁴⁰ Vid., entre otros, AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., págs. 243 y sigs.; GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios*, op. cit., pág. 78; ID., “Nuevas perspectivas del Derecho tributario”, en *Actualidad penal*, núm. 10, 1994, pág. 216; BAJO FERNÁNDEZ, M. / SUÁREZ GONZÁLEZ, C. / PÉREZ MANZANO, M., *Manual de Derecho penal. Parte especial (delitos patrimoniales y delitos económicos)*, op. cit., pág. 618; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op.

círculo limitado de sujetos, en la medida en que sólo el obligado al pago del tributo⁴⁴², el beneficiario de la devolución indebida o de la ventaja fiscal, pueden realizar la conducta típica. El delito fiscal, bajo estas consideraciones, debe considerarse como un delito especial y, de ninguna manera, un delito común.

Igualmente, los derogados arts. 319 y 349 CP fueron concebidos como delito especial y, en verdad, las modificaciones sufridas por el precepto no autorizan a deducir que la voluntad del legislador haya sido convertir el delito especial en un delito común. Como se ha dicho, “(s)i el comportamiento defraudatorio consiste en este caso en eludir el pago de tributos, sujeto sólo podrá serlo quien está obligado al pago, es decir, el sujeto pasivo de la obligación”⁴⁴³.

cit., pág. 37; BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 81, nota 85.

⁴⁴¹ Entre varias, SSTS de 29.VI.1985 (Ponente: DE VEGA RUIZ), de 25.IX.1990 (Ponente: GARCÍA ANCOS), de 24.II.1993 (Ponente: DÍAZ PALOS), de 20.V.1996 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), de 28.X.1997 (Ponente: DE VEGA RUIZ), de 25.II.1998 (Ponente: MÓNER MUÑOZ), de 18.XII.2000 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ), de 30.IV.2003 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO), de 3.IV.2014 (Ponente: SORIANO SORIANO) y de 27.IX.2016 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA).

⁴⁴² Art. 35 LGT: “Obligados tributarios. 1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. 2. Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos (...)”.

⁴⁴³ BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 81 y sig.: “Por sujeto pasivo de la obligación tributaria, habrá de entenderse, según el artículo 30 de la Ley General Tributaria: ‘la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo’. En consecuencia, sujeto activo del delito lo podrá ser sólo el contribuyente o su sustituto. Quienes sostienen la tesis del delito común, entienden que también pueden ser sujetos activos del delito los responsables, los adquirentes de bienes afectos por la Ley al pago de determinados tributos, los sucesores en la titularidad de explotaciones y actividades económicas, los sucesores mortis causa de todos los anteriores y los representantes legales y voluntarios. Entendemos, por el contrario, que tales sujetos sólo pueden ser sujetos activos del delito fiscal en la medida en que la condición en que se encuentran respecto de la obligación tributaria les convierte o no en contribuyentes o sustitutos. En definitiva, en sujetos pasivos de la obligación tributaria”.

Por lo dicho, podemos afirmar que quien no reúna el requisito de ser el deudor tributario, el beneficiario de la devolución indebida o el titular de la ventaja fiscal obtenida del mismo modo, y realice directamente el comportamiento típico del art. 305 CP o tome parte en su ejecución, no podrá responder como autor ni como coautor. Sin embargo, sí podrá intervenir inductor, cooperador o cómplice⁴⁴⁴, cuestión que estudiaremos con singular interés más adelante⁴⁴⁵.

Además, y de conformidad con lo previsto en el art. 31 CP⁴⁴⁶, quien obrase como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o en representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre. Cabe aclarar que el precepto citado exige que el sujeto *actúe*, lo que implica que aquél debe haber realizado alguna de las conductas que describe el delito fiscal. Así pues, el sujeto no puede suplir la falta de acción u omisión ni las exigencias relativas al tipo subjetivo del delito⁴⁴⁷.

Con todo, y a pesar de que el delito del art. 305 CP parece referirse a cualquier persona (*el que*), creemos que la defraudación tributaria debe ser

⁴⁴⁴ En el mismo sentido lo expuso CHICO DE LA CÁMARA, P., “Estructura del delito fiscal en España”, op. cit., pág. 590: “cualquier otra persona distinta de los sujetos pasivos del tributo y los obligados a realizar pagos a cuenta, queda excluida de la posibilidad de ser autor directo del delito fiscal ni siquiera realizando la conducta descrita en el tipo, si bien incurriría en responsabilidad penal a través de las distintas formas de participación de otros sujetos en el delito”.

⁴⁴⁵ *Vid. infra* Cap. IX.

⁴⁴⁶ Art. 31 CP: “1. El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre (...)”.

⁴⁴⁷ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR, J. M., “Las penas previstas en el art. 129 del Código penal para las personas jurídicas”, en *RPJ*, Consejo General del Poder Judicial, núm. 46, 1997, págs. 327-342, esp. págs. 332 y sigs.

considerado como un delito especial, restringiéndose en consecuencia el círculo de sujetos activos al deudor tributario, al beneficiario de la devolución indebida y al titular de la ventaja fiscal obtenida del mismo modo. Se trata, además, de un delito especial propio, pues no tiene correspondencia con un delito común y la calidad especial del sujeto es determinante para la existencia de la defraudación de manera que faltando la misma el hecho será atípico⁴⁴⁸.

B) Sujeto pasivo

Junto al concepto de sujeto activo se alza una segunda categoría: la del sujeto pasivo de delito, definido como el titular del bien jurídico protegido en el tipo penal⁴⁴⁹.

Para su estudio en nuestra materia debemos apuntar, en primer lugar, que la existencia del delito fiscal requiere como presupuesto previo la presencia de una relación jurídica entre el Ente público titular del derecho de crédito tributario y el particular deudor, siendo por tanto, el primero, el sujeto activo de la relación y, el segundo, sujeto pasivo de la misma⁴⁵⁰.

En este sentido, sujeto pasivo del delito fiscal es el Estado o Ente público (estatal, autonómico, foral o local) que ocupa la posición de sujeto activo de la pretensión tributaria. Aquél es el acreedor de la prestación pecuniaria que únicamente si puede cumplir adecuadamente su función recaudatoria estará en

⁴⁴⁸ CARRERAS MANERO, O. B., “El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública”, en *RED*, núm. 167, 2015, págs. 181-204, esp. pág. 185. En el mismo sentido se pronunciaron las SSTs, entre otras, de 5.XII.2002 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA) y de 3.IV.2014 (Ponente: SORIANO SORIANO).

⁴⁴⁹ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, pág. 63.

⁴⁵⁰ FERNÁNDEZ CUEVAS, A., “El delito fiscal en la Ley 50/77”, op. cit., pág. 308. Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 302; DE LA PEÑA VELASCO, G., “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, op. cit., pág. 71; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 82.

condiciones de operar la redistribución de rentas y prestar los servicios a la colectividad que con ella se financian⁴⁵¹.

En el mismo sentido se pronunció POLAINO NAVARRETE al momento de la aparición del delito fiscal en el ordenamiento penal español. Al respecto apuntó que “(l)a configuración del tipo de delito de defraudación tributaria determina como sujeto pasivo a la Hacienda pública, estatal, autonómica o local, según específica positiva y expresamente el texto legal”⁴⁵².

Evidentemente, cuando hablamos de Hacienda Pública, debemos entenderla en su acepción subjetiva como titular de un determinado patrimonio que resulta afectado por la defraudación⁴⁵³. Como se ha afirmado, “si no fuera por la presencia de entes públicos institucionalizados, dotados de personalidad jurídica propia, podría decirse que el concepto de Hacienda Pública estatal coincide con el de Estado en cuanto persona jurídica titular de un patrimonio”⁴⁵⁴.

⁴⁵¹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, op. cit., pág. 19. En el mismo sentido, entre otros, MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones y delitos y contra la Hacienda pública*, actualizado a octubre de 2000, Editorial Cisspraxis, Valencia, 2000, pág. 295: “Se trata por tanto de un delito de resultado lesivo, cuyo sujeto pasivo puede ser cualquiera de los entes públicos referenciados en este primer apartado del art. 305 CP (...). Entiendo que se trata necesariamente de entes públicos de base territorial, puesto que la expresión que el art. 305 obliga a entender que el sujeto pasivo ha de ser el Estado, una Comunidad Autónoma, una Diputación Foral o una Entidad Local. A mi entender, no hay base para incluir entes institucionales, siquiera sea por la necesidad de utilizar criterios de interpretación estricta”.

⁴⁵² POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, op. cit., esp. pág. 177. Tras las reformas operadas por la LO 6/1995 y 7/2012 debemos agregar a la Hacienda foral y de la Unión Europea como sujetos pasivos en el delito fiscal.

⁴⁵³ Cfr. ECHAVARRÍA RAMÍREZ, R., “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 16, 2014, págs. 1-39, esp. págs. 7-11.

⁴⁵⁴ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 83, de conformidad con su postura relativa al bien jurídico tutelado en el delito, afirma que el sujeto pasivo del delito será “aquella Administración que aparece como titular de la recaudación afectada por la propia defraudación, siempre que al mismo tiempo dicha Administración desarrolle facultades de gestión en relación a los tributos correspondientes”.

Por otro lado, el hecho de que el tipo se conciba como una lesión contra diversas Haciendas Públicas excluye la posibilidad de considerar sujeto pasivo en la modalidad de elusión de ingreso de retenciones al particular que se le ha practicado una retención que posteriormente no es objeto de ingreso. Tampoco cabe asignársele la condición de *perjudicado* (a los efectos previstos en la LEC), pues no sufre menoscabo patrimonial en la medida que su derecho a deducir la retención efectivamente practicada no se ve impedido por no haberse realizado el ingreso, resultando perjudicada únicamente la Hacienda Pública por la defraudación⁴⁵⁵.

Además, y antes de concluir, cabe destacar la SAP de Baleares de 29 de enero de 2016 (caso *Nóos*)⁴⁵⁶, cuya doctrina generó numerosas afirmaciones públicas con probables repercusiones en la configuración típica del delito objeto de estudio, especialmente en lo relativo al bien jurídico que se tutela en la figura y en el sujeto pasivo. En efecto, tras el señalado pronunciamiento, los medios de comunicación de modo viral divulgaron la tesis de que la “Hacienda somos todos”, desacertada interpretación derivada de la naturaleza colectiva, difusa o metaindividual que la Audiencia le atribuyó al bien jurídico tutelado en el delito fiscal.

En verdad, la tesis jurisprudencial sobre el bien jurídico se adopta en el marco de una discusión puramente procesal, relativa a la legitimación del acusador popular ante la ausencia de acusación particular y de la Fiscalía. Entonces, y sin mayor ahondamiento sobre la cuestión, debemos advertir que este antecedente no repercute en lo absoluto en el estudio del sujeto pasivo en el delito fiscal. O, dicho sea de otro modo y sin ignorar el mandato contenido en el art. 31.1 CE, la

⁴⁵⁵ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, op. cit., págs. 19 y sig. En el mismo sentido se ha pronunciado la STS de 3.XII.1991 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ).

⁴⁵⁶ SAP de Islas Baleares de 29.I.2016 (Ponente: DE LA ALMUDENA ÁLVAREZ TEJERO).

“Hacienda somos todos” es sólo un eslogan publicitario sin trascendencia jurídica en lo que a nuestro análisis se refiere, que debe circunscribirse al espacio de la difusión como forma de sensibilizar al país con la enorme problemática que representa incumplir los deberes fiscales.

Así pues, tras lo dicho en el presente epígrafe, afirmamos que el sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria lo será la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local y la Hacienda de la Unión Europea que -según los casos- aparece como sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, como acreedor de la prestación pecuniaria y cuyo patrimonio ha sido lesionado⁴⁵⁷.

IV.- Técnica legislativa de tipificación de la defraudación tributaria

A) Precisiones terminológicas

El delito de defraudación tributaria es concebido, generalmente, como un tipo penal en blanco, pero un destacado sector de la doctrina estableció que, más bien, corresponde a la caracterización de una figura que contiene elementos normativos de valoración⁴⁵⁸. Y esta es una de las cuestiones más relevantes en la interpretación del delito fiscal: ¿estamos frente a una ley penal en blanco o ante una norma configurada por elementos típicos normativos o, por qué no, ante una figura legal en la que coexisten ambas calificaciones? Veamos.

La *ley penal en blanco* “alude a las normas penales de remisión o necesitadas de complemento: se trata de aquellos tipos de delito que no describen

⁴⁵⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Delito fiscal en el IRPF y elemento objetivo del tipo”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2016, págs.83-100, esp. págs. 86-89.

⁴⁵⁸ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., págs. 156 y sigs.; BACIGALUPO SAGGESE, S., *Ganancias ilícitas y Derecho penal*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2002, págs. 31 y sigs.

en una misma sede la totalidad de sus elementos, sino que se remite parcialmente a otro precepto o instancia normativa distinta”⁴⁵⁹.

Es decir que aquélla se constituye de un supuesto de hecho en que la norma penal debe ser rellena o integrada por otras leyes o disposiciones de carácter general, independientemente de si la norma de complemento se ajusta en una disposición de igual o inferior jerarquía que la norma remitente⁴⁶⁰.

Como apuntó el Alto Tribunal:

“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 correspondiente integración 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”⁴⁶¹.

De lo apuntado se desprende que son necesarios dos elementos para la existencia de una ley penal en blanco:

1. Que la norma necesite complemento, y
2. Que dicho complemento no se encuentre establecido en la ley.

⁴⁵⁹ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo I, 3ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2017, pág. 135.

⁴⁶⁰ *Vid.*, sobre los problemas de legitimidad constitucional a los que podría dar lugar, ampliamente, MESTRE DELGADO, E., “Límites constitucionales de las remisiones normativas en materia penal”, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 41, núm. 2, 1988, *passim*.

⁴⁶¹ STS de 27.XII.1990 (Ponente: RUIZ VADILLO), Fundamento de Derecho cuarto.

Los *elementos típicos normativos*, por otro lado, constituyen una figura de complicada distinción con la ley penal en blanco⁴⁶². Aquellos son elementos de valoración intelectual y pertenecen al ámbito de la antijuridicidad⁴⁶³ y, además, “han de ser constatados por el juez no mediante un mero proceder cognitivo, sino a través de una especial valoración que precisa de criterios jurídicos, no fácticos”⁴⁶⁴.

Mientras que los elementos normativos atienden a una disposición puramente valorativa (pues se requiere determinar de manera exacta el significado de las palabras)⁴⁶⁵, las leyes penales en blanco atienden a funciones meramente descriptivas (pues la *ratio* de su remisión tiene como fundamento la determinación del contenido del tipo primigenio)⁴⁶⁶.

Es bajo dichos criterios que se estudiará, en primer lugar, la consideración del delito de defraudación tributaria contemplado en el art. 305 CP como una ley penal en blanco. Luego, y con una posición adoptada en la discusión señalada

⁴⁶² Vid., ampliamente, COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., págs. 71-85. La distinción resulta hartamente compleja, tanto que un sector de la doctrina prescinde de realizarla fundamentando que ni la definición más extendida y amplia de los elementos normativos permite distinguirlos de la ley penal en blanco. Ambas categorías muestran, para este sector, una sustancial identidad pese a la diferencia en su apariencia [cfr., al respecto y entre otros, DOVAL PAIS, A. *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de las leyes penales en blanco*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1999, pág. 104; RODRÍGUEZ RAMOS, L., “Tipos penales en blanco y elementos normativos de remisión a normas autonómicas”, en J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ / R. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO (Coords.), *Derechos civiles de España*, vol. IX, 2000, págs. 5387-5394, esp. pág. 5390].

⁴⁶³ Vid. *infra* Cap. V.

⁴⁶⁴ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 129.

⁴⁶⁵ Cabe señalar, al respecto, que las palabras desde un punto de vista puramente funcional no se conciben como hechos aislados, carentes de sentido, sino al contrario, como un hecho integrante del sistema social y, por tanto, dotado de un contenido expresivo. Consúltese POLAINO NAVARRETE, M. / POLAINO-ORTS, M., *Cometer delitos con palabras. Teoría de los actos de habla y funcionalismo jurídico-penal*, Editorial Dykinson, Madrid, 2004, pág. 71.

⁴⁶⁶ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., pág. 70.

antes, pasaremos al examen de los elementos normativos que conforman el delito de defraudación tributaria en el Código penal español.

B) Norma incriminadora de remisión

El delito fiscal se ajusta a los presupuestos caracterizadores de una ley penal en blanco⁴⁶⁷, pues la interpretación del art. 305 CP necesita de la remisión a la normativa tributaria, de manera que la primera característica señalada en el apartado anterior -que la norma necesite complemento- quedaría constatada⁴⁶⁸.

De igual manera, el art. 305 CP cubre el requisito de que dicho complemento no se encuentre contemplado en la ley, pues la remisión se realiza, en la mayoría de las ocasiones, a la Ley General Tributaria⁴⁶⁹.

Además, el reenvío efectuado por el tipo penal de defraudación está justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal. Recordemos que el objeto inmediatamente tutelado en el delito fiscal es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en el propio valor patrimonial de la recaudación tributaria. Estos intereses son contingentes y pueden modificarse con el transcurso del tiempo sin que sea necesario acometer una constante actualización de la regla penal que, por lo general, tiene una pretensión de relativa permanencia en el tiempo. La remisión a la normativa complementaria parece necesaria a la vista del objeto de la prohibición, lo que hace imprescindible la adecuación de la legislación

⁴⁶⁷ LANDECHO VELASCO, C. M. / MOLINA BLÁZQUEZ, C., *Derecho penal español. Parte especial: redactado conforme al nuevo Código penal de 23 de noviembre de 1995*, 2ª. edic., Editorial Tecnos, Madrid, 1996, pág. 285.

⁴⁶⁸ Así, por ejemplo, en una operación de prestación de servicios en el que se factura la cantidad de 850.000 euros es necesario acudir a la ley del IVA para poder determinar la cuantía a pagar por dicho concepto.

⁴⁶⁹ En el ejemplo señalado en la nota inmediatamente anterior, la remisión se hace a la ley del IVA, que obviamente es independiente del Código penal.

a la complejidad técnica y a la evolución de las modalidades de ejecución del comportamiento típico⁴⁷⁰.

No dudamos, por otro lado, que el art. 305 CP establece con precisión la conducta delictiva y señala textualmente la conminación impuesta y, también, que es lo suficientemente concreto para que la conducta reprochada quede integrada con el complemento indispensable de la norma a la que la Ley penal se remite. Al respecto, la STS de 20 de mayo de 1996 apuntó:

“La circunstancia de que el tipo penal del art. 349 CP tenga la estructura de una Ley Penal en blanco (...) determina que quien haya conocido la calificación penal del hecho que constituye el ilícito contenido en el art. 349 CP conoce también el reenvío a la Ley Fiscal y, por lo tanto, al régimen de imputación de los hechos imponibles en ella establecido. Dicho en otras palabras: el conocimiento de la acusación formulada en los términos del art. 24.2 CE, no requiere que el acusado y su Defensa hayan sido informados de otra cosa que no sean los hechos y el derecho aplicable. Estos extremos se cumplen en el primer aspecto del presente caso en la medida en la que el recurrente supo que se le imputaba la elusión del pago de un tributo determinado, como surge del escrito de calificación del Fiscal”⁴⁷¹.

En suma, tras lo señalado hasta el momento, estamos en condiciones de afirmar que el delito de defraudación tributaria contemplado en el art. 305 CP se configura como una ley penal en blanco, pero ahora es cuando nos preguntarnos expresamente lo siguiente: ¿es constitucional la técnica legislativa empleada por el legislador en el art. 305 CP?

⁴⁷⁰ DOVAL PAIS, A. *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de las leyes penales en blanco*, op. cit., pág. 107.

⁴⁷¹ STS de 20.V.1996 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), Fundamento de Derecho segundo.

C) ¿Constitucionalidad de la ley penal en blanco?

La constitucionalidad de las leyes penales en blanco es, desde luego, inmensa, y no pretendemos resolverla universalmente aquí ni, muchos menos, exponer todas las aristas y vectores de tan sugerente cuestión. Únicamente nos limitaremos a exponer, telegráficamente, un humilde análisis que nos permita dar respuesta a la pregunta apuntada *a priori*.

Las críticas formuladas a esta técnica de remisión normativa constituyen posiciones dignas de atención, cuando menos los argumentos relativos al principio de legalidad y a la taxatividad de los tipos penales. Pero lo cierto es que, en general, la doctrina viene adoptando tesis matizadas, que señalan las condiciones que deben constatarse para considerar admisible el recurso a tal técnica legislativa. Es decir, el debate se ha derivado hacia enfoques orientados a determinar las circunstancias bajo las cuales cabe admitir válidamente el empleo de dicha técnica, a fin de precisar si las leyes que acuden a ella se mantienen en tal ámbito de legitimidad.

De estos últimos planteamientos inferimos una orientación más bien pragmática, en el sentido de asumir que existen materias -como, por ejemplo, los delitos contra la Hacienda Pública- que por sus singulares características impiden una delimitación íntegra de las conductas reprochadas en sede penal, lo que conduce, en mayor o menor medida, al empleo de las leyes penales en blanco⁴⁷².

⁴⁷² Vid. DE LA MATA BARRANCO, N. J., *Protección penal del ambiente y accesoriadad administrativa: tratamiento penal de comportamientos perjudiciales para el ambiente amparados en una autorización administrativa ilícita*, Editorial Cedecs, Barcelona, 1996, págs. 81-82; GÓMEZ RIVERO, M^a. del C., *El régimen de autorizaciones en los delitos relativos a la protección del medio ambiente y ordenación del territorio: (especial referencia a la responsabilidad del funcionario concedente)*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000, pág. 23.

Esta posición es la que adoptó el Tribunal Constitucional que se ocupó en repetidas oportunidad de delimitar el marco de compatibilidad constitucional de la técnica de tipificación analizada⁴⁷³. Veamos.

En lo que se refiere al principio de legalidad, el Alto Tribunal considera que las leyes penales en blanco que remiten para la integración del supuesto de hecho típico a normas de rango reglamentario son constitucionalmente válidas en la medida en que la remisión sea *necesaria* y *limitada*. Lo primero quiere decir que se adopte la técnica no por mera conveniencia, sino por necesidad en atención a la materia; lo segundo, que se realice de forma expresa y que señale los límites en el recurso a la instancia inferior, y, en todo caso, se mantenga en el seno de la norma penal la delimitación del núcleo esencial del injusto, en expresión de un juicio de desvalor autónomo de la propia norma penal⁴⁷⁴.

El Tribunal añade otro requisito: la *certeza*, de modo que “la conducta calificada de delito quede lo 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 del tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada”⁴⁷⁵.

Al Alto Tribunal se ha pronunciado, asimismo, acerca de la compatibilidad de las normas penales en blanco con el reparto competencial diseñado por la Constitución y con el principio de igualdad, en relación con la concurrencia de normas autonómicas en la delimitación de los supuestos de hecho tipificados.

⁴⁷³ *Vid.*, entre otras, las SSTC de 5.VII.1990 (Ponente: GARCÍA-MON Y GONZÁLEZ REGUERAL), de 16.IX.1992 (Ponente: LÓPEZ GUERRA) y de 28.II.1994 (Ponente: GABALDÓN LÓPEZ).

⁴⁷⁴ BLANCO LOZANO, C., “La posible inconstitucionalidad de las normas penales en blanco”, en *Diario La Ley*, núm. 22977, 2001, págs. 1-12, esp. pág. 6.

⁴⁷⁵ DE LA MATA BARRANCO, N. J., *Protección penal del ambiente y accesoriadad administrativa: tratamiento penal de comportamientos perjudiciales para el ambiente amparados en una autorización administrativa ilícita*, op. cit., págs. 82 y sigs.

También en este caso ha zanjado la cuestión en el sentido de la compatibilidad constitucional, entendiendo que la incidencia indirecta de normas autonómicas en la delimitación del tipo es debida al reparto competencial establecido en los arts. 148 y 149 CE⁴⁷⁶.

⁴⁷⁶ *Vid.* al respecto la STC de 15.VI.1998 (Ponente: GARCÍA-MON Y GONZÁLEZ REGUERAL), Fundamento de Derecho cuarto: “Ahora bien, en el presente caso el problema planteado no es que la norma autonómica contenga un tipo penal, sino si el órgano judicial puede integrar el tipo penal con una norma autonómica de naturaleza administrativa o, expresado con otros términos, si la norma autonómica puede servir de complemento a la ley penal en blanco. Para dar una respuesta adecuada a esta cuestión, es menester partir de que nuestro ordenamiento jurídico ha adoptado una estructura compuesta, en la que están llamadas a coexistir la legislación estatal y la legislación autonómica. La función que corresponde al Estado de regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad en el ejercicio de los derechos fundamentales (art. 149.1.1.ª CE), no puede ser entendida de tal manera que vacíe de contenido las competencias que las Comunidades Autónomas asuman al amparo del art. 148 de la Constitución y de sus propios Estatutos de Autonomía, que han de ser respetadas en sus propios términos (SSTC 194/1994 [RTC 1994\194], fundamento jurídico 4.º; 43/1996 (RTC 1996\43), fundamento jurídico 2.º, y 61/1997 [RTC 1997\61], fundamentos jurídicos 7.º, 8.º y 9.º). A partir de esta premisa, es posible que sea diferente la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional (SSTC 37/1981 [RTC 1981\37], fundamento jurídico 2.º, y 46/1991 [RTC 1991\46], fundamento jurídico 2.º). Ahora bien, la ausencia de una monolítica uniformidad jurídica no infringe necesariamente los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.ª de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino que, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (SSTC 37/1987 [RTC 1987\37], fundamento jurídico 10, y 43/1996, fundamento jurídico 2.º). De estas consideraciones se desprende que el órgano judicial puede seleccionar como complemento válido de la ley penal las normas de las Comunidades Autónomas dictadas en el marco de sus respectivas competencias. En tal caso será preciso que dichas normas autonómicas se acomoden a las garantías constitucionales dispuestas en el art. 25.1 de la CE y que no «introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto al régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio», doctrina que hemos reiterado en relación con la capacidad sancionadora de las Comunidades Autónomas (SSTC 87/1985 [RTC 1985\87], fundamento jurídico 8.º; 48/1998 [RTC 1998\48], fundamento jurídico 25; 152/1988 [RTC 1988\152], fundamento jurídico 14; 227/1988 [RTC 1988\227], fundamento jurídico 29; 75/1990 [RTC 1990\75], fundamento jurídico 5.º; 86/1990 [RTC 1990\86], fundamento jurídico 5.º; 100/1991 [RTC 1991\100], fundamento jurídico 4.º; 136/1991 [RTC 1991\136], fundamentos Jurídicos 1.º y 2.º; 108/1993 [RTC 1993\108], fundamento jurídico 3.º; 168/1993 [RTC 1993\168], fundamento jurídico 8.º; 87/1995 [RTC 1995\87], fundamento jurídico 8.º; 156/1995 [RTC 1995\156], fundamentos jurídicos 7.º y 9.º; 96/1996 [RTC 1996\96], fundamento jurídico 5.º; 196/1996 [RTC 1996\196], fundamento jurídico 3.º, y 15/1998 [RTC 1998\15], fundamento jurídico 13). Puesto que de acuerdo con nuestra doctrina acerca de las leyes penales en blanco -a la que en seguida se hará referencia- el núcleo del delito ha de estar contenido en la ley penal remitente, la función de la norma autonómica remitida se reduce simplemente a la de constituir un elemento inesencial de la figura delictiva”.

Más allá de que la técnica legislativa bajo estudio, conforme a la línea jurisprudencial expuesta, no debe suscitar problemas derivados del principio de igualdad y del reparto competencial entre entes soberanos, enfatizamos que la validez constitucional de las leyes penales en blanco queda sujeta a la concurrencia de los siguientes requisitos⁴⁷⁷:

1. Que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal.

2. Que la remisión realizada por el precepto punitivo sea lo más parcial y limitada posible⁴⁷⁸. O, dicho sea de otro modo, que la norma penal conserve la delimitación del núcleo esencial de la conducta prohibida y, además, que el tipo se construya sobre una antijuricidad material propiamente penal, es decir, que incorpore elementos que cualifiquen el desvalor de acción y/o de resultado a partir de los criterios de tipificación criminales⁴⁷⁹; y

3. Que la Ley dé certeza, es decir, que sea de la suficiente concreción para que la conducta calificada como delictiva quede adecuadamente determinada con el complemento indispensable de la norma a la que la Ley penal se remite⁴⁸⁰.

Nótese que si consideramos los requisitos exigidos por la línea jurisprudencial señalada y lo apuntado en el apartado anterior, no se constata en el

⁴⁷⁷ *Vid.*, por todas, STC de 17.II.2005 (Ponente: JIMÉNEZ SÁNCHEZ), Fundamento de Derecho tercero.

⁴⁷⁸ BLANCO LOZANO, C., “La posible inconstitucionalidad de las normas penales en blanco”, *op. cit.*, esp. pág. 6.

⁴⁷⁹ De este modo, la infracción de la normativa administrativa debe ser incorporada sólo como un dato más que condiciona la antinormatividad del hecho, preordenado a la tutela del bien jurídico (DE LA MATA BARRANCO, N. J., *Protección penal del ambiente y accesoriadad administrativa: tratamiento penal de comportamientos perjudiciales para el ambiente amparados en una autorización administrativa ilícita*, *op. cit.*, págs. 87 y sig.).

⁴⁸⁰ GÓMEZ RIVERO, M^a. del C., *El régimen de autorizaciones en los delitos relativos a la protección del medio ambiente y ordenación del territorio*, *op. cit.*, pág. 25, nota 17.

delito fiscal la remisión normativa *expresa*, lo que, en principio, nos llevaría a rechazar la válida configuración del delito fiscal como ley penal en blanco⁴⁸¹.

Pero, en este último sentido, es preciso señalar la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1997, que afirmó que no es necesaria la remisión expresa en el delito fiscal para que éste pueda considerarse válidamente como una ley penal en blanco. Textualmente, el pronunciamiento dispuso:

“Muchos son los problemas que plantea el nuevo Texto Legal, especialmente por introducir ‘la acción’ como forma de eludir el pago de tributos. Mas, cualquiera que sea el contenido que se quiera atribuir ‘a la acción de no pagar’, lo único cierto es que la defraudación fiscal consiste en no pagar los tributos a los que se está obligado, y que la infracción es también un delito de omisión. En el caso del delito fiscal la omisión o el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad, es decir a la defraudación, es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público. Lo que ocurre es que, como el deber no aparece expresamente señalado, surge así una ley penal en blanco, ya que la conducta delictiva consiste en la infracción de una norma tributaria no recogida de manera expresa, como se ha indicado, en el precepto penal. En consecuencia, para aplicar el Código Penal, en este aspecto, hay que acudir a la Ley Fiscal que es la que establece el tributo con todas sus consecuencias, cuestión ésta de la Ley en blanco no admitida sin embargo con carácter general (...). Desde una perspectiva práctica del delito, también con discrepancias, puede decirse, por lo que aquí importa, que el deber originador de la infracción es el que se refiere a la obligación de presentar la declaración tributaria, en cierto modo equivalente al supuesto de impago”⁴⁸².

⁴⁸¹ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 195.

⁴⁸² STS de 28.X.1997 (Ponente: DE VEGA RUIZ), Fundamento de Derecho trigésimo octavo.

Además, este parece haber sido el criterio adoptado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 4 de octubre de 2010, oportunidad en la que dejó dicho que el delito fiscal se configura como una ley penal en blanco. En este sentido, afirmó:

“Antes de acometer nuestro análisis es necesario recordar que el delito de defraudación a la Hacienda Pública del art. 349 del Código Penal de 1973 (...) (que se corresponde con el actual art. 305 del Código Penal de 1995) (...) se configura como un ‘tipo penal en blanco’ (...), esto es, como una norma penal incompleta en la que ‘la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudirse para su integración a otra norma distinta’ (...), en la que los términos de la norma penal ‘se complementan con lo dispuesto en Leyes extrapenales’ (...). Y a tal fin ‘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 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada (...) de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito’, de tal 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 normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos’ (...)”⁴⁸³.

En síntesis, no hay motivos para rechazar la configuración respetuosa a la Carta Magna del delito fiscal como ley penal en blanco. El tenor literal del art. 305 del Código penal, en concordancia además con una interpretación lógica y teleológica del art. 3.1 del Código civil⁴⁸⁴, autoriza dicha calificación, pues el

⁴⁸³ STC de 4.X.2010 (Ponente: JIMÉNEZ SÁNCHEZ), Fundamento de Derecho cuarto.

⁴⁸⁴ Art. 3.1 Cc.: “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”.

contenido del presupuesto normativo del precepto requiere ser integrado por la LGT y sus disposiciones reglamentarias⁴⁸⁵.

D) Toma de posición personal

Quedémonos, desde ahora, con la siguiente idea a modo conclusivo: el delito de defraudación tributaria es una ley penal en blanco y, además, se integra con elementos típicos normativos, cuestión última sobre la que volveremos inmediatamente.

Pese a las diferencias conceptuales entre la ley penal en blanco y los elementos típicos normativos, no existe óbice para admitir la posibilidad de que aquella contenga éstos. El delito fiscal se configura con determinados elementos normativos típicos esenciales, que son objeto de remisión a un ordenamiento extrapenal para ser valorados jurídicamente y, asimismo, la determinación del contenido del tipo primigenio requiere la remisión a la normativa tributaria.

Por todo ello, cabe afirmar que tanto los elementos normativos del tipo como el recurso a la (ineludible) técnica de la ley penal en blanco coexisten en la configuración positiva del tipo penal contemplado en el art. 305 CP en los términos de la descripción positiva del comportamiento delictivo de la defraudación tributaria.

⁴⁸⁵ Así resulta del apartado 2 del art. 305 (determinación de la cuantía defraudada) y del apartado 4 (regularización tributaria). *Vid.*, en este mismo sentido, la STS de 20.I.2006 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), Fundamento de Derecho cuarto.

IV.- Elementos típicos normativos

A) Delimitación

Una vez concebido el delito fiscal como una ley penal en blanco es preciso, ahora, estudiar los elementos típicos normativos que, como ha quedado dicho, coexisten con tal calificación. Estos son presupuestos del injusto típico y sólo pueden determinarse mediante una valoración especial de la situación de hecho⁴⁸⁶, es decir, aluden a una realidad determinada por una norma jurídica o social⁴⁸⁷.

Muchos de los vocablos empleados por el legislador en el art. 305 CP (“defraudar”; “Hacienda Pública estatal, autonómica, foral y local”⁴⁸⁸; “tributos”; “cantidades retenidas”; “ingresos a cuenta”; “indebidamente”; “devoluciones fiscales”; “beneficios fiscales”), son elementos normativos del tipo, pues es el enjuiciador quien deberá desentrañar el significado de cada uno de ellos. Esta tarea tendrá que llevarla a cabo acudiendo a diversas normas tributarias y así valorar si la conducta reputada delictiva efectivamente se ajusta a lo previsto por el tipo penal.

⁴⁸⁶ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 129. Cfr., al respecto, asimismo, GARCÍA VALDÉS, C. / MESTRE DELGADO, E. / FIGUEROA NAVARRO, C., *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, op. cit., págs. 18 y sig.

⁴⁸⁷ MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, 10ª. edic. actualizada y revisada, Editorial Reppetor, Barcelona, 2016, págs. 240 y sigs.

⁴⁸⁸ En el ámbito *estatal* debemos remitirnos para interpretar el elemento *Hacienda estatal*, a la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria; en el ámbito *autonómico*, a la ley que *ex profeso* haya promulgado el parlamento de la CCAA (en el caso de Andalucía, Ley General 5/1983, de 19 de julio, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía); en el ámbito *local*, al Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; y, en el ámbito *foral*, a la legislación específica (por ejemplo, en el caso de Navarra, se establece en la ley 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra).

La normativa penal no sólo se remite a la legislación tributaria para la determinación de la cuantía defraudada -tal y como quedó dicho al momento de estudiar el apartado 2 del art. 305 y los elementos configuradores de ésta⁴⁸⁹-, sino que también acude a la normativa extrapenal para precisar otros conceptos, a saber: tributos, retenciones, ingresos a cuenta, indebidamente, devoluciones fiscales y beneficios fiscales. Ocupémonos, inmediatamente, de conceptualizar los elementos destacados.

B) Tributos

El vocablo *tributo*⁴⁹⁰ debe ser entendido como un genuino término normativo jurídico, por lo que para desentrañar su significado resulta necesario recurrir a la LGT. Así, el art. 2.1 del mencionado cuerpo normativo dispone:

“Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.

Agrega el precepto señalado que podrán servir como instrumentos de la política económica general y, además, para atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

El precepto señalado clasifica a los tributos en los siguientes términos:

⁴⁸⁹ *Vid. supra* Cap. III, epígrafe II, apartado B, números 2 y 3.

⁴⁹⁰ Desde la reforma de 1985 se ha sustituido la palabra *impuesto* (utilizada por el derogado art. 319 CP) por *tributos*. De esta manera, la vieja polémica doctrinal en torno al significado de la palabra *impuesto* ha quedado zanjada con solo recurrir al art. 2 LGT, de donde se concluye que éste es un tributo más en el sistema fiscal español. En otras palabras, entre el tributo y el impuesto existe una relación de género a especie (BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 66 y sig.).

“Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”⁴⁹¹.

El tributo es, por ende, “una prestación pecuniaria exigida por un ente y que se caracteriza por las siguientes dos notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo”⁴⁹².

Cabe advertir, finalmente, que existen determinados tributos cuya elusión por cuantía superior a 120 mil euros -o por la cuantía que sea- no configuraría delito de defraudación tributaria. Con esto nos referimos, singularmente, a los

⁴⁹¹ Es debido a esta clasificación que no pueden ser incluidas las cotizaciones a la Seguridad Social, cuya defraudación se castiga expresamente a través del tipo del art. 307 CP (PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 290). Acerca de si es posible que *ganancias ilícitamente obtenidas* puedan considerarse objeto de tributación como renta o incrementos de patrimonio a efectos -por ejemplo- del IRPF, y si su impago puede dar lugar a la comisión de un delito fiscal, consúltese la interesante cuestión planteada en la jurisprudencia en BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 56-72.

⁴⁹² PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., págs. 43-45.

aranceles aduaneros, a los derechos fijados en los intercambios con países terceros en el marco de la política agrícola común (*prélèvement*) y a las cotizaciones en el marco de determinados mercados comunes⁴⁹³. Es cierto que configuran tributos en sentido técnico, pero ellos no se integran en la Hacienda tutelada por el apartado 1 del art. 305 CP (defraudación tributaria interna)⁴⁹⁴, sino que ingresan en la Hacienda de la Unión Europea como patrimonio protegido por el art. 305.3 CP en el que se integran los ingresos comunitarios⁴⁹⁵. Es decir, los aranceles aduaneros - tributo más importante de la UE-, los *prélèvement* y las cotizaciones señaladas son tributos *comunitarios* regulados por normativa comunitaria específica, que como

⁴⁹³ Dada su especialidad -y como ya hemos advertido en otra parte de este trabajo- el apartado señalado no será estudiado en este trabajo. Consúltese, al respecto, el Informe explicativo del Convenio relativo a la protección de intereses financieros de las comunidades europeas (texto aprobado por el Consejo de 26.V.1997 - DO C 191 de 23.VI.1997), que iluminó la falta de precisión del art. 1.1. del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas de 26.VII.1995: “Se entenderá por ingresos aquellos procedentes de las dos primeras categorías de recursos propios contempladas en el apartado 1 del artículo 2 de la Decisión 94/728/CE del Consejo, de 31 de octubre de 1994, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas, es decir, *los derechos fijados en los intercambios con países terceros en el marco de la política agrícola común y las cotizaciones previstas en el marco de la organización común de mercados del azúcar, por una parte, y los derechos de aduana fijados en los intercambios con países terceros, por otra*. No comprenderán los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme válido para todos los Estados miembros a la base IVA, dado que el IVA no constituye un recurso propio percibido directamente por cuenta de las Comunidades, como tampoco incluirán los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la suma de los PNB de todos los Estados miembros” (III. 1.1). Sobre las cotizaciones previstas en determinadas organizaciones comunes de mercados (como azúcar y leche), sépase que son gravámenes sobre el tráfico interno que se exigen a los productores que sobrepasen la cuota asignada para cubrir los gastos de sostenimiento del mercado y sobre los fabricantes, por cada unidad de peso producida, con el fin de compensar los gastos de almacenamiento del producto. Cabe citarse, sobre esto último, la STS de 15.XII.2006 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER).

⁴⁹⁴ Así denominado por el Profesor MESTRE DELGADO (*vid*, del autor, “Tema 14. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. LAMARCA PÉREZ (Coordinadora), *Delitos y faltas*. La parte especial del Derecho penal, 2ª. edic., Editorial Colex, Madrid, 2016, págs. 547-569, esp. pág. 552.

⁴⁹⁵ *Vid*. SAMPOL PUCURRUL, M. / REDONDO ANDREU, I., “Capítulo XII. Protección de los intereses financieros de la Unión Europea en el Código penal: artículos 305.3, 306, 309, 627 y 628”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 559-588, esp. págs. 569-575; NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, *op. cit.*, esp. págs. 334 y sig.

tales no se ajustan al concepto de tributo que configura la modalidad de ejecución de defraudación del art. 305.1 CP referente a la elusión del pago de tributos.

C) Retenciones

El art. 24.2 LGT alude a las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, disponiendo que “son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente”.

Las retenciones buscan, por un lado, atender a las necesidades de tesorería de la Hacienda, que de esta manera percibe la mayor parte de los ingresos por IRPF -en menor medida por IS- con periodicidad trimestral. Por otro lado, el sujeto pasivo del impuesto lo va satisfaciendo por retenciones a medida que obtiene los ingresos, generalmente de forma mensual⁴⁹⁶.

Como dispone el art. 35.2.c) LGT, el retenedor es un obligado tributario, y el art. 37 LGT lo define como “la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos”⁴⁹⁷.

El retenedor está obligado a llevar a cabo la retención en el porcentaje que se establece legalmente y a realizar su ingreso en el plazo de la misma forma establecido. La obligación nace de su propio presupuesto de hecho y es autónoma:

⁴⁹⁶ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., pág. 179.

⁴⁹⁷ La doctrina ha apuntado un error en la redacción, pues “en ella se habla del retenedor como una figura presente en ‘la Ley de cada tributo’, cuando en realidad la figura aparece sólo en la Ley propia de *determinados* tributos” (PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., l.u.c.).

lo primero, porque consiste en la realización de pagos comprendidos en la categoría de sujetos a retención en la Ley de cada uno de los tributos; y, lo segundo, porque corresponde a un sujeto diferente, más allá de que su pago aproveche al sujeto pasivo⁴⁹⁸.

El carácter *autónomo* de las retenciones es la esencia de su régimen. El retenedor está obligado al pago, haya o no llevado a cabo la retención sobre el sujeto pasivo⁴⁹⁹, quien tendrá derecho a deducir de su declaración anual la cantidad retenida. Pero si el retenedor por causa imputable no hubiera llevado a cabo la retención (o la hubiera hecho en cuantía inferior a la debida), el perceptor deducirá la cantidad que debió haber sido retenida⁵⁰⁰.

D) Ingresos a cuenta

La AT define a los ingresos a cuenta como aquellas “cantidades que se ingresan en la Administración tributaria por el pagador de determinadas rentas, por estar así establecido en la ley, como anticipo de la cuota del Impuesto que ha de pagar el perceptor de las mismas. Los ingresos a cuenta pueden ser repercutidos por quien los realiza al perceptor de las rentas”⁵⁰¹.

Asimismo, y se infiere de lo dicho al momento de estudiar la modalidad de ejecución de defraudación “eludir el pago de ingresos a cuenta”, éstos componen, junto con las retenciones y los pagos fraccionados, los denominados pagos a cuenta del impuesto. De la misma manera que sobre las retribuciones dinerarias percibidas

⁴⁹⁸ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., pág.180.

⁴⁹⁹ Así lo dice claramente el art. 99.4 Ley del IRPF: “En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta”.

⁵⁰⁰ Art. 99.5 Ley del IRPF: “(...) Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida”.

⁵⁰¹ Al respecto, consúltese el sitio web: www.agenciatributaria.es.

por el contribuyente la Administración Tributaria retiene un porcentaje en concepto de pago a cuenta del futuro impuesto, el ingreso a cuenta se aplica sobre aquellas retribuciones en especie obtenidas⁵⁰².

Con carácter general, el importe del ingreso a cuenta se suma a la valoración de la retribución para determinar el ingreso o la renta declarable. Al igual que las retenciones, su importe se minorará de la cuota líquida a satisfacer por ese impuesto, al final de la declaración, para determinar la deuda tributaria⁵⁰³.

Con carácter general la LGT establece que resultan obligados a practicar ingresos a cuenta las personas o entidades que satisfagan rentas en especie y a quienes la ley imponga la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo⁵⁰⁴.

Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presume que dicho ingreso se ha efectuado (con independencia de que dicho ingreso se haya producido o no o se haya realizado a un tipo inferior al procedente) y, por lo tanto, el sujeto pasivo tendrá que añadirlo a sus rentas a la hora de determinar los ingresos declarables⁵⁰⁵.

E) ‘Indebidamente’ obtener devoluciones fiscales

La LGT alude a dos clases de devoluciones: una, la devolución derivada de la normativa de cada tributo; y, otra, la devolución de los ingresos indebidos.

⁵⁰² MARTÍN QUERALT, J. / LOZANO SERRANO, C. / POVEDA BLANCO, F., *Derecho tributario*, 20ª. edic., revisada, ampliada y puesta al día, Editorial Aranzadi, Navarra, 2015, págs. 151 y sig.

⁵⁰³ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., pág. 182.

⁵⁰⁴ Consúltese, al respecto, art. 35 LGT (“Obligados tributarios”).

⁵⁰⁵ MARTÍN QUERALT, J. / LOZANO SERRANO, C. / POVEDA BLANCO, F., *Derecho tributario*, op. cit., págs. 150 y sig.

El art. 31 LGT se refiere a la devolución derivada de la normativa de cada tributo en los siguientes términos:

“1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución”.

El art. 32 LGT se refiere a la devolución de ingresos indebidos en los siguientes términos:

“1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.

3. Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores”.

Por otro lado, la dicción del art. 305 CP emplea el término *indebidamente*, asociado a la modalidad de ejecución típica de obtención de devoluciones fiscales y de disfrute de beneficios fiscales, que un sector de la doctrina ha identificado como característica específica de la antijuricidad apuntando lo siguiente: “Aunque esta característica aparece incrustada en la descripción del hecho típico, no pertenece al tipo. No es en realidad un elemento valorativo del tipo que opere como presupuesto fundamentador de la antijuricidad, sino una característica que se identifica ya con el juicio mismo de antijuricidad. Por tanto, un error sobre esta característica no es un error de tipo, sino un error de prohibición”⁵⁰⁶.

Al respecto, se ha estimado que una mención expresa de la antijuricidad se debe a que la realización del hecho se considera normalmente lícita y excepcionalmente ilícita. Por el contrario, si la antijuricidad no se menciona expresamente se debe a que la realización del hecho es normalmente ilícita y sólo está excepcionalmente justificada⁵⁰⁷.

⁵⁰⁶ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 721. Cfr., además, MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 304; DE LA PEÑA VELASCO, G., “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, op. cit., pág. 133. A pesar de que los autores señalados se manifestaron en el marco del otrora delito fiscal que aludía al término “ilícito”, sus argumentos no dejan de ser procedentes.

⁵⁰⁷ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 305; ID., “Título VI del Libro II del Código Penal. Delitos contra la Hacienda pública (‘El delito fiscal’)”, op. cit., esp. pág. 257 y notas 82 y 83, en donde el autor rectifica este criterio: “Ahora bien, en ese análisis, me incliné por considerar que dicho vocablo no era en realidad un elemento valorativo del tipo, sino una característica que se identificaba ya con el juicio mismo de la antijuricidad; sin embargo, un

El planteamiento anterior, sin embargo, no es compartido por nuestra parte. Estimamos que el concepto *indebidamente* es un elemento normativo del tipo; aquella referencia no altera la calificación⁵⁰⁸. En verdad, la diferencia fundamental entre una y otra forma de entender el concepto radica en el ámbito del error: el error sobre el carácter indebido o no de una determinada devolución o beneficio fiscal debe ser entendido como un error de tipo -en cuanto afecta a un elemento normativo del mismo- y no como un error de prohibición⁵⁰⁹. En consonancia con este planteamiento la doctrina ha apuntado: “No es posible asimilar antijuricidad penal con la contrariedad al ordenamiento tributario, sino sólo en la medida en que el tipo contenga elementos normativos que obliguen, en sede de averiguación de la tipicidad, a efectuar una labor de complementación. Dado que la tipicidad es continente ya del indicio de aquélla, y, por lo tanto, está dando un significado de desvaloración, los elementos que se encuentran fuera del tipo ‘informan’ ese significado, pero como elementos de un tipo abierto de lo injusto penal”⁵¹⁰.

F) ‘Indebidamente’ disfrutar de beneficios fiscales

La mención explícita de la modalidad de ejecución del comportamiento típico de *obtener indebidamente beneficios fiscales* se justifica por el hecho de

estudio más detenido de esta cuestión me lleva a poner en tela de juicio la anterior consideración y a estimar que dicho término (ahora ‘indebidamente’) debe ser incluido entre los elementos normativos del tipo”.

⁵⁰⁸ Vid. las observaciones efectuadas por GÓMEZ BENÍTEZ, J. M., *Teoría jurídica del delito. Derecho penal. Parte general*, Editorial Civitas, Madrid, 1984, pág. 194, respecto de otros ejemplos del Código penal español en el que se introducen matices similares: “A pesar de su referencia a la legalidad o ilegalidad global, estos elementos son auténticos elementos normativos del tipo, y no elementos de la antijuridicidad”.

⁵⁰⁹ Vid. *infra* Cap. VI, epígrafe IV, apartado A, número 2.

⁵¹⁰ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., págs. 344 y sig. Vid., asimismo, MAYER, M. E., *Derecho penal. Parte general*, traducción por S. POLITOFF LIFSCHITZ, Euros Editores, Buenos Aires, 2007, págs. 227 y sigs.

que, aunque sustancialmente pueda ser calificada como una manera de eludir el pago de tributos, desde el Derecho tributario supone una noción autónoma.

La expresión *beneficios fiscales* debe concebirse como comprensiva de conceptos tales como reducciones, deducciones, bonificaciones y exenciones, términos ampliamente recogidos en la normativa tributaria⁵¹¹. No quedan incluidas las devoluciones ni las desgravaciones de carácter no tributario (recogidas en el art. 308 CP)⁵¹².

Es preciso señalar, también, que la LGT no es la única fuente reguladora de la materia, pues cada tributo tiene su ley y reglamento *ad hoc*, cuerpos normativos a los que el juez deberá remitirse para poder valorar la conducta delictiva⁵¹³.

Finalmente, en lo que se refiere al adverbio *indebidamente* asociado a los beneficios fiscales, caben las mismas anotaciones que las apuntadas *a priori* cuando estudiamos las devoluciones fiscales, por lo que allí nos remitimos íntegramente.

⁵¹¹ Consúltese, sin ánimo de exhaustividad, lo señalado al respecto en BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo II. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito”, op. cit., esp. págs. 106 y sig.

⁵¹² Cfr. BUSTOS RAMÍREZ, J., *Manual de Derecho penal. Parte especial*, Editorial Ariel, Barcelona, 1986, págs. 291 y sig., (en el marco del otrora art. 350 CP), quien -siguiendo a ARROYO ZAPATERO- entiende que los beneficios fiscales hacen alusión a las desgravaciones referidas a una deuda tributaria, mientras que el término *desgravaciones* (...), se conecta con los beneficios que no están ligados a una deuda tributaria. En el mismo sentido, ARROYO ZAPATERO, L., “Obtención y disfrute fraudulento de subvenciones”, en ID. / F. PÉREZ ROYO / M. CRUZ AMORÓS / E. RUIZ VADILLO / L. JORDANA DE POZAS GONZÁLBEZ / C. LESMES SERRANO / G. RODRÍGUEZ MOURULLO / M. BAJO FERNÁNDEZ, *Infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales*, op. cit., págs. 183-187, esp. pág. 184.

⁵¹³ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., pág. 92.

V.- Imputación objetiva

A) Fundamento de la doctrina

La teoría de imputación objetiva [o, “mejor que teoría sería llamarla *doctrina*, y mejor que de la imputación objetiva sería llamarla de la *imputación jurídica* (o de la *imputación penal*), aunque al fin y al cabo el nombre sea secundario”]⁵¹⁴ es puramente normativa, lo que quiere decir que, para determinar qué interesa al Derecho penal, aquélla acude a un elemento propio de su ámbito: la imputación⁵¹⁵.

El Profesor POLAINO-ORTS sostiene que el fundamento de la imputación objetiva se vincula con el respeto del ciudadano como ser racional: el *principio de autorresponsabilidad*, conforme al que la libertad de actuación de los ciudadanos tiene como reverso la responsabilidad por sus consecuencias⁵¹⁶.

El Estado no es ya un órgano superior y paternalista, sino que deja un ámbito de libertad confiando en que cada uno de los ciudadanos gestionará su

⁵¹⁴ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 99.

⁵¹⁵ *Vid.*, sobre ello, POLAINO-ORTS, M. “Las cuatro caras de la imputación penal”, en ID. / F. MIRÓ LLINARES, *La imputación penal a debate. Una confrontación entre la doctrina de la imputación kantiana y la imputación objetiva en Jakobs*, Editorial Ara, Lima, 2010, págs. 73 y sigs.; CARO JOHN, J. A. / POLAINO-ORTS, M., “Neutralidad y acción en Derecho penal. Consecuencias dogmáticas”, en J. E. BUOMPADRE (Director), *Cuestiones actuales de Derecho penal. Tendencias y perspectivas*, Editorial ConTexto, Resistencia, Chaco, 2012, págs. 101-123, esp. págs. 122 y sig.

⁵¹⁶ POLAINO-ORTS, M., “I. Imputación funcionalista”, en U. KINDHÄUSER / M. POLAINO-ORTS / F. CORCINO BARRUETA, *Imputación Normativa. Aspecto objetivo y subjetivo de la imputación penal*, Editorial Contexto, Resistencia, Chaco, 2011, págs. 13-44, esp. págs. 28 y sigs.; ID., *Funcionalismo penal constitucional. Bases dogmáticas para el nuevo sistema de justicia penal. Fundamento y función del Derecho penal. Autodeterminación e imputación normativa. Criminalidad organizada y Derecho penal del enemigo*, Flores Editor y Distribuidor, S.A. de C.V., México DF, 2016, pág. 61.

ámbito de organización dentro de los límites de lo permitido y de respeto a los demás. Ese reconocimiento y facultad de administración individual que el Estado ha concedido a los ciudadanos tiene como consecuencia -como quedó dicho- la apertura de un ámbito de *autorresponsabilidad*⁵¹⁷. Aquél reconoce a los ciudadanos como seres capaces de autogestionar determinados *riesgos* y les concede, asimismo, libertad de actuación dentro de ese ámbito, pero con una contrapartida: que asuman la responsabilidad por las consecuencias de dicho reconocimiento. Cuando el ciudadano defrauda la *expectativa social* -mediante la infracción de un deber inherente a su *rol*-⁵¹⁸, se le responsabiliza en la medida de la lesión y de la infracción en la que ha incurrido⁵¹⁹.

El quebrantamiento del rol, que significa que el sujeto no ha gestionado su ámbito de organización correctamente y que ha desbaratado las expectativas sociales depositadas en él, es la *imputación objetiva*⁵²⁰.

Para poder determinar cuándo un sujeto ha infringido un deber inherente a su rol, este paradigma de imputación ofrece un arsenal conceptual y un vocabulario para resolver los problemas que arroja, tales como el *principio de confianza*, el principio de *actuación a riesgo propio (o autopuesta en peligro, o imputación a la*

⁵¹⁷ POLAINO-ORTS, M., “Delitos tributarios e imputación objetiva. Reflexiones al hilo del art. 15 de la Ley Penal Tributaria Argentina”, en E. J. URRESTI / F. COMES (Directores), *El delito fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2008, págs. 383-415, esp. pág. 399. Cfr. POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 106.

⁵¹⁸ Como apunta POLAINO-ORTS, “(e)l rol que en sí no es más que una máscara (*aspecto formal*: esa ‘etiqueta de la solapa’ de que hablábamos antes), se rellena de una lista, de un haz de derechos y de deberes, esto es, se rellena de un *contenido (aspecto material)*, de manera que el rol (la etiqueta, lo formal) sin el contenido, es un papel mojado, no es nada, en un *nullum social* (ID., *Funcionalismo normativo. Bases dogmáticas para el nuevo Sistema de Justicia penal*, tomo 1, *Fundamentos y función del Derecho penal*, Centro de Estudios Superiores en Ciencias Jurídicas y Criminológicas (Cescijuc), México D. F., 2014, págs. 117-123).

⁵¹⁹ *Vid.*, por todos y ampliamente, el estudio preliminar de la obra de JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, traducción de C. SUÁREZ GONZÁLEZ y M. CANCIO MELIÁ, Editorial Civitas, Madrid, 1996, págs. 21-88.

⁵²⁰ FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, Editorial Grijley, Lima, 2002, pág. 145.

víctima), el principio de *prohibición de retroceso*, el principio de *conocimientos especiales*, y otros más⁵²¹.

Antes de adentrarnos en el estudio las instituciones o principios *a priori* señalados, cabe destacar que la *intervención delictiva* es un problema de imputación penal⁵²², por lo que advertimos al lector que numerosas cuestiones que serán abordadas a continuación se encuentran estrechamente vinculadas con lo que se estudiará al momento de centrarnos específicamente en aquella problemática⁵²³.

Ahora sí, entremos, sin más demora, en el estudio detallado.

B) Instituciones de la imputación objetiva en la defraudación tributaria

1. Principio de confianza

Todas las relaciones sociales encuentran su respaldo en la confianza, no individual, psicológica o sentimental, sino en una confianza mediada por lo

⁵²¹ JAKOBS, G., “La ciencia del derecho penal ante las exigencias del presente”, traducción de T. MANSO PORTO, en ID., *Dogmática de Derecho Penal y la configuración normativa de la sociedad*, 1ª. edic., editado por J. LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Editorial Civitas, Madrid, 2004, págs. 27-50, esp. pág. 34.

⁵²² POLAINO NAVARRETE, M. / POLAINO-ORTS, M., “Intervención delictiva. Una exposición programática con casos fundamentales”, en J. E. BUOMPADRE (Director), *Temas fundamentales de Dogmática penal y de Política criminal. Un Homenaje a los Profesores Claus ROXIN y Miguel POLAINO NAVARRETE*, 1ª. edic., Editorial ConTexto, Resistencia, Chaco, 2013, págs. 189-219, esp. pág. 193. Cfr. POLAINO NAVARRETE, M., “Imputación normativa: exposición programática en casos fundamentales”, en ID. / C. ROXIN / M. POLAINO-ORTS, *Política criminal y Dogmática penal. Cuestiones fundamentales*, Editorial Ara, Lima, 2013, págs. 137-166, esp. pág. 141; POLAINO-ORTS, M., “Estudio introductorio: Günther Jakobs y el Funcionalismo jurídico-penal”, en G. JAKOBS, *El lado comunicativo y el lado silencioso del Derecho penal: expectativas normativas, intervención delictiva, Derecho penal del enemigo*, edición de M. POLAINO-ORTS, Facultad de Derecho, Universidad de Sevilla, Editorial Servi-Copy S.L, Sevilla, 2014, págs. 23-42; esp. pág. 39.

⁵²³ Vid. *infra* Cap. IX.

*social*⁵²⁴. Los seres humanos racionales, al margen de la posible equivocación, confían razonablemente en que los demás se comportarán respetando la norma; sin este punto de partida, es inimaginable una sociedad⁵²⁵. En nuestra materia, por ejemplo, el sujeto que tributa a la Hacienda Pública confiará en que los demás también lo harán.

Pero, además, de acuerdo al principio de confianza -uno de los criterios más genuinamente inspiradores de la imputación objetiva-⁵²⁶, quien cumple con su rol y confía razonablemente en que los demás también lo harán, queda exento de responsabilidad a pesar de su co-organización del ámbito de organización del cual deriva un riesgo. Este instituto puede alegarse como una garantía para eximir de responsabilidad a quien confió, dentro de los parámetros normales, en el cumplimiento de la norma por parte de los demás ciudadanos⁵²⁷.

Para que funcione una vida de relación social en la que cada persona se limite a satisfacer las expectativas de comportamiento que de él se tienen, es indispensable poder organizar las actuaciones sobre el supuesto de que los demás se conducirán a su vez de acuerdo con la forma que de cada uno de ellos se espera, lo cual no es diverso del expreso reconocimiento de la *autorresponsabilidad*, una

⁵²⁴ POLAINO-ORTS, M., *Funcionalismo penal constitucional. Bases dogmáticas para el nuevo sistema de justicia penal*, op. cit., pág. 268.

⁵²⁵ JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 106. Cfr. POLAINO-ORTS, M., “I. Imputación funcionalista”, op. cit., esp. pág. 31. Además, y como afirma LUHMANN, N., *Grundrechte als Institution. Ein Beitrag zur politischen Soziologie*, 5. Auflage, Schriften zum Öffentlichen Recht, Band 24, Duncker & Humboldt, Berlin, 2009, pág. 31: “En un mundo que es incontrolable se quiere, en principio, por lo menos estar seguro de qué expectativas son reconocidas por el Derecho y con qué modos de proceder se puede contar en el consenso social, aunque existan siempre personas que se comporten de otra manera”.

⁵²⁶ POLAINO-ORTS, M., “Delitos tributarios e imputación objetiva. Reflexiones al hilo del art. 15 de la Ley Penal Tributaria Argentina”, op. cit., esp. pág. 400.

⁵²⁷ POLAINO NAVARRETE, M. / POLAINO-ORTS, M., “Imputación normativa: exposición programática en casos fundamentales”, op. cit., esp. pág. 125. Cfr. POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 109.

de cuyas manifestaciones es precisamente el principio de confianza⁵²⁸. Como apuntó JAKOBS, “(e)l principio de confianza está destinado a hacer posible la división del trabajo; por consiguiente, concluye cuando el reparto de trabajo pierde su sentido, especialmente, cuando puede verse que la otra parte no hace, o no ha hecho, justicia a la confianza de que cumplimentará las exigencias de su rol”⁵²⁹. Se trata, pues, de una estrategia de racionalización y optimización de los recursos de los ciudadanos destinados a la protección de los bienes jurídicos⁵³⁰.

Veamos un ejemplo de cómo opera este principio en nuestra materia de estudio: el asesor fiscal que confecciona balances, dictamina sobre los estados contables, asesora impositivamente, elabora las declaraciones juradas de impuestos y determina el monto a pagar, y lo hace basándose en la documentación que le suministra su cliente (contribuyente). Es a partir de ese momento que el profesional tiene a su cargo la gestión y custodia de la documentación, no antes⁵³¹. El asesor fiscal *confía* en que los documentos que le son entregados por su cliente son correctos y veraces, y gestiona su rol basado en la confianza que merece tenerle a aquél en su rol de tal. Confía en que su cliente no desviará su rol, que su conducta será ajustada a derecho, esto es, que las facturas, los contratos y demás documentación que le ha sido suministrada responden a la realidad, y realiza su trabajo basándose en esta premisa. Si luego, de las instancias judiciales pertinentes se llegara a detectar que existió un comportamiento delictivo a causa de documentación falsa, el asesor fiscal no será responsable por ello hasta el momento en que recibió la documentación que supuso verdadera, aun habiendo sido parte del *iter* delictivo. El profesional recibió la documentación con la expectativa de que el contribuyente no quebrantaría su rol, confiando en que era veraz y, por

⁵²⁸ JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 105.

⁵²⁹ JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 106.

⁵³⁰ REYES ALVARADO, Y., *Imputación objetiva*, Editorial Temis, Bogotá, 1994, págs. 142 y sigs.

⁵³¹ POLAINO-ORTS, M., “Delitos tributarios e imputación objetiva. Reflexiones al hilo del art. 15 de la Ley Penal Tributaria Argentina”, op. cit., esp. pág. 401.

ende, gestionó su esfera de competencia tal como se esperaba de él, confiando en el buen obrar del otro. Por ello, la imputación por el posible delito fiscal sólo debe recaer en el contribuyente y no en el asesor fiscal, al margen de su co-organización del ámbito de organización del cual derivó el riesgo⁵³².

No obstante, y reconociendo la dificultad en su constatación, el principio de confianza tiene algunos límites o excepciones⁵³³. La confianza es una conducta convergente que no depende de una única persona, sino, al menos, de dos: se confía en quien ofrece confianza. Si un sujeto, por su conducta manifiestamente antijurídica no permite que el otro confíe en su comportamiento, quien confió no puede alegar que se ha confiado de aquél para resultar exento de reproche penal⁵³⁴.

De aquí se deriva la excepción general al principio de confianza: que existan motivos objetivos concretos para sospechar de un comportamiento antijurídico de otra persona⁵³⁵. Las razones, como quedó dicho, deben ser objetivas, no siendo suficiente la mera intuición o presagio⁵³⁶, y, además, concretas, pues la frecuencia o un conocimiento estadístico no basta para desvirtuar el principio de confianza⁵³⁷.

⁵³² POLAINO-ORTS, M., “Normativización del Derecho penal económico y empresarial en el ejemplo del delito de blanqueo de capitales”, en M. ONTIVEROS ALONSO (Director), *Anuario Mexicano de Derecho Penal Económico*, Editorial Ubijus, México, D. F., 2015, págs. 315-346, esp. pág. 337.

⁵³³ Vid., ampliamente, FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 307-328.

⁵³⁴ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 109.

⁵³⁵ Por ejemplo, el cirujano sabe que todos los bisturíes anteriores de la misma partida le han fallado; la enfermera recibe una instrucción distinta a la habitual cuando el médico se encuentra en un evidente estado de embriaguez; o, el administrador de una empresa tiene conocimiento de una situación anormal o de crisis relacionada con una defectuosa actuación de sus subordinados (FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 313).

⁵³⁶ Como apunta FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 313: “Tiene que evidenciarse la conducta antijurídica como actual o inminente con base en los datos que percibe el sujeto en la situación concreta”.

⁵³⁷ FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., l.u.c.

En nuestro ejemplo, si el contribuyente, por su conducta manifiestamente antijurídica -por ejemplo, la entrega de documentos con información contable desatinada y de ostensible falacia, que no responde en lo absoluto a la realidad económica de su actividad empresarial- imposibilita que el experto confíe razonablemente en su comportamiento, éste no puede alegar a su favor, para eludir su responsabilidad en el hecho delictivo, que ha confiado en su cliente.

Además, el principio de confianza no es válido frente a personas inimputables, pues en estos casos no existe una expectativa garantizada jurídicamente de que estas personas van a respetar las normas de conducta. Así pues, el principio de confianza es válido, únicamente, frente a personas libres y responsables⁵³⁸.

Por otro lado, las personas imputables que en una situación concreta evidencian una incapacidad para protegerse o para prestar una diligencia mínima o, en otras palabras, las personas incapacitadas sectorialmente, merecen un tratamiento similar que las personas inimputables en lo que se refiere al alcance del principio⁵³⁹. De esta manera, por ejemplo, el contribuyente no podrá ampararse en el principio de confianza si delegó la gestión y custodia de su documentación contable a un asesor en quien apreció una evidente incapacidad para desempeñar correctamente su función⁵⁴⁰.

⁵³⁸ POLAINO-ORTS, M., *Funcionalismo penal constitucional. Bases dogmáticas para el nuevo sistema de justicia penal*, op. cit., pág. 270.

⁵³⁹ Como afirma la doctrina, al respecto, que “(e)s evidente que no tiene la misma influencia sobre los deberes de cuidado en una situación concreta que el conductor de un coche vea en la calza a una persona que en principio puede prestar unas capacidades estándar para sortear peligros habituales o que vea una persona muy anciana, un minusválido -un ciego, por ejemplo- o cualquier otra persona con una deficiencia temporal -persona evidentemente embriagada o drogada, por ejemplo-” (FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 320).

⁵⁴⁰ Vid. un estudio sobre esta cuestión en FRISCH, W., *Tatbestandsmässiges Verhalten und Zurechnung des Erfolgs*, C. F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1988, pág. 188.

2. *Principio de imputación a la víctima*

En la dogmática penal moderna, sobre todo a partir del desarrollo normativo del ilícito a través de la imputación objetiva, se ha hecho lugar con diferentes terminologías y en base a universos de casos en ocasiones independientes pero a menudo convergentes, a la posibilidad de que el comportamiento de la víctima defina o co-determine el ilícito típico y su exclusión⁵⁴¹.

Es posible que la configuración de un contacto social competa no sólo al autor, sino también a la víctima⁵⁴², quien podría ejercer un mínimo de protección de sus propios bienes jurídicos y ser, incluso, efectivo. Esta lesión de deberes de “autoprotección” es agrupada bajo el rótulo de actuación a riesgo propio, autopuesta en peligro o imputación a la víctima⁵⁴³.

De lo que aquí quiere tratarse es de los supuestos en los que la exoneración de reproche penal al autor deriva específicamente de la responsabilidad penal de la víctima. Cuando ésta emprende con el agente una actividad que puede producir

⁵⁴¹ TORÍO LÓPEZ, Á., “Significación dogmática de la compensación de culpas en el Derecho penal”, en *Estudios penales en memoria del Prof. Agustín Fernández Albor*, Santiago de Compostela, 1989, págs.709-723, esp. pág. 713.

⁵⁴² JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 100.

⁵⁴³ HERRERA MORENO, M., *La hora de la víctima. Compendio de Victimología*, Prólogo del Prof. Dr. M. POLAINO NAVARRETE, Publicaciones del Instituto de Criminología de la Universidad Complutense de Madrid, Colección de Criminología y Derecho Penal, Editoriales de Derecho Reunidas (Edersa), Madrid, 1996, págs. 257 y sig. Vid. JAKOBS, G., “La organización de autolesión y heterolesión especialmente en casos de muerte”, en ID., *Estudios de Derecho penal*, traducción al castellano y estudio preliminar de E. PEÑARANDA RAMOS / C. J. SUÁREZ GONZÁLEZ / M. CANCIO MELIÁ, Editorial Civitas, Madrid, 1997, págs. 395-412; CANCIO MELIÁ, M., *Conducta de la víctima e imputación objetiva en el Derecho penal*, 2ª. edic., Universidad Externado de Colombia y J. M. Bosch Editor, Barcelona y Bogotá, 2001, págs. 325 y sigs.; FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 471 y sigs.; POLAINO NAVARRETE, M. / POLAINO-ORTS, M., “Autodeterminación personal y libertad. Implicaciones jurídico-penales”, en J. E. BUOMPADRE (Director), *Cuestiones actuales de Derecho penal. Tendencias y perspectivas*, Editorial ConTexto, Resistencia, Chaco, 2012, págs. 61-82, esp. pág. 78.

una lesión sobre sus bienes, la actividad generadora del riesgo debe ser imputada al ámbito de responsabilidad preferente de la víctima, en la medida en que:

I) La actividad permanezca en el ámbito de lo organizado conjuntamente por autor y víctima.

II) La conducta de la víctima no haya sido instrumentalizada por el autor, pues la base cognitiva necesaria para que aquélla pueda ser considerada autorresponsable está ausente; y

III) El autor no tenga un deber de protección específico frente a los bienes de la víctima.

De esta manera, la imputación a la víctima impide que la contribución del autor al suceso sea jurídico-penalmente trascendente⁵⁴⁴.

Ahora bien, la imputación de esa actividad conjunta al ámbito de responsabilidad de la víctima se da en términos objetivos. En efecto, el riesgo para los bienes es creado conjuntamente por autor y víctima, careciendo de sentido indagar qué representación subjetiva debe tener el autor para poder ser tal, ni qué representación subjetiva se exige de la víctima para que no se la considere “víctima” en sentido estricto, sino responsable por el ilícito⁵⁴⁵.

Sin embargo, esto no quiere decir que la representación subjetiva sea irrelevante al momento de construir el marco de actuación conjunta. En verdad, la

⁵⁴⁴ CANCIO MELIÁ, M., *Conducta de la víctima e imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 286.

⁵⁴⁵ Consúltese la STS de 17.IX.1999 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), Fundamento de Derecho primero. Cfr. FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 441-446.

idea es otra: los datos subjetivos no son los que deben decidir una u otra calificación. Así, es en el plano de la configuración objetiva de la interacción y en su conexión con el ámbito de responsabilidad preferente que corresponde a la víctima, en el que deben hallarse los límites de la relevancia típica de la conducta de esta última⁵⁴⁶.

Por lo dicho, el principio de imputación a la víctima se basa en el reconocimiento de la libertad de la persona y es un criterio de dignificación del ser humano como ser social titular de derechos y obligaciones. Así, si se le reconoce la libertad, también se le reconoce un ámbito en el que en el uso de su libertad puede resultar autolesionada⁵⁴⁷.

La consideración del Estado como víctima en el delito de defraudación tributaria exige algunos apuntes específicos previos⁵⁴⁸.

En primer lugar, conforme a lo previsto en el art. 2 a) de la LO 4/2015, de 27 de abril, del Estatuto de la Víctima del delito, se considera víctima directa a “toda *persona física* que haya sufrido un daño o perjuicio sobre su propia persona o patrimonio, en especial lesiones físicas o psíquicas, daños emocionales o perjuicios económicos directamente causados por la comisión de un delito”⁵⁴⁹.

⁵⁴⁶ POLAINO NAVARRETE, M. / POLAINO-ORTS, M., “Autodeterminación personal y libertad. Implicaciones jurídico-penales”, op. cit., págs. 61-82, esp. págs. 73-77.

⁵⁴⁷ Por ejemplo, quien, sin necesidad alguna, le pide a una persona claramente ebria que realice un acto de cierta complejidad (como conducir durante un trayecto un automóvil) ha de asumir -al menos en parte- las consecuencias negativas resultantes; quien participa en una dura contienda (como un combate de boxeo), no tiene derecho a no resultar lesionado; quien tiene trato sexual con una persona drogadependiente o que se prostituye, actúa a propio riesgo, en lo que se refiere a un contagio con el virus VIH (JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 111).

⁵⁴⁸ *Vid. supra* Cap. III, epígrafe III, apartado B.

⁵⁴⁹ En verdad, y de la mera lectura del precepto transcrito, vemos que la evolución científica en las concepciones y clasificaciones victimales no fue tomada en cuenta al momento de definir, recientemente, a la *víctima* de un delito (HERRERA MORENO, M., *La hora de la víctima. Compendio de Victimología*, op. cit., pág. 13).

Con vistas a superar las primeras investigaciones sobre la pareja penal y el papel desempeñado por la víctima individual como *persona física*, la doctrina ha venido considerando que, en algunos supuestos, las personas jurídicas, determinados colectivos, la comunidad o el Estado, también pueden ser víctimas⁵⁵⁰.

Si sostuviéramos que es el Estado quien bajo la ficción de un cuerpo similar al del hombre, como una persona individual, sufre como víctima en el delito fiscal⁵⁵¹, ¿puede aquél intervenir en el hecho delictivo de manera que su corresponsabilidad incida en la responsabilidad criminal del agente?

Creemos que el Estado, en base a su principio de libertad, interactúa con el delincuente fiscal. O, dicho de otro modo, es el Estado el que marca el camino a seguir en lo que se refiere a la política fiscal. En este sentido, y en base a lo anterior, se podría negar la imputación del perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública, por ejemplo, si el deudor tributario omite presentar la declaración de la renta cuando todas las cantidades que ha ingresado en el período impositivo han sufrido las correspondientes retenciones a cuenta y el retenedor ha presentado la declaración anual comunicando a la Agencia Tributaria el montante pagado y la retención practicada o, de cualquier otro modo, sea evidente que la Administración tiene completo conocimiento de que existen hechos imposables sujetos a

⁵⁵⁰ *Vid.*, en este sentido y contundentemente, POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 62 y sig. Cfr., además, NEUMAN, E., *Victimología. El rol de la víctima en los delitos convencionales y no convencionales*, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1984, pág. 70; LANDROVE DÍAZ, G., *La moderna Victimología*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1998, pág. 46.

⁵⁵¹ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., pág. 159, quien analiza el tema partiendo de concebir al Estado como un organismo ético-espiritual y como un ente individual.

declaración y, a pesar de ello, el deudor consigue eludir el pago de tributos por una cuantía superior a los 120.000 euros⁵⁵².

Lo que queremos demostrar con el ejemplo anterior es que la falta de diligencia de la Administración excluye la responsabilidad del contribuyente⁵⁵³ o, lo que es lo mismo, afecta al nivel de imputación normativa de responsabilidad al mismo.

En todo caso, cuando existe una *autoprotección deficiente* del Estado, habrá que entender que el perjuicio a la Hacienda Pública no es imputable al sujeto obligado, pues éste no tiene que adaptar su organización con un mayor cuidado

⁵⁵² BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 53 y sig. BAJO ha tratado desde hace más de treinta años esta cuestión en el ámbito del delito de defraudación tributaria en los casos de omisión de presentación de la declaración, tratando en realidad como un problema de determinación de la conducta típica (fraude) una cuestión de imputación del perjuicio del patrimonio público al sujeto que ha realizado la conducta fraudulenta. Los autores que han intentado configurar el delito de defraudación tributaria de acuerdo con la estructura típica de la estafa han entendido que no existiría un engaño bastante o adecuado, sino meramente uno inidóneo que no podría dar lugar siquiera a tentativa (no habría creación de un riesgo, dicho con otros términos). Cfr., en este sentido, AYALA GÓMEZ, I., “Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 257-267, esp. pág. 266 (siguiendo al respecto expresamente la tesis del Profesor MESTRE DELGADO).

⁵⁵³ Como ha afirmado FEIJÓO SÁNCHEZ, *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 500 y sig., “(e)s cierto que calificar una conducta como descuidada implica una valoración que hace difícil determinar con exactitud matemática el alcance del tipo. Pero la dificultad no es mayor que cuando hay que calificar una conducta como homicidio o unas lesiones por imprudencia. En mi opinión, los criterios para determinar la falta de cuidado de la persona lesionada son los mismos que para determinar la falta de cuidado del que causa un resultado lesivo para otra persona. No se puede decir que exista un riesgo típico cuando la potencial lesividad de ese riesgo depende de la decisión libre y responsable de la víctima de ser poco cuidadosa con sus bienes. En estos casos el hecho sólo tiene una explicación social o intersubjetiva más allá de la puramente descriptivo-causal porque la ‘víctima’ participa de forma activa o pasiva (...)”.

que el propio titular del bien jurídico a riesgos que ha originado el delito, o no lo es de manera exclusiva⁵⁵⁴.

3. *Principio de prohibición de regreso*

Desde la fundamentación dogmática de este principio de la imputación objetiva en el sistema funcionalista, se ha afirmado que “(e)l carácter conjunto de un comportamiento no puede imponerse de modo unilateral-arbitrario. Por tanto, quien asume con otro un vínculo que de modo estereotipado es inocuo, no quebranta su rol como ciudadano, aunque el otro incardine dicho vínculo en una organización no permitida. Por consiguiente, existe una *prohibición de regreso* cuyo contenido es que un comportamiento que de modo estereotipado es inocuo no constituye participación en una organización no permitida”⁵⁵⁵. Entonces, conforme a este instituto, no puede haber regreso de responsabilidad hacia el que se ha comportado de forma socialmente adecuada o de acuerdo con el riesgo permitido en determinada actividad⁵⁵⁶.

El principio de prohibición de regreso (o más correctamente denominado principio de retroceso)⁵⁵⁷ pone en duda, a grandes rasgos, si puede imputarse a

⁵⁵⁴ FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 2, 2009, págs. 1-74, esp. pág. 54.

⁵⁵⁵ JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 106 y sig.

⁵⁵⁶ *Vid.*, ampliamente, CARO JOHN, J. A., *Normativismo e imputación jurídico-penal. Estudios de Derecho penal funcionalista*, Editorial Ara, Lima, 2010, págs. 48 y sigs.; FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 139-160.

⁵⁵⁷ La teoría -formulada por FRANK- conforme a la cual todo favorecimiento imprudente de una conducta culposa o dolosa es impune, presenta la cuestión como un problema normativo, y se pregunta: “¿(h)asta dónde puede *retroceder* la responsabilidad por un riesgo o un resultado con respecto a las personas que no han realizado el tipo de la parte especial, sino que sólo lo han favorecido?”. Cfr., respecto de la antigua (y ya superada) teoría de la prohibición de regreso como teoría de la interrupción del nexo causal, FRANK, R., *Das Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich nebst dem Einführungsgesetze*, 18. Aufl., J. C. B. Mohr, Tübingen, 1931, § 1, m.2.a. La tradicional traducción a la lengua española de su término alemán *Regreßverbot* es “prohibición de regreso”, empero perviven opiniones discrepantes que señalan que su más idónea conversión sería

alguien la participación en un delito no obstante estar ejerciendo su propio rol social⁵⁵⁸.

Este instituto responde a la siguiente estructura: un sujeto realiza una conducta en ejercicio de su rol -conducta neutral o estereotipada-⁵⁵⁹, pero otro sujeto emplea esa conducta en su beneficio dotándola de un sentido delictivo⁵⁶⁰. La pregunta que se formula es: ¿mantiene la conducta de quien ejerce su rol originario

la de “prohibición de retroceso”, para evitar así una especie de oxímoron, “en la medida en que ‘regresar’ expresa la idea de un punto de partida (fundamentador de la imputación) y la ‘prohibición’ sería sólo una forma de restringir tal imputación ya fundamentada, mientras que lo que se cuestiona en estos casos es precisamente si las conductas de terceros que intervienen con anterioridad al ejecutor inmediato son candidatas a una imputación en coautoría o participación, esto es, se discute la posibilidad (‘prohibición’) de ‘retroceder’ (fundamentar la imputación) hasta la responsabilidad de un sujeto que intervino con anterioridad” [FRISCH, W., “La imputación objetiva: estado de la cuestión”, traducción de R. ROBLES PLANAS, en ID. / C. ROXIN / G. JAKOBS / B. SCHÜNEMANN / M. KOHLER *Sobre el estado de la teoría del delito* (Seminario de la Universitat Pompeu Fabra), 1ª. edic., Editorial Civitas, Madrid, 2000, pág. 28, nota 13 (*), N. del T (ROBLES PLANAS)]

⁵⁵⁸ POLAINO-ORTS, M., “I. Imputación funcionalista”, op. cit., esp. pág. 39.

⁵⁵⁹ STS de 1.II.2007 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER): “La doctrina reciente estima que estos actos son comportamientos cotidianos, socialmente adecuados, que por regla general no son típicos. Tal es el caso del que aparece como adquirente de un inmueble en un contrato de compraventa. Lo que plantea esta cuestión es la exigencia de que toda acción típica represente, con independencia de su resultado, un peligro socialmente inadecuado. Desde este punto de partida, una acción que no representa peligro alguno de realización del tipo carece de relevancia penal. El fundamento de esta tesis es la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución” (Fundamento de Derecho único). Cfr., además, SILVA SÁNCHEZ, J. M., “Teoría del delito y Derecho penal económico empresarial”, en M. ONTIVEROS ALONSO (Director), *Anuario Mexicano de Derecho Penal Económico*, Editorial Ubijus, México, D. F., 2015, págs. 565-601, esp. págs. 581 y sig.

⁵⁶⁰ CARO JOHN, J. A. / POLAINO-ORTS, M., “Neutralidad y acción en Derecho penal. Consecuencias dogmáticas”, op. cit., págs. 101-123, esp. pág. 102: “El calificativo de ‘neutro’ no se refiere a un concepto desprovisto de valoración, puesto que en el Derecho no exige neutralidad alguna, sino más bien alude al *espacio de libertad* jurídicamente reconocido al ciudadano como una causa de exclusión de la imputación objetiva regulada en el art. 20, inc. 8 del Código Penal coincidente con el obrar por disposición de la ley, con el cumplimiento de un deber, con el ejercicio legítimo de un derecho, profesión, oficio o cargo. Esta situación expresa al mismo tiempo el sentido de una concreción del ejercicio del derecho fundamental a la autodeterminación por el cual ‘toda persona tiene derecho (...) a su libre desarrollo y bienestar’, consagrado en la Constitución Política en el art. 2, inc. 1. Se erige así una garantía con un significado normativo inmunizador que cubre a toda conducta practicada en el *ejercicio libre* de una actividad cotidiana que plasma el desarrollo en libertad de la autodeterminación personal en la actual configuración de la sociedad. La conducta que reúna ésta característica está inmunizada frente a la posible imputación de los títulos de autor (art. 23 CP), instigador (art. 24 CP) o cómplice (art. 25 CP)”.

sentido neutral, o lo pierde pasando a ser un comportamiento teñido de sentido delictivo?

El problema formulado podría resolverse mediante un análisis del aspecto subjetivo, esto es, lo que el sujeto conocía: si el sujeto sabe que el comportamiento del otro es delictivo, su conducta ya no es una conducta neutral realizada en ejercicio de su rol, sino que está colaborando con el delito. En cambio, si el sujeto no sabe, no responde de nada⁵⁶¹.

Pero, ¿el mero conocimiento del sentido delictivo de la conducta basta para la imputación? Creemos que la respuesta es concluyente: no. El conocimiento no es suficiente para la imputación del delito, pues hacer responder a quien cumplió con su rol sería modificarlo *in malam partem* e imponerle *ex post* un nuevo rol que no tenía⁵⁶². Recordemos que el rol, además de definir la posición del sujeto y limitar su responsabilidad, es una garantía para el sujeto, a quien sólo se lo responsabilizará por un hecho punible si infringe un deber personal perteneciente a su propio rol⁵⁶³.

⁵⁶¹ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 110 y sig. *Vid.*, sobre el alcance dogmático de este principio ante supuestos típicos debatidos y problemáticos, CARO JOHN, J. A., “Capítulo V. Conductas neutrales y prohibición de regreso”, en ID. / POLAINO-ORTS, M., *Derecho penal funcionalista. Aspectos fundamentales*, 1ª. edic., Flores Editor y Distribuidor S.A., México, 2009, págs. 163-202.

⁵⁶² Como afirma JAKOBS, los seres humanos se encuentran en el mundo social en función de portadores de un rol. En función de ese rol, a cada sujeto le corresponde administrar un determinado segmento de la realidad. Eso significa que el rol es algo así como la etiqueta colocada en la solapa de cada sujeto, que le identifica socialmente y le indica su posición en el mundo social. El rol social que cada uno desempeña nos da la medida de la responsabilidad en la gestión de cada parcela social (JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 145 y sigs.). Cfr., en el mismo sentido, POLAINO-ORTS, M., “I. Imputación funcionalista”, op. cit., esp. pág. 13.

⁵⁶³ CARO JOHN, J. A. / POLAINO-ORTS, M., “Neutralidad y acción en Derecho penal. Consecuencias dogmáticas”, op. cit., págs. 101-123, esp. pág. 109; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 101.

Así, la existencia de un delito depende de una infracción objetiva de un deber inherente al rol, quedando el aspecto subjetivo completamente fuera del análisis. El rol es una garantía para quien lo realiza y un modo de posibilitar contactos sociales. Si al sujeto que adecuó su comportamiento a la norma jurídica se lo desprotege por el hecho de que su aporte es utilizado por otro para cometer un delito, aquél queda arbitrariamente indefenso⁵⁶⁴.

Por todo, quienes hayan realizado un aporte neutral en el ejercicio de su rol, no responden por el delito, y no responden porque no son garantes de lo que el autor haga con su aportación. Sólo así se puede mantener el contacto social dentro de parámetros normales, de manera que el sujeto que ejerce el rol no responde como partícipe porque obra dentro del riesgo permitido⁵⁶⁵. Estos casos son los que plantean los interrogantes más inspiradores en Derecho penal⁵⁶⁶, y es por esto que su análisis merece un mayor desarrollo con especial atención en nuestra materia de estudio.

Planteemos un ejemplo: una sociedad mercantil decide realizar una escisión y, para ello, vende el sector de producción de determinado producto que fabrica a otra sociedad. Pero, en realidad, la intención es vendérselo a una empresa en la que los verdaderos socios o accionistas son ellos mismos, que colocan como titulares a personas interpuestas para eludir tributos. El Registro Mercantil, por su parte, requiere la presentación de dictámenes basados en documentos que se le presentan al experto, quien los estima verdaderos. Lo que el profesional dictamina es reflejo de las constancias documentales llevadas a su consideración, siendo la acción de

⁵⁶⁴ POLAINO-ORTS, M., “Normativización del Derecho penal económico y empresarial en el ejemplo del delito de blanqueo de capitales”, op. cit., esp. pág. 339.

⁵⁶⁵ ORCE, G. / TROVATO, G. F., *Delitos tributarios. Estudio analítico de la ley 24769*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008, pág. 250: “La idea del rol es aquí fundamental. No puede constituir delito, más allá de los deseos y contenidos subjetivos del actuante, la conducta de una persona que es adecuada a su rol que desempeña de manera aceptada y lícita”.

⁵⁶⁶ CARO JOHN, A., *La imputación objetiva en la participación delictiva*, Editorial Grijley, Lima, 2003, págs. 67 y sigs.

dictaminar una conducta neutral que nada tiene que ver con la comisión de algún delito. Es más, si el profesional llegare a tomar conocimiento de la maniobra fraudulenta, tampoco podría ser responsabilizado por el delito fiscal; quizá podrá cometer otro delito, pero no el previsto en el art. 305 CP, dado que el experto adecuó su conducta a la norma, es decir, a su rol.

Con base en el hilo argumental expuesto, en aquellos supuestos en los que el sujeto activo incurra en el delito fiscal con la intervención de un tercero experto es preciso preguntarse si la intervención de éste ha tenido lugar de conformidad con la *lex artis* y los estándares profesionales. En caso afirmativo, la conducta del experto (*extraneus*) deberá ser calificada como un comportamiento neutral y, por ende, atípico; y, en caso negativo, lógicamente, como un comportamiento delictivo.

Así pues, serán atípicos, por ejemplo, los casos en que el asesor fiscal se limite a suministrar al contribuyente información relevante para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias⁵⁶⁷, y, por el contrario, se le podrá imputar responsabilidad penal por su conducta si contribuyó en el delito cometido por el obligado tributario quebrantando su rol, excediéndose o yendo más allá de los mencionados estándares. Este último supuesto sería el caso en el que el asesor fiscal no se limite a asesorar, sino que confeccione documentación falsa (por ejemplo, facturación falsa que se emplee para obtener deducciones simuladas típicas en el IVA o en el IS). También, cabría presumir que cuando el delito fiscal se cometió mediante una complejísima maniobra, esta modalidad de extrema dificultad técnica tiene como artífice al experto, a quien se le reprochará la infracción de su rol⁵⁶⁸.

⁵⁶⁷ ROBLES PLANAS, R., “Riesgos penales del asesoramiento jurídico”, en *Diario La Ley*, núm. 7015, 2008, págs. 1-7, esp. págs. 3-6.

⁵⁶⁸ SILVA SÁNCHEZ, J. M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Editorial Atelier, Barcelona, 2005, págs. 95 y sigs.

Ahora bien, ¿qué sucedería en un caso dudoso? Por ejemplo, el supuesto en el que un contribuyente, titular de una empresa que se encuentra en una gravísima situación económica, acude a su mejor amigo -asesor fiscal y conocedor de dicha situación económica- y le solicita instrucciones precisas para no pagar tributos en una cifra superior a 120 mil euros. El profesional asesora contablemente a su amigo sobre la manera en que puede minimizar su factura fiscal (sin recomendación defraudatoria alguna), aportándole la necesaria información jurídica y económica. En este supuesto, el asesor fiscal ha percibido que su conducta puede ser utilizada en un sentido delictivo. En estas situaciones de inminencia de riesgo, casos dudosos, casos límite o contextos caóticos, es preciso fundamentar con mucho cuidado la relevancia penal del favorecimiento⁵⁶⁹. El mero conocer del asesor fiscal de que el contribuyente realizará un delito utilizando las instrucciones por él dadas, y la existencia de una relación de causalidad, no parece razón suficiente para fundamentar la participación del profesional en el delito fiscal.

La cuestión es hasta dónde le incumbe a un ciudadano evitar que otro, decidido, cometa un delito. Desde un punto de vista del fundamento de los deberes infringidos, la tipicidad de la conducta radicaría en no tener un grado mínimo de solidaridad para modificar una actuación en beneficio del Erario Público, pues el

⁵⁶⁹ Como afirma la doctrina, estos son “casos en los que el sujeto que realiza el rol, en principio, tiene en su poder la llave para impedir una lesión inminente de un bien jurídico, de manera que se convertiría en *garante* de la situación. Esta circunstancia determinaría que el rol inicial expira, y la inminencia del riesgo hace nacer otro rol diferente (el de garante). De esta manera, si aquél realizara una conducta favorecedora de la situación delictiva se convertiría en partícipe de tal delito” (POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 112). Un ejemplo de un caso *dudoso* (como lo denomina FEIJÓO): “el propio autor dice que quiere un cuchillo para matar a su mujer, el que facilita el delito ha recibido información o percibido ciertos datos que le indican que su conducta puede ser utilizada en un sentido delictivo” (FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 401 y sig.). *Vid.*, sobre estos supuestos singulares, especialmente, CARO JOHN, J. A., “Capítulo V. Conductas neutrales y prohibición de regreso”, en ID. / POLAINO-ORTS, M., *Derecho penal funcionalista. Aspectos fundamentales*, op. cit., esp. págs. 188 y sig.

asesor conoce o tiene serios indicios de que el contribuyente está dispuesto a incurrir en un delito fiscal⁵⁷⁰. Entonces, ¿no variar la organización de los asuntos propios para impedir que otro realice un delito debe entenderse como cooperar en la realización de dicho delito? Creemos que la impunidad en el caso reseñado es evidente, pues el asesor se limitó a informar al contribuyente (no quebranta, ni se excede de su rol), quien decide voluntaria y autónomamente su comportamiento delictivo. Sin duda, la conducta del experto continúa siendo neutral y, por tanto, huérfana de sentido delictivo⁵⁷¹.

La problemática señalada y la concreta solución de la casuística expuesta se refieren a la determinación de los criterios que permiten conocer cuándo nos encontramos ante un comportamiento neutral atípico⁵⁷².

Debemos destacar, dentro de la doctrina que se ha ocupado de este tema⁵⁷³, los postulados formulados por JAKOBS. Su teoría de imputación objetiva parte de

⁵⁷⁰ Como dice FEIJÓO, *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 403, nota 181, “(s)i estos casos de insolidaridad se consideran especialmente graves, ello debe repercutir en la determinación de la pena. O, incluso, en propuestas *de lege ferenda*. Por ejemplo, considerando más grave los supuestos de omisión del deber de socorro en los que no entregar un objeto o no retirarse de un lugar impedirían la comisión de un delito o considerar que es más grave la omisión cuando existe una intención de no dificultar el delito”.

⁵⁷¹ POLAINO-ORTS, M., “Delitos tributarios e imputación objetiva. Reflexiones al hilo del art. 15 de la Ley Penal Tributaria Argentina”, op. cit., págs. 410 y sig. En la práctica, y así lo ha puesto de relieve la jurisprudencia, es difícil distinguir entre asesorar para defraudar y asesorar para pagar menos. Consúltese, al respecto, la SAP de Córdoba de 11.V.2010 (Ponente: PUEBLA POVEDANO), que aclara que fuera de los casos en los que el delito sea directamente resultado de su gestión y otros que teóricamente pudieran atribuir al gestor el dominio del hecho, hay que concluir que el responsable de cualquier irregularidad en la declaración tributaria no es el asesor, sino el contribuyente. Agrega que “(n)o se puede hacer recaer sobre esta profesión lo que algún autor ha llamado un insoportable deber de examen sobre las intenciones del obligado tributario”. Véase, especialmente, Fundamento de Derecho tercero.

⁵⁷² CARO JOHN, J. A. / POLAINO-ORTS, M., “Neutralidad y acción en Derecho penal. Consecuencias dogmáticas”, op. cit., págs. 101-123, esp. págs. 107 y sig., y 113-117.

⁵⁷³ *Vid.*, por todos, con ulteriores referencias bibliográficas, JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 94 y sigs.; ID., *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*, traducción de M. CANCIO MELIÁ y B. FEIJÓO SÁNCHEZ, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1996, págs. 54 y sigs.; FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Límites a la participación criminal: ¿existe una “prohibición de regreso” como límite general del tipo en*

la idea de que la imputación del comportamiento depende de un concreto contexto social, de tal modo que se encuentra vinculada a una sociedad concreta⁵⁷⁴. En su opinión, las normas no sirven para evitar todos los daños posibles, sino para garantizar contactos anónimos entre las personas⁵⁷⁵, o para asegurar estándares personales o roles sin necesidad de conocer las características individuales de quienes actúan⁵⁷⁶. Con este basamento, para determinar cuándo es objetivamente imputable un comportamiento basta con conocer quién ha infringido el rol⁵⁷⁷.

De esta manera, los comportamientos neutrales realizados por un sujeto, que sean utilizados para incurrir en un delito de defraudación tributaria por otro sujeto para su propio beneficio, no se estimarán creadores de riesgos jurídicamente desaprobados, sino que serán riesgos permitidos que expresan situaciones normales de la vida social, supuestos normales de interacción entre las personas⁵⁷⁸.

Derecho penal?, Editorial Comares, Granada, 1999, *passim*; RUEDA MARTÍN, M. A., *La teoría de la imputación objetiva del resultado en el delito doloso de acción: (una investigación, a la vez, sobre los límites ontológicos de las valoraciones jurídico-penales en el ámbito de lo injusto)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2001, págs. 320 y sigs.; GÓMEZ MARTÍN, V., “Libertad, seguridad y sociedad del riesgo”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO (Directores) / V. GÓMEZ MARTÍN (Coordinador), *La Política criminal en Europa*, Editorial Atelier, Barcelona, 2004, págs. 73 y sigs.

⁵⁷⁴ JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 94.

⁵⁷⁵ FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 299. Los *contactos anónimos* son aquellos en los que las consecuencias de las acciones dependen de personas que no conocemos e, incluso, con las que nunca llegaremos a entablar un contacto sensitivo.

⁵⁷⁶ JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 96 y sigs.

⁵⁷⁷ JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 100. Según el autor si, por ejemplo, un taxista lleva en su taxi a un asesino al lugar del crimen, o un panadero vende una barra de pan a quien lo va a envenenar para matar a un tercero, aunque aquéllos conozcan las intenciones delictivas del asesino y del envenenador -respectivamente-, realizan un comportamiento inocuo, pues no infringen un deber inherente a su rol (pág. 107).

⁵⁷⁸ *Vid.* JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 107, y 119 y sigs.; POLAINO-ORTS, M., “Normativización del Derecho penal económico y empresarial en el ejemplo del delito de blanqueo de capitales”, op. cit., esp. págs. 339 y sig.

4. *Principio de conocimientos especiales*

Hace tiempo que la doctrina penal plantea la cuestión relativa a si los *conocimientos especiales* pueden imputarse. Es decir, la pregunta es: ¿se pueden imputar los conocimientos especiales que el sujeto adquiriera, no por el ejercicio estereotipado del rol, sino por una fuente especial de conocimiento ajena al mismo?

Planteemos un ejemplo en nuestra materia:

“Un notario da fe de unos documentos que acreditan determinadas operaciones fiscales. Posteriormente esa documentación es empleada por otros sujetos para cometer una infracción tributaria. Pero, al dar fe de los mismos, descubre que existe un error en el balance, siendo así que dicho dato no lo sabe en tanto notario público sino en tanto experto en economía (a lo cual dedica sus tardes libres). ¿Se le imputaría la participación en un delito tributario el haber tenido acceso al conocimiento especial?”⁵⁷⁹.

Para resolver la cuestión de la imputación objetiva de la conducta en aquellos supuestos en los que el sujeto tenga conocimientos especiales, la doctrina dominante entiende que es necesario utilizar el baremo del hombre medio considerando aquellos conocimientos especiales⁵⁸⁰.

Sin embargo, con apoyo en la noción de las expectativas sociales, el baremo de responsabilidad del sujeto no será el del hombre medio, sino que vendrá

⁵⁷⁹ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 113.

⁵⁸⁰ *Vid.*, por todos, MIRÓ LLINARES, F., *Conocimiento e imputación en la participación delictiva. Aproximación a una teoría de la intervención como partícipe en el delito*, Editorial Atelier, Barcelona, 2009, págs. 128-133.

determinado por lo que la sociedad espere de éste, y parece evidente que nadie esperará que el hombre medio tenga aquellos conocimientos especiales⁵⁸¹, sino que se limite a cumplir con el rol o estándar correspondiente⁵⁸².

Los roles se configuran, así, con elementos puramente objetivos, quedando los elementos exclusivamente subjetivos o personales (como los conocimientos o aptitudes especiales), excluidos de la construcción del rol. Su contenido se corresponde con la descripción objetiva de la actividad correspondiente y no con los conocimientos especiales del sujeto⁵⁸³. Por tanto, lo que determina el deber es el rol, el sentido social del comportamiento, y no los conocimientos especiales individuales de cada sujeto⁵⁸⁴.

Siguiendo la teoría expuesta la doctrina resuelve coherentemente el supuesto fáctico formulado en los siguientes términos:

⁵⁸¹ JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 133.

⁵⁸² JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 135. Como apunta la doctrina, a propósito de esta concepción normativista, "(l)os conocimientos, finalidades, capacidades o experiencias del autor no determinan por sí mismas la imputación al del hecho, sino que son datos a valorar para determinar la infracción de una norma de conducta (o de cuidado) por parte del autor o del partícipe. Es la norma y no el autor la que determina los requisitos del hecho (...). Los datos personales del autor son sólo penalmente relevantes en la medida en la que tengan como objeto de referencia un hecho que se puede definir objetivamente como un hecho con relevancia penal y siempre que se basen en representaciones de la realidad con relevancia social o comunicativa (que no se basen en supersticiones o que no contradigan los conocimientos científicos imperantes o intersubjetivamente reconocidos)" (FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 168 y sig.).

⁵⁸³ JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 137 y sig. Así, por ejemplo, si un camarero con conocimientos en Biología ha servido una ensalada exótica en la que ha detectado la presencia de un ingrediente venenoso, no deberá responder por no haber evitado la intoxicación que más tarde se produce como consecuencia de su ingesta, pues no se encuentra en posición de garante, sino que deberá hacerlo, únicamente, por la omisión del deber de socorro.

⁵⁸⁴ JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., págs. 141, 161 y sigs.; ID., *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*, op. cit., págs. 54 y sigs. No obstante, JAKOBS hace una excepción a este planteamiento en los supuestos en que el sujeto se encuentra en posición de garante y organiza la situación utilizando sus conocimientos o capacidades especiales. En el caso del camarero biólogo, ello ocurrirá, por ejemplo, cuando retenga la ensalada para acabar sirviéndosela a un enemigo suyo (*La imputación objetiva en el Derecho penal*, op. cit., pág. 140).

“Si únicamente pueden ser objeto de una imputación penal la infracción de aquellos deberes pertenecientes, adquiridos o inherentes a un rol, entonces, consecuentemente, han de quedar fuera de la imputación esos conocimientos especiales excedentes del rol. La explicación es muy clara: sobre ellos ‘no existe deber alguno de adquirirlos o de mantenerlos, es mera subjetividad y nada más’”⁵⁸⁵.

En suma: el conocimiento especial que un sujeto pueda poseer sobre algo no se puede imputar a aquel a quien no le obliga ningún deber, ni compete gestionar la privacidad del mismo, justamente porque ejerce un rol común en el ejercicio de la conducta sobre cuya imputación se debate, sin perjuicio de que en su caso el sujeto actuante pudiera incurrir en un comportamiento de riesgo que hubiera sido descrito y resultara subsumible en un autónomo tipo penal de delito de peligro que impusiera un singular deber jurídico de garante en virtud de un conocimiento especial. Como afirma POLAINO NAVARRETE, “no todo el mundo responde de todo, sino que cada uno gestiona la parte del mundo social que le corresponde en función de su rol”⁵⁸⁶.

⁵⁸⁵ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 113. Existe un sector de la doctrina que, contrariamente a lo sostenido, afirma que no es cierto que todos los conocimientos o aptitudes especiales sean algo exclusivamente subjetivo o personal no susceptible de ser objetivizado. En efecto, aseveran que los conocimientos especiales son objetivables, constituyendo, por ello, datos que deberían ser tenidos en cuenta por el hombre medio en el juicio de peligrosidad *ex ante* de la conducta del sujeto activo. Distinguen entre dos clases de casos: aquellos en los que el sujeto renuncia conscientemente a sus aptitudes especiales; y aquellos otros en los que el sujeto no renuncia conscientemente a aquellas aptitudes, pero en la situación concreta objeto de enjuiciamiento no consigue estar por encima del hombre medio. Estos dos casos merecen una solución diferente. En el primero, el comportamiento será antijurídico, lo que no ocurrirá en el segundo. Por lo que respecta a las capacidades inferiores del sujeto, no afectan a la antijuricidad de su conducta, sino sólo a la imputación personal, ya que se trata de un dato que el hombre medio diligente no podrá tener en cuenta (cfr. GÓMEZ MARTÍN, V., “Libertad, seguridad y sociedad del riesgo”, op. cit., pág. 75).

⁵⁸⁶ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 101. Cfr., asimismo y en el mismo sentido, POLAINO-ORTS, M., *Funcionalismo penal constitucional. Bases dogmáticas para el nuevo sistema de justicia penal*, op. cit., págs. 277 y sig.

CAPÍTULO IV

TÍTULOS DE IMPUTACIÓN SUBJETIVA

I.- Consideraciones previas

El delito se imputa a título de dolo o a título de culpa. El primer título de imputación implica conocimiento y voluntad de acción⁵⁸⁷ y, el segundo equivale a imprudencia punible -esto es, en sentido técnico, culpa: es decir, imprudencia típica- en la ejecución del acto descrito en el tipo penal⁵⁸⁸.

Las formas de imputación señaladas son alternativas y excluyentes, es decir, la imputación dolosa excluye la culposa y viceversa y, por eso, alguna de las dos formas de imputación configura un elemento imprescindible del delito⁵⁸⁹.

Asimismo, y de modo concordante, como reconocimiento del principio de culpabilidad el Código penal establece en el art. 5 que “(n)o hay pena sin dolo o imprudencia”, y en el art. 10 que “(s)on delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la Ley”.

⁵⁸⁷ *Vid.*, ampliamente, STRATENWERTH, G., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción de M. CANCIO MELIÁ y M. A. SANCINETTI, 4ª. edic., Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2005, págs. 149-162; LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, 2ª. edic. ampliada y revisada, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2012, págs. 240 y sig.

⁵⁸⁸ *Vid.* acerca de la conveniencia de emplear los términos *culpa* y *culposo* en lugar de *imprudencia*, POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, págs. 120 y sig.

⁵⁸⁹ Términos empleados en POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 115.

Así pues, cabe entender que “dolo y culpa constituyen algo más que meros elementos integrantes del concepto de delito: son una forma de individualización o personalización de la responsabilidad penal. Por ello los designamos como *títulos de imputación (subjetiva)*, más que como elementos del delito en cuanto formas de expresión del juicio de reproche normativo de culpabilidad, aunque también lo sean en cuanto en el mismo se integran”⁵⁹⁰. Las disposiciones legales previamente señaladas, por lo demás, así permiten reconocerlo.

Es de señalar, igualmente, que con anterioridad al Código penal de 1995 la incriminación de los delitos culposos se regía por un sistema denominado *numerus apertus*, que se configuraba en los arts. 565, 586 bis y 600 CP, previéndose la posibilidad de imputar tanto a título de dolo como a título de culpa, en función de que concurriera conocimiento y voluntad (dolo) o simple infracción de un deber objetivo de cuidado (culpa)⁵⁹¹, todos aquellos tipos de delito que no incorporaran elementos subjetivos del injusto -incompatibles con la culpa- o que -aun sin integrar entre sus características positivas esta índole de elementos típicos- no exigieran el dolo del autor⁵⁹².

La redacción dada al Código penal por la LO 10/1995, de 23 de noviembre, modificó plenamente el sistema de incriminación aludido: de un *numerus apertus* se pasa a la técnica de un *numerus clausus*, conforme a la cual la tipificación de los

⁵⁹⁰ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 115.

⁵⁹¹ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / ARROYO ZAPATERO, L. / FERRÉ OLIVÉ, J. / GARCÍA RIVAS, N. / SERRANO PIEDECASAS, J. R. / TERRADILLO BASOCO, J. / RODRÍGUEZ YAGÜE, C. (Coordinadora), *Curso de Derecho penal. Parte general*, 1ª. edic., Ediciones Experiencia, Barcelona, 2004, págs. 253 y sig.

⁵⁹² Vid. POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código penal español*, Anales de la Universidad Hispalense, serie: Derecho, Núm. 13, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla, 1972, págs. 321 y sigs. Sobre el deber objetivo de cuidado, especialmente, TORÍO LÓPEZ, Á., “El deber objetivo de cuidado en delitos culposos”, en *ADPCP*, 1974, págs. 25-59; GARCÍA VALDÉS, C. / MESTRE DELGADO, E. / FIGUEROA NAVARRO, C., *Lecciones de Derecho penal. Parte especial* (adaptadas a la docencia del Plan Bolonia), 2ª. edic. (según las reformas del Código Penal de 2015), Editorial Edisofer, Madrid, 2015, pág. 19.

delitos culposos es rigurosamente cerrada⁵⁹³. En efecto, el art. 12 CP establece que “(l)as acciones y omisiones imprudentes *sólo* se castigarán cuando *expresamente* lo disponga la ley”. De esta forma sólo es punible la realización dolosa de los tipos en tanto no esté castigada, también y expresamente, la actuación culposa⁵⁹⁴.

Sin ignorar el indiscutible mérito de sugestivos debates acerca de la admisión o no de la incriminación culposa en el delito fiscal anterior a 1995, lo cierto es que el vigente art. 305 CP no hace referencia expresa a dicha modalidad. Hoy en día debemos circunscribirnos exclusivamente a la consideración de la modalidad dolosa en la defraudación, pues el legislador ha optado por sancionar *únicamente* la ejecución del delito con dicho título de imputación subjetiva⁵⁹⁵.

II.- Planteamiento dogmático: determinación normativa del dolo

El dolo ha sido tradicionalmente definido en función de elementos puramente subjetivos (conocimiento y voluntad), pero, en realidad, una unilateral concepción *psicologizada* de dolo debe ser desechada en la actualidad⁵⁹⁶, aunque ponderados en su sentido normativo de relevancia típica, pues fuera del mismo

⁵⁹³ LUZÓN CUESTA, J. M., *Compendio de Derecho penal. Parte general*. Adaptado al programa de la oposición a ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal (BOE 23 de diciembre de 2015), 23ª. edic., 16ª. conforme al Código Penal de 1995. Modificado por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo (BOE del día 31, con entrada en vigor el 1 de julio de 2015), Editorial Dykinson, Madrid, 2016, págs. 85-88.

⁵⁹⁴ JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., corregida y ampliada, traducción de M. OLMEDO CARDENETE, Editorial Comares, Granada, 2002, pág. 312; STRATENWERTH, G., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 146.

⁵⁹⁵ *Vid.*, entre otros, MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982, págs. 310-319; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 146-150; RANCAÑO MARTÍN, Mª. A., *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 92-94.

⁵⁹⁶ FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “La distinción entre dolo e imprudencia en los delitos de resultado lesivo. Sobre la normativización del dolo”, en *CPC*, núm. 65, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1998, págs. 269-364, esp. pág. 271.

carecen de trascendencia penal⁵⁹⁷. Coherentemente con los postulados propugnados por el funcionalismo⁵⁹⁸, aquel concepto debe someterse a un proceso de objetivización⁵⁹⁹ y, sobre todo, de normativización⁶⁰⁰.

Los modernos enfoques teleológico-funcionales pretenden revisar la teoría clásica del dolo para superar las ataduras naturalísticas que durante el predominio del finalismo -y también del causalismo- condujeron a una visión de sus componentes psicológicos alejada de consideraciones valorativas y sometida a la estructura óptica de la acción humana⁶⁰¹.

La base de estos criterios puede simplificarse en la siguiente idea: si las normas penales se dirigen de modo preferente a evitar los comportamientos dolosos es porque éstos representan el tipo de conducta más intolerable para los fines del ordenamiento punitivo⁶⁰². Por ello, en la conducta dolosa han de concurrir una serie de componentes subjetivos que, en conjunto, enuncien que el sujeto se

⁵⁹⁷ Cfr. JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 314; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 119 y sig.

⁵⁹⁸ POLAINO NAVARRETE, M. / POLAINO-ORTS, M., “Imputación normativa: exposición programática en casos fundamentales”, en C. ROXIN / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *Política criminal y Dogmática penal. Cuestiones fundamentales*, Editorial Ara, Lima, 2001, págs. 113-133, esp. pág. 113 y sig.

⁵⁹⁹ JAKOBS, G., “Sobre el tratamiento de las alteraciones volitivas y cognitiva”, traducción de M^a. del M. DÍAZ PITA, en *ADPCP*, Sección Crónicas Extranjeras, tomo 45, núm. 1, 1992, págs. 213-234, esp. pág. 215.

⁶⁰⁰ CARO JOHN, J. A., “Capítulo VIII. Imputación subjetiva”, en ID. / POLAINO-ORTS, M., *Derecho penal funcionalista. Aspectos fundamentales*, 1^a edic., Flores Editor y Distribuidor S.A., México, 2009, págs. 259-281. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal y económico y de la empresa. Parte general*, 5^a edic., adaptada a la LO 1/2015, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2016, págs. 360-370.

⁶⁰¹ *Vid.*, acerca de las implicaciones metodológicas vinculadas a la determinación del concepto del dolo, LAURENZO COPELLO, P., *Dolo y conocimiento*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1999, págs. 207 y sigs.

⁶⁰² HASSEMER, W., “Los elementos característicos del dolo”, traducción de M^a. del M. DÍAZ PITA, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 43, núm. 3, 1990, págs. 902-932, esp. pág. 917.

comporta en función de juicios exteriormente contrapuestos a las valoraciones que reflejan los fines del Derecho penal⁶⁰³.

La cuestión de cuándo se da la situación descrita desde el punto de vista subjetivo puede ser respondida así: cuando el sujeto orienta voluntariamente su acción a lesionar un bien jurídico, pero, también, cuando sin perseguir la lesión ni querer producirla ejecuta la conducta consciente del riesgo concreto de producción del resultado lesivo⁶⁰⁴.

Esta última situación, al margen de actitudes internas, basta para ser objeto de un juicio de desvaloración en la medida que puede interpretarse externamente como una decisión de actuar fundada en criterios contrapuestos a los fines del ordenamiento punitivo. En verdad, sumar otro tipo de exigencia vinculada al juicio personal que al autor le merecen los bienes tutelados por el Derecho penal pareciera innecesario e, incluso, ilegítimo: la función de las normas penales no puede imponer a los ciudadanos la aceptación interna de sus valoraciones⁶⁰⁵, y lo que cada uno piense sobre la importancia de los intereses sociales salvaguardados por el Derecho penal forma parte de su ámbito de libertad⁶⁰⁶.

⁶⁰³ HASSEMER, W., “Los elementos característicos del dolo”, op. cit., esp. págs. 909-932. En sentido similar, consúltese la doctrina señalada en LAURENZO COPELLO, P., “Los componentes del dolo: respuestas desde una teoría del conocimiento”, en *Revista Peruana de Ciencias Penales*, año VII-VIII, núm. 12, 2002, págs. 321-338, esp. pág. 332, nota 29.

⁶⁰⁴ En este sentido, entre otros, BACIGALUPO, E., *Principios de Derecho penal. Parte general*, 4ª. edic., Editorial Akal, Madrid, 1997, pág. 228; PUPPE, I., *La distinción entre dolo e imprudencia. Comentario al § 15 del Código penal alemán*, 1ª. edic., traducción de M. A. SANCINETTI y revisión de la traducción de M. de las M. GALLI, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2010, págs. 88 y sigs.

⁶⁰⁵ Vid. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Derecho penal. Parte general*, Editorial Civitas, Madrid, 1978, pág. 19; VALLE MUÑIZ, J. M., *El elemento subjetivo de justificación y la graduación de lo injusto penal*, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1994, págs. 83 y sigs.

⁶⁰⁶ LAURENZO COPELLO, P., “Los componentes del dolo: respuestas desde una teoría del conocimiento”, op. cit., esp. pág. 333, nota 33.

Dicho hilo argumental ha llevado a estimar que la esencia del dolo se halla en el ámbito cognoscitivo, pues al margen de una probable existencia de voluntad contraria al bien jurídico, tal elemento no es indispensable⁶⁰⁷. Por eso hace falta menos para configurar una conducta dolosa: es suficiente el conocimiento del peligro concreto de realización del tipo⁶⁰⁸.

Pero destacar el decisivo papel del elemento cognitivo no implica desistir de considerar al elemento volitivo como necesario para la existencia de una infracción de la norma de conducta⁶⁰⁹. Concisamente: para imputar un hecho a título de dolo es suficiente que el sujeto tenga información de que va a realizar lo necesario para poder explicar el resultado típico y, por tanto, que lo prevea como consecuencia de ese riesgo⁶¹⁰. En el conocimiento del riesgo se encuentra implícito el conocimiento del resultado⁶¹¹ y, desde luego, la decisión del autor está vinculada a dicho

⁶⁰⁷ Así lo afirma LAURENZO COPELLO, P., “Los componentes del dolo: respuestas desde una teoría del conocimiento”, op. cit., esp. pág. 333.

⁶⁰⁸ Vid. GIMBERNAT ORDEIG, E., “Acerca del dolo eventual”, en *Estudios de Derecho penal*, 3ª. edic., Editorial Tecnos, 1990, págs. 240-265; ID., “Algunos aspectos de la reciente doctrina jurisprudencial sobre los delitos contra la vida (dolo eventual, relación parricidio-asesinato)”, en *ADPCP*, tomo 43, fasc./mes 2, 1990, págs. 421-442, esp. pág. 430; MIR PUIG, S., *El Derecho penal en el Estado social y democrático de Derecho*, Editorial Tirant lo blanch, Barcelona, 1994, pág. 236.

⁶⁰⁹ Hoy en día la exigencia de la voluntad sigue siendo mayoritaria en la doctrina y en la jurisprudencia, pero ha aumentado el sector que renuncia para la existencia de dolo a la exigencia de voluntad y considera que basta con el conocimiento -en un determinado grado- de que se pueden o se van a realizar los elementos objetivos del tipo (así, SCHMIDHÄUSER, JAKOBS, FRISCH, BOTTKE, GIMBERNAT, SILVA, LAURENZO). Doctrina señalada en LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 239, nota 4.

⁶¹⁰ Vid. TORÍO LÓPEZ, Á., “Teoría cognitiva del dolo y concepto de temeridad (*Recklessness*)”, en F. PÉREZ ÁLVAREZ / M. ÁNGEL NÚÑEZ PAZ / I. GARCÍA ALFARAZ (Coords.), *Universitas vitae: Homenaje a Ruperto Núñez Barbero*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2007, págs. 833-840; MIR PUIG, S., “Conocimiento y voluntad en el dolo”, en *CDJ*, tomo XXXIII, 1995, pág. 33; SILVA SÁNCHEZ, J. M., *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 1992, pág. 401; CORCOY BIDASOLO, M., *El delito imprudente. Criterios de imputación de resultado*, 2ª. edic. actualizada, Editorial B de F, Buenos Aires, 2008, págs. 269 y sig.

⁶¹¹ DÍAZ PITA, Mª. del M., *El dolo eventual*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1994, págs. 292 y sigs. Cfr. CUELLO CONTRERAS, J. / MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal, edición elaborada conforme a la Ley Orgánica 1/2015* (entrada en vigor el 1 de julio de 2015), por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, de Código Penal, 3ª.

resultado. Es autor doloso quien ya no puede ver disminuida la gravedad de su comportamiento alegando ignorancia o desconocimiento de la realidad; será, al menos, quien conoce las circunstancias concretas de un suceso real que se corresponden con la abstracta descripción del tipo penal⁶¹².

En este sentido se ha afirmado que “(a)l lado de un elemento intelectual que va referido al riesgo, no es preciso un elemento volitivo dirigido al tipo objetivo, como considera la doctrina mayoritaria (...). El elemento del querer se agota en querer realizar una determinada acción u omisión a pesar de tener un conocimiento suficiente sobre el riesgo o sobre la situación de peligro concreto para un determinado bien jurídico. El elemento volitivo dirigido al resultado o a la situación de peligro puede operar, a lo sumo, como un *indicador* de la existencia de dolo”⁶¹³.

Ahora bien, en realidad, la voluntad del sujeto actuante, más que un mero indicador de comportamiento doloso o, en su defecto, de un acto culposo, en rigor propiamente es una característica esencial de toda acción personal exteriorizada socialmente, y por ello un título general de caracterización de toda conducta típica, susceptible de imputación a título de dolo o de culpa. Así pues, sin voluntad personal, sin capacidad psíquica de voluntad -característica de la acción susceptible

edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2015, pág. 93; CORCOY BIDASOLO, M., *El delito imprudente. Criterios de imputación de resultado*, op. cit., pág. 270.

⁶¹² FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “La distinción entre dolo e imprudencia en los delitos de resultado lesivo. Sobre la normativización del dolo”, op. cit., esp. págs. 278 y 301.

⁶¹³ FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “La distinción entre dolo e imprudencia en los delitos de resultado lesivo. Sobre la normativización del dolo”, op. cit., esp. pág. 293. (*Cursivas añadidas*). Cfr., en el mismo sentido, SILVA SÁNCHEZ, J. M., *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, op. cit., pág. 401; MIR PUIG, S., “Conocimiento y voluntad en el dolo”, op. cit., esp. págs. 26 y sigs. En similar sentido se viene perfilando en la jurisprudencia criminal una postura intermedia que atenúa la trascendencia del elemento volitivo confiriendo protagonismo al elemento cognitivo (véase la STS de 23.IV.1992, Ponente: BACIGALUPO ZAPATER, Fundamento de Derecho tercero).

de imputación, que fue configurada por el Profesor POLAINO NAVARRETE⁶¹⁴ como voluntariedad-, y sin exteriorización de la decisión de voluntad del sujeto - comunicativamente relevante en su dinámico sentido de participación a otro-, no hay acción personal ni objeto de imputación penal.

De este modo, sin la exteriorización de una voluntad personal, que se participa a un otro en el contexto social como forma de comunicación defectuosa, en el sentido normativo asignado por el tipo legal, no hay acción dolosa, ni tampoco acción culposa -y ni siquiera forma de la denominada intervención material pasiva-, sino antes bien inexistencia de una acción voluntaria exteriorizada socialmente susceptible de valoración normativa. La voluntariedad, pues, como característica de acción personal, no se volatiliza en el momento de la ejecución del acto, ni deja de tener sentido normativo en la conformación de un comportamiento típico. No es en rigor un indicador indiciario, ni siquiera tampoco un presupuesto implícito del acto personal, en relación a la norma, sino un momento esencial componente de una conducta personal, categoría dogmática única que en el Derecho penal de acto -que no de hecho- constituye objeto susceptible de imputación subjetiva. En cuanto tal puede mostrarse como impecable forma de manifestación comunicativamente relevante, o bien puede adolecer de determinados vicios o defectos de formación que sin duda normativamente afectan al título de imputación⁶¹⁵.

Así pues, y sintetizando, lo dicho en este contexto no significa que el elemento cognitivo tenga que ser lo único decisivo para la imputación a título de dolo: el dolo no consiste sólo en un elemento intelectual, que no es más que su base fáctica, sino que además debe constatarse un elemento volitivo. No consideramos correcta la tesis que afirma que para que un comportamiento sea

⁶¹⁴ POLAINO NAVARRETE, M., *La voluntariedad de las acciones punibles*, Artes Gráficas Salesianas, S.A., Sevilla, 1979, págs. 77 sigs.

⁶¹⁵ *Vid.* POLAINO NAVARRETE, M., *La voluntariedad de las acciones punibles*, Artes Gráficas Salesianas, S.A., Sevilla, 1979, *l.u.c.*

doloso es necesario, pero también suficiente, la concurrencia en el autor del conocimiento, por lo que la constatación del elemento volitivo es superflua y renunciabile⁶¹⁶.

En verdad, desde la perspectiva de la estructura de la conducta humana, no existen razones concluyentes que permitan descartar el componente volitivo en la configuración del dolo, sin perjuicio de que el mismo no debe apreciarse desde un enfoque *psicologizante*, naturalístico u óntico, es decir, no debe caracterizarse según parámetros del mero alegato del autor de lo que “quiso” o “no quiso”, sino que el dolo, como todas las categorías penales, tiene una naturaleza normativa, que es prevista en un tipo legal y que es apreciada por el juez que aplica la ley con criterios estrictamente normativos, pero que no es creada artificialmente por el legislador ni determinada unilateralmente por el juez sin tener en consideración la concreta conducta humana subsumible en la ley penal.

Desde esta perspectiva, a nuestro juicio, el maridaje entre el elemento cognitivo y el elemento volitivo se muestra como una realidad normativa ineludible: siempre que se *conocen* los riesgos creados como hechos constitutivos de la infracción penal y, pese a ello, se actúa, se *quiere* su realización⁶¹⁷. Pues bien, ¿significa esto que para que un comportamiento sea doloso es suficiente con el conocimiento del riesgo creado pues con ello se cumple, siempre, el elemento volitivo? ¿El elemento volitivo es superfluo o accesorio en la constitución del dolo? ¿El conocimiento del riesgo creado y su efectiva concreción es incompatible

⁶¹⁶ Cfr. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., “Nuevas tendencias normativistas en el concepto y la prueba del dolo”, en *Revista del Instituto de Ciencias Penales y Criminológicas*, vol. 26, núm. 79, 2005, págs. 99-112, esp. págs. 99-103; DÍAZ PITA, M^a. del M., *El dolo eventual*, op. cit., págs. 307 y sigs.; RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, T., *Delitos de peligro, dolo e imprudencia*, op. cit., págs. 64 y 165 y sigs.; FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “La distinción entre dolo e imprudencia en los delitos de resultado lesivo. Sobre la normativización del dolo”, op. cit., esp. pág. 304.

⁶¹⁷ Cfr. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., “Nuevas tendencias normativistas en el concepto y la prueba del dolo”, op. cit., esp. págs. 101 y sig.

con la ausencia de voluntad? Preferimos no ser categóricos ni radicalmente unilaterales al respecto, y en consecuencia entender que el sujeto que conoce los hechos constitutivos de la infracción penal, y, sobre tal presupuesto cognitivo, actúa voluntariamente realizando el comportamiento típico, cumple plenamente los requisitos precisos para que comportamiento haya de ser calificado precisamente como doloso.

Conforme a lo expuesto, para que un sujeto actúe con dolo es fundamental que aquél conozca un hecho que, por ser típico, debe ser evitado⁶¹⁸. Cualquier postura que haga depender la imputación dolosa de la actitud del autor frente al resultado debe ser rechazada, pues no es más que una visión sin anclaje normativo que conlleva, incluso, a resultados arbitrarios⁶¹⁹. Pero la no evitación del resultado típico ha de ser efectuada con una decisión de voluntad personal que se manifiesta en la concreta acción típica del sujeto activo basada esencialmente en el conocimiento que el mismo posee y que no constituye un ejercicio distorsionado de voluntad, sino antes bien voluntaria ejecución de una decisión de conducta personal, como en el caso en que el sujeto quería algo, pero produce otro resultado típico.

La imputación dolosa exige plena concordancia entre lo abarcado por las facultades psíquicas de la persona y lo ejecutado por el sujeto que realiza una conducta voluntaria. En otro caso el dolo decae, del mismo modo que desde el inicio se excluye si en la realización del hecho el sujeto incurre en un error de tipo -sobre un elemento objetivo del mismo- o en un error de ejecución -como un fallo comisivo en la realización de la conducta-.

⁶¹⁸ FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “La distinción entre dolo e imprudencia en los delitos de resultado lesivo. Sobre la normativización del dolo”, op. cit., esp. pág. 285.

⁶¹⁹ BUSTOS RAMÍREZ, J., *Control social y sistema penal*, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1987, págs. 236 y sigs.; DÍAZ PITA, M^a. del M., *El dolo eventual*, op. cit., pág. 176.

Por lo demás, desde una perspectiva político-criminal, sólo limitando así el sentido del dolo se podría restringir -lo que estimamos procedente-, que no ampliar -lo que reputamos rechazable-, el alcance de la imputación subjetiva por la realización de una conducta típica a título de dolo, de manera consecuente al contenido del mismo y a la legitimación del sistema penal.

III.- Dolo en la defraudación tributaria

A) Caracterización conceptual

En el estudio del dolo como único título posible de imputación subjetiva en el delito fiscal partimos de la posición que no renuncia al elemento volitivo de aquél como componente necesario para que exista un desvío de la norma de conducta, pero que resalta la relevancia del elemento cognitivo para delimitar la imputación.

Dejemos señalado que la distinción entre dolo directo de primer grado y dolo directo de segundo grado, generalmente, representa una cuestión puramente conceptual sin mayor trascendencia práctica: la mayoría de los tipos penales dolosos de la parte especial, tanto los que requieren el dolo implícitamente como los que exigen expresamente la realización *consciente o a sabiendas*, admiten ambas formas⁶²⁰. Es así, pues, que estas clases de dolo son perfectamente admisibles en la ejecución del delito fiscal.

En lo que respecta al dolo eventual, veremos que su procedencia en el delito fiscal es admitida por la mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia, lo que es perfectamente razonable: la categoría dogmática del dolo eventual es una forma

⁶²⁰ LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 244.

más de aparición del dolo que es aceptable -y fácilmente imaginable- en la mayoría de las figuras dolosas existentes en el ordenamiento jurídico penal.

Hasta aquí: tras la derogación del sistema *numerus apertus* de punición de las conductas culposas⁶²¹, la defraudación tributaria es un delito eminentemente doloso⁶²², y en este sentido se pronunció hace tiempo RODRÍGUEZ MOURULLO, quien afirmó que el delito fiscal era un delito doloso integrado por “la conciencia y la voluntad de que, mediante engaño, se causa injustamente a la Hacienda estatal o

⁶²¹ Vid. RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 93; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, en R. CALVO ORTEGA (Director), *Delitos contra la hacienda pública*, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2002, pág. 73; COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, pág. 213.

⁶²² Así se ha dicho en SSTS, entre muchas otras, de 2.III.1988 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ) y de 10.XI.1993 (Ponente: SOTO NIETO). Sin embargo, con el otrora art. 319 CP y posterior art. 349 CP no quedaba claro si en el ámbito subjetivo del delito fiscal se podía configurar una acción culposa. De una interpretación del vocablo *defraudar* (existente en el art. 319 CP), no era incompatible la exigibilidad de un ánimo de lucro con la figura culposa; en otras palabras, no existía incompatibilidad entre ambos. La doctrina ejemplificó dicha afirmación con el siguiente supuesto de hecho: “El médico que se da prisa para terminar una operación y llegar a tiempo al lugar donde debe concretar un negocio que le reportará un enriquecimiento, y que por este motivo omite tomar, involuntariamente, precauciones propias de la intervención que está realizando, causando la muerte del paciente, ha obrado con ánimo de lucro pero también imprudentemente” [*vid.* BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal en España”, en *RFDUCM*, núm. 56, Madrid, 1979, págs. 79-98, esp. pág. 92; ROMERO BARRANQUERO, G., “Breves notas sobre el delito culposo en la reforma penal”, en *RFDUCM*, núm. Extra 3 (ejemplar dedicado a La reforma del Derecho penal), 1980, págs. 223-230]. En el ejemplo planteado podrá darse en el sujeto un ánimo cualquiera y, además, un comportamiento culposo pero “ese ánimo no está allí fundamentando el injusto, pues resulta indiferente para el injusto que se dé o no ese ánimo para que exista la imprudencia” (BOIX REIG, J. / BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública: bien jurídico y tipos legales*, Editorial Tecnos, Madrid, 1987, pág. 35). Sin embargo, desde el origen mismo del delito fiscal se ha excluido casi de forma unánime su realización culposa. En este sentido, la doctrina ha dicho que el delito fiscal “es un delito de resultado, necesariamente doloso y claramente de tendencia, por lo que, consecuentemente, nunca puede ser cometido por imprudencia” (CASADO HERRERO, D., “El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 54, 1978, págs. 185-199, esp. pág. 193). Cfr., en sentido discrepante, APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990, págs. 83 y sig., y la doctrina señalada en PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 147, nota 215.

local un perjuicio igual o superior a dos millones de pesetas”⁶²³. Esta tesis ha gozado de una fuerte aceptación por la doctrina⁶²⁴ y hoy puede mantenerse, pues deja al margen las presunciones del ánimo defraudatorio -al que aludiremos luego- ya suprimidas en la vigente regulación.

B) Contenido objetivo

Recordemos, por otro lado, que en el tipo penal de defraudación tributaria existen numerosos elementos que deben ser integrados con la normativa tributaria para comprender su significación. Por ello, ¿hasta dónde debe alcanzar el conocimiento de aquellos elementos por parte del sujeto activo para que concurra el elemento cognitivo del dolo⁶²⁵?

La AP de Tarragona abordó esta cuestión en la Sentencia de 7 de enero de 2016, y afirmó lo siguiente:

“(…) nuestra jurisprudencia no exige un conocimiento exhaustivo de la norma tributaria, bastando con que el sujeto activo del delito conozca la existencia de la obligación tributaria de forma genérica y eluda voluntariamente su cumplimiento para que pueda entenderse acreditado el elemento intelectual

⁶²³ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, en *REDF*, núm. 15-16, 1977, págs. 703-735, esp. págs. 721 y sig. En el mismo sentido se ha dicho que el dolo del delito fiscal consiste en “la conciencia y voluntad de que, mediante engaño, se causa injustamente a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local un perjuicio que excede de quince millones de pesetas” (BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Colección Ceura, Madrid, 2000, pág. 85).

⁶²⁴ Cfr. IGLESIAS PUJOL, L., *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 1983, pág. 280; DE LA PEÑA VELASCO, G., “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, *Cuadernos de Estudios de la Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo*, Murcia, 1984, pág. 143. La formulación transcrita ha sido rebatida por un destacado sector de la doctrina experta en la materia (*vid.* RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., págs. 90 y sigs.).

⁶²⁵ Sobre esto ya hemos adelantado una posible respuesta al momento de tratar hasta dónde debe abarcar el conocimiento como elemento del dolo (*vid. supra* Cap. IV, epígrafe III, apartado B).

del dolo. En este sentido incluso puede traerse a colación la STS de 30 de abril de 2003, que, para descartar la concurrencia precisamente del error de prohibición, afirma con total rotundidad que dicho conocimiento es el exigible al profano en relación con la normativa fiscal que infringe y ‘no es el que abarca todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud’⁶²⁶.

Es evidente que el sujeto activo debe saber que existe un hecho imponible⁶²⁷ y, además, conocer las principales circunstancias del hecho asociadas al mismo que puedan adquirir relevancia jurídica-tributaria. Basta con que el sujeto sepa que debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de algún modo, sin exigir un perfecto y cabal conocimiento de la norma tributaria. Por ello, “no parece exigible que el sujeto alcance a conocer exactamente el tributo devengado, pero sí que ‘intuya’ la trascendencia tributaria del hecho”⁶²⁸.

Ahora bien, aun cuando el agente pudiera conocer el alcance de la norma podría no proyectar la defraudación al Estado por una cifra superior a los 120 mil euros, cuantía que establece el legislador como límite cuantitativo para la configuración del delito fiscal. Es así que nos preguntamos: ¿es necesario que el

⁶²⁶ SAP de Tarragona de 7.I.2016 (Ponente: ESPIAU BENEDICTO), Fundamento de Derecho segundo. Acogen el criterio de la “valoración paralela a la esfera del profano” las SSTS de 19.VII.2000 (Ponente: GARCÍA-CALVO Y MONTIEL), de 8.II.2002 (Ponente: SORIANO SORIANO), de 8.XI.2002 (Ponente: SORIANO SORIANO), de 3.XII.2002 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), de 30.XII.2002 (Ponente: SORIANO SORIANO), de 30.V.2003 (Ponente: CALVO-RUBIO), de 10.X.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), de 10.XII.2004 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ), de 10.II.2005 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ) y, entre otras, de 18.IV.2006 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE). La doctrina, en el mismo sentido, ha dicho que “ha de conocerse la existencia de una obligación tributaria, si bien como tal elemento del tipo, no se precisa un conocimiento técnico, bastando el que corresponde a un profano” (BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 85).

⁶²⁷ Consúltese, en este sentido, STSJ de Extremadura, de 29.I.1998 (Ponente: JUANES PECES).

⁶²⁸ BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo II. Apartado 1. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 75-185, esp. pág. 171.

sujeto activo conozca que está defraudando al Erario en dicha suma? El monto señalado es un elemento normativo del tipo, razón por la que se exige que el dolo abarque aquella cuantía⁶²⁹, pero -como se dijo- no es necesario que ese conocimiento sea exacto, cabal o fehaciente⁶³⁰.

Bajo la perspectiva anterior nos dirigimos a formular una pregunta distinta: ¿el delito de defraudación tributaria requiere para su configuración algún elemento subjetivo del tipo de injusto *además* del dolo? O, apuntada la cuestión de otro modo: ¿pertenece al tipo de lo injusto un determinado fin perseguido por el autor⁶³¹?

Este último interrogante ha suscitado numerosos debates que pueden sintetizarse en dos teorías y que, en realidad, giran en torno al contenido del verbo típico *defraudar*⁶³². Sobre esto volveremos luego de referirnos, singularmente, a la categoría dogmática de dolo eventual en el delito de defraudación tributaria.

⁶²⁹ *Vid.*, ampliamente, *supra* Cap. III, epígrafe II, apartado B, número 1. Cfr., por todos, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 722.

⁶³⁰ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, Editorial Praxis, Barcelona, 1994, pág. 73. *Vid.*, entre otras, la STS de 2.III.1988 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), que considera la cuantía como elemento del tipo objetivo.

⁶³¹ CEREZO MIR, J., *Curso de Derecho penal español. Parte general, Teoría jurídica del delito*, tomo II, 6ª. edic., 7ª. reimpresión, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 122.

⁶³² Es interesante el planteamiento de SAIZ DÍAZ, C., “El delito de defraudación tributaria: delimitación del elemento subjetivo del tipo”, en *RJEDJB*, núm. 5, 2005, págs. 1334-1341, al distinguir dos posturas en cuanto al alcance del dolo: los que consideran necesaria la concurrencia de engaño, que a su vez se subdivide entre aquellos que entienden que debe ser análogo al exigido en el delito de estafa y los que defienden la necesidad de concurrencia de un artificio o mecanismo engañoso que no reviste la entidad de los elementos exigidos en la estafa. Por último, se refiere a un tercer grupo, que exige el incumplimiento consciente de los deberes tributarios al considerar que el engaño ha sido excluido por el legislador, que de haberlo exigido figuraría en la descripción del tipo como en el delito de estafa. Señala el autor que para este sector de la doctrina el dolo radica en el conocimiento de la existencia del deber genérico de ingreso y del incumplimiento de las obligaciones tributarias. En esencia, el dolo deberá abarcar exclusivamente la conciencia y voluntad de incumplir la obligación de ingreso de una deuda tributaria, incumplimiento que lleva implícita la vulneración de la normativa tributaria que exige la declaración e ingreso no efectuado.

C) Tipos de dolo: especial referencia al dolo eventual

El dolo eventual existe “cuando se somete al bien jurídico protegido a un gravísimo riesgo de lesión, siendo irrelevante que para el caso hipotético de producción segura del resultado el autor hubiera obrado igualmente o se hubiera abstenido de actuar”⁶³³.

La doctrina mayoritaria admite la comisión del delito fiscal con dolo eventual⁶³⁴, aunque algunos lo han cuestionado en los delitos estrictamente dolosos⁶³⁵, como puede ser la estafa⁶³⁶. Si bien es cierto que pueden presentarse casos de culpa consciente cuya distinción con el dolo eventual sea extremadamente difícil, ello no implica que deba rechazarse la modalidad en el ámbito de los tipos dolosos. Quienes se encuentran investidos de la potestad jurisdiccional de aplicar

⁶³³ GIMBERNAT ORDEIG, E., “Algunos aspectos de la reciente doctrina jurisprudencial sobre los delitos contra la vida (dolo eventual, relación parricidio-asesinato)”, op. cit., esp. págs. 428 y sig. *Vid.*, una exposición de las teorías en GIMBERNAT ORDEIG, E., “Acerca del dolo eventual”, op. cit., esp. págs. 241-252. Asimismo, al respecto, son de interés las SSTs de 31.VII.2001 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ), de 24.I.2005 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ), de 13.VII.2005 (Ponente: MARTÍN PALLÍN) y de 10.XII.2007 (Ponente: GIMÉNEZ GARCÍA).

⁶³⁴ *Vid.*, entre otros, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 722; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 317; LAMARCA PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *RDFHP*, vol. 35, núm. 178, 1985, págs. 743-797, esp. pág. 791; DE LA PEÑA VELASCO, G., “Reflexiones sobre el artículo 349 del Código penal”, en *CT*, núm. 53, 1985, págs. 257-284, esp. pág. 273; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 144; BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 85.

⁶³⁵ *Vid.*, ampliamente, QUINTERO OLIVARES, G., *Parte general del Derecho penal*, con la colaboración de F. MORALES PRATS, Editorial Aranzadi S.A., Navarra, 2005, págs. 328-334. En el mismo sentido se ha dicho que “el llamado dolo eventual sólo puede aceptarse conforme a todas las reglas que rigen la culpa, y en este sentido sólo cabe respecto de aquellos tipos que admiten la imprudencia” (BUSTOS RAMÍREZ, J. J., “Política criminal y dolo eventual”, en *RJC*, vol. 83, núm. 2, 1984, págs. 309-328, esp. pág. 325).

⁶³⁶ Cfr. VALLE MUÑIZ, J. M., *El delito de estafa*, Editorial Bosch, Barcelona, 1987, págs. 271 y sigs. Aunque la naturaleza y estructura del tipo de estafa es absolutamente distinta a la del delito de defraudación, este último grupo entiende que admitir el dolo eventual puede afectar a los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

la ley deben tener enorme cautela al momento de aplicar los criterios de distinción entre el dolo eventual y la culpa consciente⁶³⁷.

Hay quienes han afirmado que esta categoría dogmática es sólo un eficiente recurso utilizado en el delito fiscal para hacerle frente a la problemática que genera la exigencia de que el dolo abarque el monto defraudado como elemento del tipo⁶³⁸. Pero la concurrencia del dolo eventual resulta posible⁶³⁹, y aunque el sujeto activo desconozca con exactitud el monto dejado de ingresar, ha aceptado y consentido la cantidad defraudada⁶⁴⁰ porque es consciente de que incumple el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas⁶⁴¹. En otras palabras,

⁶³⁷ BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, Tesis Doctoral, Director de la Tesis: Prof. Dr. A. GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1997, pág. 300.

⁶³⁸ Cfr. BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000, pág. 75: “Las dificultades prácticas que proporciona la exigencia de que el dolo abarque también la cuantía defraudada, pueden ser solucionadas a través del dolo eventual, en el sentido de que, aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente la cantidad realmente defraudada”. En España la teoría del consentimiento constituye la jurisprudencia tradicional: SSTs de 4.VII.1980 (Ponente: DÍAZ PALOS), de 16.XI.1987 (Ponente: BARBERO SANTOS), de 9.VI.1989 (Ponente: BARBERO SANTOS), de 27.X.1993 (Ponente: DE VEGA RUIZ) y de 25.III.2004 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR). Recientemente, la STS de 16.VI.2016 (Ponente: GRANADOS PÉREZ), Fundamento de Derecho primero: “Acorde con la más reciente doctrina del conocimiento, la delimitación del dolo con la culpa consciente es la siguiente: si el autor tiene conocimiento del peligro concreto o le resulta indiferente habrá obrado con dolo y engloba todas las posibilidades que se abarcaban con las distintas clases de dolo que separaba la doctrina tradicional; por el contrario, habrá imprudencia cuando el autor, por descuido, desconozca el peligro (culpa inconsciente) o cuando conozca el peligro abstracto - no concreto- que genera la acción (culpa consciente)”.

⁶³⁹ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 85 y sig.

⁶⁴⁰ *Vid.*, entre otros, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 722; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 318, notas 389 y 390; LAMARCA PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., esp. pág. 791; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, núm. 1, 1998, págs. 55-66, esp. pág. 62.

⁶⁴¹ Consúltense las SSAP de Alicante de 21.III.1996 (Ponente: RODRÍGUEZ MIRA) y de Burgos de 13.VII.2007 (Ponente: REDONDO ARGÜLLES), pronunciamientos señalados por CHICO DE LA CÁMARA en su obra: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, pág. 90, nota 96.

“(e)l fin inmediato o directo del sujeto no tiene por qué ser la elusión del pago de los impuestos: es suficiente con que, aunque obre movido por otro propósito directo (por ejemplo, el fraude de acreedores privados), prevea el resultado dañoso para la Hacienda Pública y lo acepte en sus consecuencias”⁶⁴².

La jurisprudencia, por su parte, admite sin aparentes objeciones la posibilidad de cometer un delito de defraudación tributaria con dolo eventual⁶⁴³. En efecto, la STS de 10 de noviembre de 1993 afirmó lo siguiente:

“Las dudas que pudiera crearle la dimensión culpabilística del delito -se concluye- deben quedar resueltas a medio de una integración interpretativa del tipo que permite las formas omisivas como suficientes para el cumplimiento de todos los elementos. Se limita el recurrente prácticamente a transcribir las Sentencias de esta Sala de 2-3-1988 (RJ 1988\1520) y 29-6-1985 (RJ 1985\3087), a cuya doctrina no se opone la sentencia recurrida en cuanto que la razón de la absolución decretada no viene dada en función de ello, sino en la apreciación de inexistencia en los inculpados del dolo específico defraudatorio exigible para la comisión de los delitos de defraudación a la Hacienda (...). Es doctrina pacífica que el delito fiscal es un delito doloso, con suficiencia del *dolo eventual*, dado que el elemento ‘defraudación’ excluye la punibilidad de la comisión imprudente”⁶⁴⁴.

Así pues, será suficiente con que el sujeto perciba que el supuesto fáctico es relevante tributariamente, o tenga conciencia de la alta probabilidad de que su

⁶⁴² FERNÁNDEZ CUEVAS, A., “El delito fiscal en la Ley 50/77”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 299-309, esp. pág. 303. Cfr., asimismo, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 722; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 317; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 144.

⁶⁴³ En el mismo sentido se han pronunciado, entre otras, la STS de 10.XI.1993 (Ponente: SOTO NIETO) y las SSAP de Alicante de 21.III.2006 (Ponente: OJEDA DOMÍNGUEZ), de Burgos de 13.VII.2007 (Ponente: REDONDO ARGÜLLES), de Zaragoza de 14.V.2014 (Ponente: MURILLO Y GARCÍA ATANCE) y de Pontevedra de 27.VII.2016 (Ponente: FARIÑA CONDE).

⁶⁴⁴ STS de 10.XI.1993 (Ponente: SOTO NIETO), Fundamento de Derecho segundo. (*Cursivas añadidas*).

comportamiento configure un delito fiscal y aún así prosiga con la ejecución de la maquinación⁶⁴⁵.

Podemos citar, también, la Sentencia de la AP de Madrid, de 20 de septiembre de 2002, oportunidad en la que la Audiencia afirmó:

“Para la apreciación del elemento subjetivo del tipo de injusto del delito fiscal no es preciso un particular ánimo defraudatorio distinto del dolo o equiparable con carácter exclusivo a un dolo intencional, sino que, como viene afirmando la mejor doctrina y la jurisprudencia (...), basta la presencia de un dolo de defraudar, del que en absoluto es excluible la modalidad doloso-eventual, bastando entonces con un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones realizadas conllevarán una actividad defraudatoria y la asunción por parte del sujeto de esa probabilidad no es por tanto, en suma, una especial intención de defraudar lo que ha de probarse, sino que, para considerar concurrente el dolo del artículo 305 del CP, bastará con que pueda inferirse un conocimiento seguro o muy probable del agente de los elementos objetivos del ilícito penal”⁶⁴⁶.

Pero, en verdad, no podemos ignorar la dificultad práctica de diferenciar un comportamiento doloso eventual de un comportamiento culposo consciente (no punible como delito fiscal). Creemos que tal distinción, lejos de cualquier situación anímica del autor frente al posible resultado típico, radica en el aspecto

⁶⁴⁵ Cfr., sobre la cuestión de fondo, ZUGALDÍA ESPINAR, J. M., “La demarcación entre el dolo y la culpa: el problema del dolo eventual”, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 39, núm. 2, 1986, págs. 395-42, esp. págs. 420 y sig.; RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, T., *Delitos de peligro, dolo e imprudencia*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Centro de Estudios Judiciales, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, págs. 62 y sigs.; MAQUEDA ABREU, M. L., “La relación dolo de peligro-dolo (eventual) de lesión. A propósito de la STS de 23 de abril de 1992 sobre el aceite de colza”, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 48, núm. 2, 1995, págs. 419-440, esp. pág. 436.

⁶⁴⁶ SAP de Madrid de 20.IX.2002 (Ponente: DESCONOCIDO), Fundamento de Derecho segundo.

intelectual o cognitivo⁶⁴⁷. El sujeto obrará culposamente y, por ende, sin relevancia típica en el delito fiscal, cuando deja de evitar la conducta que puede configurar un hecho típico si se dan una serie de circunstancias que aquél desconoce, pero con las que debería haber tenido cuidado o un mayor cuidado. El comportamiento culposo, así, ha de suponer la decisión de realizar el hecho típico sin que el autor tenga a su alcance todos los datos necesarios para la norma, decisión desvalorada por implicar una falta de cuidado⁶⁴⁸.

Por el contrario, habrá dolo eventual y, consiguientemente, delito fiscal, cuando el agente posea los datos suficientes para calcular la posibilidad de realización del hecho descrito por el legislador en el art. 305 CP⁶⁴⁹, conocimiento que conlleva el deber de evitar la realización del tipo⁶⁵⁰.

Al respecto, la Sentencia de la AP de Barcelona de 5 de julio 2016 (caso *Messi*)⁶⁵¹ -confirmada en sus propios términos por STS de 24 de mayo de 2017⁶⁵²-,

⁶⁴⁷ Es así que, dentro del marco de las teorías que han caracterizado la discusión sobre la distinción entre el dolo eventual y la culpa consciente (entre ellas, la *teoría de la voluntad* y la *teoría de la representación*), nos inclinamos a favor de la *teoría de la representación*. Cfr. DÍAZ PITA, M^a. del M., *El dolo eventual*, op. cit., págs. 101 y sigs.

⁶⁴⁸ *Vid.*, ampliamente, FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “La distinción entre dolo e imprudencia en los delitos de resultado lesivo. Sobre la normativización del dolo”, op. cit., esp. págs. 299 y sigs.

⁶⁴⁹ Cfr., en sentido contrario, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, T., *Delitos de peligro, dolo e imprudencia*, op. cit., págs. 81 y sigs.

⁶⁵⁰ En el mismo sentido, STS de 8.XI.1996 (Ponente: GARCÍA-CALVO Y MONTIEL).

⁶⁵¹ ALAMÁN, L., “El fraude de ley y la defraudación del artículo 305 del Código Penal: el caso Messi”, en *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 922, 2016, pág. 6.

⁶⁵² La STS de 24.V.2017 (Ponente: VARELA CASTRO), sin perjuicio de confirmar la SAP mencionada, apunta lo siguiente con respecto a la “ignorancia deliberada”: “ (...) De ello cabe concluir que cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cual sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludirlo, pues solamente desde este designio se comprende los actos materialmente ejecutados por el acusado y que, como ya hemos dicho, realizan el elemento del tipo objetivo del delito. Y ello sin acudir a innecesarias referencias hecha sólo *ex abundanti* por la recurrida al dolo eventual. Y menos aún a lo que se ha dado en denominar ‘*ignorancia deliberada*’. Debemos reiterar aquí, como ya hicimos en nuestra STS nº 830/2016 de 3 de noviembre, el rechazo que nos merece el sintagma ‘ignorancia deliberada’ al que ya nos referimos también en la sentencia de 3 de diciembre de 2012. Y

tras una reflexión sobre el principio de ignorancia deliberada⁶⁵³, consideró doloso -por dolo eventual- el comportamiento del encausado, en los siguientes términos:

“(…) cuando existen indicios de que el sujeto ha sido consciente de determinados elementos en los que no ha querido profundizar, asistiríamos a una realización objetivamente típica sin que el sujeto haya contado en el momento de realización del hecho con los conocimientos exigidos por el dolo del tipo cometido; pero esa falta de conocimiento sería, simplemente, el resultado de una decisión previa, más o menos consciente, de no querer obtenerlo”⁶⁵⁴.

hemos de hacerlo reiterando una doctrina de esta Sala que ya proclamaba serias advertencias sobre la difícil compatibilidad de tal método con las exigencias de la garantía constitucional de presunción de inocencia. Así en la sentencia de este Tribunal Supremo nº 68/2011 de 15 de febrero dijimos: En alguno de los precedentes de esta Sala, no obstante, se ha mencionado la ‘ignorancia deliberada’, como criterio para tener por acreditado el elemento cognitivo del dolo, es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo (hecho constitutivo de la infracción penal en la terminología del (art. 14.1 CP) o de un hecho que cualifique la infracción penal, como es el caso de la cantidad de notoria importancia discutida en el recurso). Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una transposición del ‘*willful blindness*’ del derecho norteamericano y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional. Asimismo, se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la ‘ignorancia deliberada’ -cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la STS de 20-7-2006- pueda ser utilizada para eludir ‘la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual’, o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo. Debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo. Pero, dicho esto, y tal como hemos venido exponiendo, en este caso la consciencia y voluntad del método y resultado fraudulento en relación al deber de tributar por IRPF, viene evidenciado por los datos objetivos constatados por prueba directa e indiciaria que acreditan los actos que se dicen ejecutados material y directamente por el acusado y que permiten inferir consciencia y voluntad de que con tales actos eludía el debido pago fiscal”. (Fundamento de Derecho sexto). Es decir, el TS estima que el acusado obró con dolo directo, descartando la existencia de una ignorancia deliberada que fundamenta un dolo eventual.

⁶⁵³ Cfr. NAVARRO MASSIP, J., “La doctrina de la ignorancia deliberada: ¿presunción de dolo?”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2012, págs. 67-77; FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, 2015, págs. 1-29.

⁶⁵⁴ En este sentido, consúltese SAP de Barcelona de 5.VII.2016 (Ponente: ARMAS GALVE). En especial, sobre lo transcrito, véase el Fundamento de Derecho sexto.

IV.- Elementos típicos subjetivos distintos del dolo

A) Preliminar

La formulación de la teoría de los elementos subjetivos del injusto se debe en su originario enunciado general a H. A. FISCHER⁶⁵⁵, por lo que toda referencia a la teoría en este sentido ha de conectarse con este autor⁶⁵⁶. Es verdad que su labor no se desarrolla exclusivamente en el marco jurídico-penal, sino en la teoría general del Derecho y de la problemática de la antijuricidad, pero los resultados dogmáticos que se obtienen inciden, sin duda, de modo substancial en el Derecho penal⁶⁵⁷.

La teoría aludida muestra la relevancia de los propósitos subjetivos del sujeto en orden a la delimitación entre Derecho e injusto. Su formulación afirma, concretamente, que en determinadas constelaciones de casos no está prohibido o

⁶⁵⁵ FISCHER, H. A., *Die Rechtsidrigkeit mit besonderer Berücksichtigung des Privatrechts*, Frankfurt am Main, 1966 (Lizenzausgabe mit freunfl. Genehmigung unveränderter Nachdruck der Ausgabe München, 1911), págs. 137 y sigs. El valor emblemático de teoría ha sido resaltado, aunque indicando que no carece de significativos precedentes históricos, por POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal español*, op. cit., págs. 89, 92 y sigs.

⁶⁵⁶ Existen numerosas posiciones formuladas en la doctrina, que comparten el criterio del reconocimiento de los postulados fundamentales de la categoría dogmática de los elementos subjetivos del injusto. ANTÓN ONECA, *Derecho penal. Parte general*, tomo I, Editorial Gráfica Administrativa, Madrid, 1949, págs. 178 y sigs., contribuyó de manera decisiva a la investigación de diversos aspectos de este tema. En efecto, tras confrontar las configuraciones objetiva y subjetiva de la antijuricidad, reconoce la existencia de algunos supuestos típicos portadores de elementos subjetivos del injusto, considerando que esta categoría dogmática sirve de enlace entre objetivistas y subjetivistas. Afirma que la presencia de tales características decide el sentido jurídico (de valor o disvalor según configure una causa de justificación o un injusto) de comportamientos externos. También destaca el carácter bifronte de estos elementos psíquicos, en cuanto son constatables no sólo en el ámbito del injusto, sino también en el de la culpabilidad, participando dogmático-funcionalmente de la esencia de ambas características constitutivas del delito.

⁶⁵⁷ POLAINO NAVARRETE, *Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal español*, op. cit., pág. 90.

permitido jurídicamente un mero acontecimiento objetivo, sino que éste está prohibido o permitido según el fin perseguido por el sujeto ejecutor⁶⁵⁸.

Apuntado lo anterior, pasemos a precisar el concepto del que partiremos para el estudio de estos elementos en nuestra materia.

B) Naturaleza dogmática: su distinción con el dolo

En algunos delitos el legislador ha querido restringir el ámbito de punición propia del tipo doloso mediante la incorporación expresa a la descripción típica de algún elemento subjetivo especial, cuya concurrencia se exige *además* del dolo⁶⁵⁹. Dichos componentes son denominados *elementos subjetivos del tipo* (o del injusto, o del tipo de injusto)⁶⁶⁰, y pueden ser definidos como aquellos momentos subjetivos de acción constituidos por elementos trascendentes del dolo consistentes en una singular *intención* finalista del autor (como ánimo de, con la intención de, con el fin de, para tal objetivo, con la finalidad de, con el propósito u objetivo de), una especial *tendencia* de índole exógena impulsora a la realización del tipo objetivo (como la tendencia sexual, la especial motivación, la de hábito o de constitución que exigen una determinada cualidad del autor), una singular forma

⁶⁵⁸ MEZGER, E., *Derecho penal: parte general. Libro de estudio*, traducción de la 6ª. edic. alemana (1955) por C. A. FINZI, Editorial Din, Buenos Aires, 1989, págs. 136-14.1

⁶⁵⁹ Por ello, la magistral afirmación de NAVARRETE URIETA, J. M., “Elementos racionales e irracionales en la estructura del delito”, en *Anales de la Universidad de Valencia*, vol. XXXVI, cuaderno III, Derecho, 1962-1963, págs. 65 y sigs: “El Derecho no es simplemente una especie de ordenador de las necesidades vitales, sino que, como todo producto de cultura, tiene una escala de valores (...) El legislador no configura los delitos ni de forma caprichosa ni partiendo exclusivamente de aquellos hechos que representan una lesión de intereses o de bienes, sino que tiene que partir también de aquellas concepciones éticas vivas en la sociedad para la que se legisla (...) El delito no puede ser una construcción lógico-racional completamente rígida: a su esencia pertenecen también aquellos elementos valores irracionales o emocionales que no pueden ser aprehendidos por medio de un análisis lógico realizado por el entendimiento humano”.

⁶⁶⁰ *Vid.*, ampliamente, POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal español*, op. cit., págs. 89-98 y, 119-131. Cfr. LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 233; MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, 10ª. edic. revisada y actualizada, Editorial Reppetor, Barcelona, 2016, págs. 286-288.

de *manifestación* (en los tipos de delitos de exteriorización, de expresión, de especial conocimiento o de medios de manifestación singularmente determinados), así como hipótesis de imperfecta ejecución autónomamente incriminadas (como los tipos de consumación *anticipada* de conspiración, provocación, de tentativa y de empresa o emprendimiento en que se equipara el mero emprender de la tentativa con la consumación ejecutiva)⁶⁶¹, sin los cuales la conducta no es que sea típica pero no culpable, sino que no está siquiera penalmente prohibida⁶⁶².

Como apuntó la doctrina, estos elementos “concurren junto al dolo y *son asimismo partes integrantes del injusto de acción*, en la medida en que vienen a caracterizar más detalladamente la voluntad de acción del autor. Se presentan como modificaciones de la voluntad típica de acción que, al igual que el dolo, muestran la *estructura de la finalidad* y están, también como aquél, referidos al bien jurídico protegido, al objeto de la acción, así como al modo y forma de su lesión. Por regla general los elementos subjetivos del tipo sirven para constituir el injusto de una determinada clase de delito y, más ocasionalmente, son empleados como base para efectuar *cualificaciones o atenuaciones* de un tipo básico”⁶⁶³.

⁶⁶¹ Vid. POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal español*, op. cit., págs. 251-284, 285-295, 296-309, 310-315.

⁶⁶² GUARDIOLA GARCÍA, J., “Especiales elementos subjetivos del tipo en Derecho penal: aproximación conceptual y contribución a su teoría general”, en *RDPP*, núm. 6, 2001, *passim*. Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / ARROYO ZAPATERO, L. / FERRÉ OLIVÉ, J. / GARCÍA RIVAS, N. / SERRANO PIEDECASAS, J. R. / TERRADILLO BASOCO, J. / RODRÍGUEZ YAGÜE, C. (Coordinadora), *Curso de Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 261 y sig.

⁶⁶³ JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 340. La doctrina de los elementos subjetivos del injusto ha tenido, desde temprana época, un atento acogimiento. Vid., sobre la presente materia, ampliamente, POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal español*, op. cit., págs. 39-147 y 247-316; ID., *El injusto típico en la Teoría del delito*, Editorial Mario Viera Editor (Mave), Corrientes (Argentina), 2000, págs. 112-135; ID., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, vol. I, Editorial Bosch, Barcelona, 2000, págs. 523-549; ID. *Lecciones de Derecho penal, Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 164 y sigs.; asimismo, DÍEZ RIPOLLÉS, J. L., *Los elementos subjetivos del delito. Bases metodológicas*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1990, págs. 73-154; DONNA, E. A., *Teoría del delito y de la pena, 2, Imputación delictiva*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 1995, págs. 87 y sigs.

De lo dicho hasta el momento se infiere que los elementos típicos subjetivos son ostensiblemente distintos al dolo. Y esto es lo que merece destacarse para poder comprender con exactitud la trascendencia del análisis propuesto.

Cuando se valora la concurrencia del dolo en una determinada figura penal, resultan indiferentes los móviles o ánimos que lleven al sujeto a realizar la conducta típica. Por ejemplo, en el delito de homicidio doloso, basta con que el sujeto se haya decidido en contra de la vida de la víctima, siendo indiferente si ha tomado esa decisión porque la odia, para vengarse, o para heredarla.

No obstante, en algunos tipos penales el legislador expresamente requiere para afirmar la tipicidad de la conducta la presencia de elementos subjetivos, además, del dolo. Sirva de ejemplo la exigencia del “ánimo de lucro” en el sujeto que incurre en el delito de extorsión -art. 243 CP-, de modo que sin él este hecho sería irrelevante para el Derecho penal⁶⁶⁴.

Ahora bien, cuando la realización de un tipo penal requiere la constatación de elementos subjetivos distintos del dolo se plantea la cuestión del tratamiento jurídico-penal que merece el hecho cometido sin que aquéllos concurren. Al respecto, podemos formular dos supuestos⁶⁶⁵:

⁶⁶⁴ Art. 243 CP: “El que, con ánimo de lucro, obligare a otro, con violencia o intimidación, a realizar u omitir un acto o negocio jurídico en perjuicio de su patrimonio o del de un tercero, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años, sin perjuicio de las que pudieran imponerse por los actos de violencia física realizados”.

⁶⁶⁵ LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 233; MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 288.

I) Si el tipo penal exige la concurrencia de un elemento subjetivo del injusto, y el comportamiento ejecutado -con dolo, pero sin aquél-, no integra ningún otro tipo penal, el mismo será impune⁶⁶⁶; y

II) Si el tipo penal exige la concurrencia de un elemento subjetivo del injusto, y el comportamiento ejecutado -con dolo, pero sin aquél-, configura otro tipo penal, procederá la aplicación de este último⁶⁶⁷.

En suma, quedémonos con la siguiente idea: los elementos subjetivos del tipo son todos “aquellos requisitos de carácter subjetivo *distintos* al dolo que el tipo exige, además de éste, para su realización”⁶⁶⁸. Deciden la tipicidad en cuanto elementos típicos que son, fundamentan la antijuricidad en cuanto genuinos elementos subjetivos del injusto, deciden la imputación subjetiva a título de dolo, presuponen la concurrencia del dolo sobre la ejecución de los elementos objetivos del tipo, determinan el estatus del autor en la intervención delictiva, y condicionan

⁶⁶⁶ Sirva un ejemplo: el tomar un libro ajeno con el único ánimo de usarlo, esto es, sin el ánimo de lucro que requiere el art. 234 CP; el hurto de uso se castiga únicamente cuando recae sobre vehículos de motor (art. 244 CP). Art. 244 CP: “1. El que sustrajere o utilizare sin la debida autorización un vehículo a motor o ciclomotor ajenos, cuyo valor excediere de 400 euros, sin ánimo de apropiárselo, será castigado con la pena de trabajos en beneficio de la comunidad de 31 a 90 horas o multa de seis a 12 meses si lo restituyera, directa o indirectamente, en un plazo superior a la que se correspondería si se apropiare definitivamente del vehículo (...)”.

⁶⁶⁷ Sirva un ejemplo: tomar un vehículo a motor sin ánimo de apropiación, sino sólo de utilizarlo por plazo inferior a 48 horas, no constituye hurto, pero sí el delito de utilización indebida de vehículo a motor o ciclomotor contemplado en el art. 244 CP. En el mismo sentido: “La ausencia del elemento subjetivo del injusto determina la exclusión de la tipicidad de la conducta, aunque persista el dolo, salvo que realice un delito distinto, como son los casos del que se apodera de un vehículo de motor para usarlo durante unas horas no realiza el tipo de hurto del art. 234, pues no tiene ánimo de apropiarse de él, sino tan sólo de usarlo, pero realiza el tipo de hurto de uso de vehículos tipificado en el art. 244, o el funcionario que lesiona a un detenido, pero no para obtener una confesión, art. 174, sino por odio personal no realizará el delito de tortura, sino sólo el de lesiones” [BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / ARROYO ZAPATERO, L. / FERRÉ OLIVÉ, J. / GARCÍA RIVAS, N. / SERRANO PIEDECASAS, J. R. / TERRADILLO BASOCO, J. / RODRÍGUEZ YAGÜE, C. (Coordinadora), *Curso de Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 261 y sig.].

⁶⁶⁸ MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 287. (*Cursivas añadidas*). Sobre los límites de ejecución con imprudencia en delitos que contienen elementos subjetivos del tipo, véase, especialmente, TORÍO LÓPEZ, A., “Sobre los límites de la ejecución por imprudencia”, en *ADPCP*, fasc.1, 1972, págs. 53-88, esp. págs. 59 y sig.

la punibilidad por virtud de las exigencias político-criminales de prevención general y especial⁶⁶⁹.

C) **¿Exigencia de tales elementos típicos subjetivos en el tipo legal?**

Pese a que las tesis esbozadas acerca de la existencia o no de elementos subjetivos distintos del dolo en el delito fiscal fueron planteadas en el marco de regulaciones anteriores, creemos necesario referirnos a ellas. En efecto, y aunque podríamos considerar que es ya una polémica zanjada, recogeremos brevemente la discusión planteada con relación a los antiguos arts. 319 CP, primero, y 349 CP, después y, además, destacaremos la relevancia y actualidad del análisis en nuestro trabajo.

Para un sector de la doctrina *defraudar* equivale a causar un perjuicio patrimonial y, por ello, el dolo radica aquí en el conocimiento de los deberes tributarios (deber de ingreso y deberes formales conexos), cuyo incumplimiento consciente provoca la defraudación a la Hacienda Pública⁶⁷⁰. Basta, entonces, con que el sujeto activo tenga conciencia y voluntad de no pagar lo que debe sabiendo que existe tal obligación⁶⁷¹.

Para otro grupo el término *defraudar* supone la integración en la conducta de un singular elemento subjetivo del injusto⁶⁷², un ánimo defraudatorio

⁶⁶⁹ Vid. POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal español*, op. cit., esp. págs. 316-327.

⁶⁷⁰ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 85.

⁶⁷¹ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 142 y sigs.

⁶⁷² Erróneamente caracterizado en ocasiones como “dolo específico”. Al respecto, véase la crítica de POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal español*, op. cit., págs. 217-226; y, 235 y sig., a la pretendida categoría de “dolo específico” mencionado por la doctrina italiana y por un irrelevante sector de la doctrina española que la sigue. No podemos dejar de referirnos a ciertos pronunciamientos de la jurisprudencia criminal que han venido exigiendo, bien que minoritariamente, la concurrencia de un dolo específico,

concreto⁶⁷³, o bien un especial conocimiento y voluntad de estar engañando a la Hacienda Pública⁶⁷⁴. Esta corriente ha identificado la existencia de un elemento subjetivo específico duplicando el dolo exigible para la configuración del delito⁶⁷⁵: “(e)l verbo defraudar, sobre el que se construye el delito fiscal, implica necesariamente la presencia de un elemento subjetivo del injusto distinto que el dolo: el ánimo de defraudar, consistente en obtener una ventaja patrimonial por el impago de la deuda tributaria”⁶⁷⁶. En otras palabras, el especial ánimo de defraudar aparecería íntimamente unido al verbo núcleo del tipo penal y configuraría, de este modo, un elemento esencial para apreciar una defraudación tributaria⁶⁷⁷.

queriendo aludir a la correcta categoría dogmática de elemento subjetivo del injusto. Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 281 y sig., la STS de 27.XII.1990 (Ponente: RUIZ VADILLO), que reconoce la exigencia de un “dolo específico consistente en el conocimiento de que con su conducta estaba causando un perjuicio al Erario Público (...)”. En cambio, las SSTS de 9.III.1993 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), de 20.V.1996 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER) y la STSJ de Extremadura de 29.I.1998 (Ponente: JUANES PECES) aluden a la concurrencia de un *elemento subjetivo específico* “para evitar que la intervención punitiva lleve a la abusiva y denostada prisión por deudas (...)”. Es interesante citar también la SAP de Burgos de 13.VII.2007 (Ponente: REDONDO ARGÜELLES), en la que se señala que “(p)odemos sacar, como conclusión, que el *elemento subjetivo* del delito fiscal consiste en que la acción u omisión del autor tenga como *finalidad* el fraude tributario (reducir o eliminar la cuota que debe abonar, u obtener o aumentar devoluciones o beneficios fiscales); *finalidad* que puede ser plenamente querida (dolo directo) o simplemente aceptada como consecuencia probable de la acción u omisión (dolo eventual). Esa finalidad puede ir acompañada de *ánimo de lucro* propio o de otros *objetivos* mediatos (...)”. *Vid.*, asimismo, sobre la categoría dogmática de elemento subjetivo del injusto en el delito fiscal, las reseñas jurisprudenciales efectuadas en MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones y delitos y contra la Hacienda Pública*, actualizado a octubre de 2000, Editorial Cisspraxis, Valencia, 2000, págs. 304-307.

⁶⁷³ Véanse las sentencias de la AP de Valencia de 16.IX.1988 y de Barcelona de 4.VII.1989 (pronunciamientos señalados en BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, op. cit., págs. 75-78). Asimismo, STS de 20.IX.1990 (Ponente: SOTO NIETO).

⁶⁷⁴ *Vid.* RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 722; AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, Editorial Civitas, Madrid, 1988, pág. 271; BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 49; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, op. cit., pág. 73.

⁶⁷⁵ *Vid.*, ampliamente, COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., págs. 215 y sigs.

⁶⁷⁶ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, op. cit., pág. 75.

⁶⁷⁷ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, op. cit., pág. 77 y sig.

Recordemos, igualmente, que en la regulación del delito fiscal vigente hasta 1985 -consagrado en el art. 319 CP⁶⁷⁸- se señalaban ciertas presunciones del *ánimo de defraudar* (anomalías sustanciales en la contabilidad, y negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria), lo que generó que un considerable sector de la doctrina estimara que aquél debía admitirse como un elemento subjetivo integrante del tipo de injusto⁶⁷⁹.

Aquellas presunciones configuraron un argumento para justificar la existencia de especiales elementos subjetivos distintos del dolo y orientaron a alguna doctrina a señalar lo siguiente: “El tipo de injusto del delito fiscal (...) es portador de un elemento subjetivo: el ánimo de lucro ilícito. En efecto, el ánimo de lucro aunque no esté explícito como en otros delitos -v. gr., el hurto propio del artículo 524.1- debe entenderse incluido -como indica ANTÓN ONECA a propósito de las estafas- en el verbo defraudar con el que se describe, como hemos visto, el núcleo del tipo. El delito fiscal posee, pues, un *específico elemento subjetivo del injusto*. El lucro -entendido aquí como mejor de carácter patrimonial- pretende

⁶⁷⁸ El derogado art. 319 CP establecía que “(c)ometerá delito fiscal el que defraudare a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe *ánimo de defraudar* en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria (...)”.

⁶⁷⁹ Expresión *-ánimo de defraudar-* que algunos autores creían que encerraba ese específico elemento subjetivo del tipo de injusto (POZO LÓPEZ, J. DEL / ARNÁU ZOROA, F., “Anotaciones sobre el delito fiscal”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 379-446, esp. pág. 418; GÓMEZ-DÉGANO y CEBALLOS ZÚÑIGA, J. L., “El delito fiscal”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 257-297, esp. pág. 272). No obstante, “la referencia legal consignada (...) no permite apreciar inequívocamente la exigencia de un elemento subjetivo del tipo de injusto, en la medida que el mismo no es expresamente exigido de modo inequívoco en la configuración legal del comportamiento delictivo, en cuanto tal categoría dogmática perteneciente a un tipo subjetivamente configurado en virtud de la exigencia del momento anímico finalista representado por el propósito de defraudar” (POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, en *EPC*, Cursos y Congresos de la Universidad de Santiago de Compostela, núm. IX, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1985, págs. 147 a 205, esp. pág. 166).

obtenerlo el agente mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute indebido de beneficios fiscales”⁶⁸⁰.

La expresa exigencia legal del ánimo defraudatorio generó un amplio y peligroso margen de discrecionalidad interpretativa en orden a la determinación de la estructura del delito fiscal⁶⁸¹. Tanto fue así que la LO 2/1985, de 29 de abril, por medio del art. 349 CP, suprimió las presunciones referidas, circunstancia que, sin embargo, no fue óbice para que un cualificado sector de la doctrina identifique un requisito -ahora implícito- en el empleo del verbo núcleo *defraudar*: el ánimo de lucro⁶⁸².

Vemos así que, pese a la supresión aludida, la doctrina continuó sosteniendo la existencia de un singular elemento subjetivo en el tipo de injusto distinto del dolo ni renunció a la necesidad de acreditar su efectiva concurrencia⁶⁸³. A pesar de que el precepto dejó de referirse expresamente al ánimo defraudatorio, la doctrina interpretó la disposición de manera restrictiva, exigiendo la constatación en el particular supuesto de hecho de un ánimo especial como elemento subjetivo distinto del dolo⁶⁸⁴. En este sentido se afirmó que “(a)unque no lo diga

⁶⁸⁰ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. 721. (*Cursivas añadidas*).

⁶⁸¹ POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, op. cit., esp. pág. 167. En efecto, esta discrecionalidad fue la que condujo al planteo de una cuestión de capital importancia: la pertenencia o no de la presunción legal al tipo de injusto (cfr., ampliamente, MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., págs. 321-325).

⁶⁸² RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. 721. Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 303; CÓRDOBA RODA, J., “El nuevo delito fiscal”, en *RJC*, vol. 84, núm. 4, 1985, págs. 916-944, esp. pág. 926; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 145, nota 210.

⁶⁸³ Vid. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, op. cit., pág. 76; BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, op. cit., pág. 75. Al efecto: SSTS de 28.VI.1991 (Ponente: BARBERO SANTOS) y de 31.V.1993 (Ponente: GRANADOS PÉREZ).

⁶⁸⁴ Lo mismo sostiene LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 233, a propósito de otra figura legal: “Del mismo modo, una acción objetivamente ofensiva para el honor ajeno, pero sin *animus iniurandi*, no realiza el tipo de injusto propio del delito de injurias (así lo exigía expresamente el art. 457 ss. CP 1944; y aunque la formulación del

expresamente la Ley (...) de la expresión ‘defraudar’ se deriva la exigencia de ánimo de lucro como elemento subjetivo de tipo de injusto. El lucro perseguido, consiste en una ventaja patrimonial que, si en los delitos de hurto y estafa se persigue obtener con la apropiación de una cosa con valor económico o de tráfico, en el delito fiscal es consecuencia del impago de la deuda o de la obtención o devolución o beneficio”⁶⁸⁵.

Por su parte, la jurisprudencia recaída antes de la vigencia del Código penal de 1995 consideró, mayoritariamente, que el delito fiscal requería como elemento subjetivo del tipo de injusto el ánimo defraudatorio equivalente al ánimo de lucro⁶⁸⁶. No podemos dejar de referirnos, en este sentido, a la STS de 3 de diciembre de 1991, oportunidad en la que Alto Tribunal afirmó lo siguiente:

“(...) el delito imputado exige un elemento subjetivo específico -ánimo de defraudar- para evitar que la intervención punitiva lleve a la abusiva y denostada prisión por deudas, pero esa intención defraudatoria, evidente en quien declaraba de propósito mal o torticeramente, podía darse en quien no declaraba porque, siendo consciente de este deber específico, omitía una actuación esperada por la Administración Tributaria, que podía ser tomada como expresión -inveraz- de no existir hecho imponible; semánticamente ‘eludir’ (del latín ‘*ludere*’, jugar) es huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, y puede

art. 208 CP 1995 no lo menciona expresamente, cabe una interpretación restrictiva que siga exigiendo ese ánimo), sino que es un mero ilícito civil contra el honor”. En contra de aquella afirmación se pronunció, entre otros, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 145: “Sin embargo, esta referencia al ánimo de defraudar ha desaparecido en la redacción de 1985. De manera que la defraudación tributaria deja de configurarse como un delito de tendencia, animado por un específico elemento subjetivo del injusto, siendo suficiente el dolo genérico”.

⁶⁸⁵ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 85.

⁶⁸⁶ En este sentido, el TS proclamó que el delito de defraudación a la Hacienda Pública es “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*’, siendo este elemento subjetivo del injusto, esencial” (STS de 27.XII.1990, Ponente: RUIZ VADILLO, Fundamento de Derecho tercero).

hacerse -con referencia al supuesto enjuiciado- mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta ‘todos’ con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consuno exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal”⁶⁸⁷.

Así pues, la exigencia de un especial elemento subjetivo del tipo de injusto como podría ser el ánimo de lucro o de defraudar, cuya presencia se requiera además del dolo, carece de sentido⁶⁸⁸. La intención es indiferenciable del dolo, del conocimiento del detrimento de ingresos generada mediante la declaración mendaz, incompleta o ausente⁶⁸⁹.

Además, exigir aquel elemento determinaría la atipicidad de las conductas realizadas con dolo eventual, lo que político-criminalmente no será acertado, pues da lugar a desmedidos flancos desprotegidos en el interés de la Hacienda Pública. En este sentido, “(u)na protección penal sin lagunas debe incorporar la tipicidad de las conductas de los sujetos que en su relación con la Hacienda cuentan con la posibilidad de determinar el resultado lesivo, no sólo la de quienes orientan decididamente su conducta a la defraudación”⁶⁹⁰.

⁶⁸⁷ STS de 3.XII.1991 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), Fundamento de Derecho primero. En parecidos términos se pronunciaron las sentencias del TS de 24.II.1993 (Ponente: DÍAZ PALOS), de 9.III.1993 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ) y de la AP de A Coruña de 9.I.2017 (Ponente: MARTELO PÉREZ).

⁶⁸⁸ Cfr., en el mismo sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. pág. 62: “Sin embargo, un sector doctrinal minoritario ha venido exigiendo un especial ánimo de defraudar diferente del dolo, ánimo que carece de toda base legal y que ha sido invocado por algunas resoluciones jurisprudenciales para fundamentar indebidamente algunas absoluciones”.

⁶⁸⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Editorial Tecnos, Madrid, 1995, págs. 55 y sigs.

⁶⁹⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, op. cit., pág. 73. *Vid.*, asimismo, POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal español*, op. cit., págs. 237-239.

Conviene insistir, frente a lo señalado por algunos autores⁶⁹¹, que, en materia de tipo subjetivo en el delito fiscal, no existe base legal para exigir un especial ánimo defraudatorio⁶⁹², o voluntad defraudatoria de perjudicar o de impedir que la Administración conozca el hecho imponible, sea concebido como elemento independiente⁶⁹³ o embebido en un ánimo de lucro⁶⁹⁴.

Reconocemos que la opinión mayoritaria en la doctrina -al menos con el surgimiento de la figura del delito fiscal en 1977- ha venido exigiendo un *ánimo de lucro* que estaría implícito en el verbo típico *defraudar*, consistente en la finalidad de obtener la ventaja patrimonial inherente al impago de la deuda tributaria⁶⁹⁵. No

⁶⁹¹ CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, op. cit., pág. 90, nota 96, quien afirma que "(e)l tipo subjetivo requiere además del dolo, un ánimo de lucro, entendido como 'cualquier utilidad, goce, ventaja, o provecho económico (...)'"

⁶⁹² Tal como dice JAKOBS, G., *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación*, traducción de J. CUELLO CONTRERAS y J. L. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1995, pág. 311: "los elementos subjetivos del injusto distintos al dolo o a la imprudencia siempre se mencionan en el respectivo tipo concreto". En el mismo sentido, TORÍO LÓPEZ, A., "Motivo y ocasión en el robo con homicidio", en *ADPCP*, núm. 23, fasc./mes 3, 1970, págs. 605-624, esp. pág. 619.

⁶⁹³ Así se afirma en BAJO FERNÁNDEZ, M. / SUÁREZ GONZÁLEZ, C. / PÉREZ MANZANO, M., *Manual de Derecho penal. Parte especial (delitos patrimoniales y delitos económicos)*, 2ª. edic., Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993, pág. 620, nota 83, en donde se pretende otorgar al elemento subjetivo del injusto un papel de restricción de conductas típicas. Cfr. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, op. cit., pág. 56, nota 87, quien ha apuntado que en la jurisprudencia suele aludirse también a un especial *ánimo de defraudar*, y señala, entre otras, las sentencias del TS de 29.VI.1985 (Ponente: DE VEGA RUIZ), de 2.III.1988 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), de 26.XI.1990 (Ponente: MONTERO FERNÁNDEZ-CID), de 27.XII.1990 (Ponente: RUIZ VADILLO), de 20.XI.1991 (Ponente: RUIZ VADILLO), de 3.XII.1991 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), de 24.II.1993 (Ponente: DÍAZ PALOS) y de 31.V.1993 (Ponente: GRANADOS PÉREZ), aclarando que, ciertamente, en los pronunciamientos posteriores a los señalados se ha identificado aquel ánimo defraudatorio con el dolo.

⁶⁹⁴ MESTRE DELGADO, E., *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1991, pág. 85.

⁶⁹⁵ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, op. cit., págs. 75 y sigs. En este sentido se ha pronunciado la doctrina: "(...) el tipo de injusto del delito descrito en el artículo 349 contiene un elemento subjetivo, el ánimo de lucro ilícito, el cual no aparece de forma explícita, pero debe entenderse comprendido en el verbo mencionado. Por supuesto, el lucro perseguido por el agente ha de consistir en una ventaja patrimonial, que en el presente delito se consigue en virtud del impago de una deuda, la deuda tributaria" [MARTÍNEZ PÉREZ, C., "Título VI del Libro II del Código Penal. Delitos contra la

obstante, “(t)al elemento no introduce un factor de (indeseable) restricción para la aplicación de esta figura delictiva, toda vez que, por supuesto, es *compatible* con cualquier otro ánimo (extratípico) que pueda erigirse en móvil de la actuación del autor (el móvil, p. ej., de ‘objeción fiscal’ no enerva la presencia de un ánimo de lucro *concurrente*)”⁶⁹⁶.

Recapitulando hasta aquí: nuestra tesis supone, en primer lugar, renunciar a la exigencia de un dolo específico en el delito fiscal (en realidad, se refiere a un singular elemento subjetivo del injusto, que desde luego no puede apreciarse si no se incluye en la descripción del tipo legal)⁶⁹⁷ y, además, interpretar al tipo penal sin tener que acreditar esa expresa intención defraudatoria y de perjudicar a la Hacienda Pública en beneficio propio o ajeno⁶⁹⁸.

El dolo exigido por la descripción legal del tipo quedaría acreditado con la constatación suficiente de que el sujeto pasivo del tributo no lo ingresó o ingresó menos sabiendo que debía hacerlo, y los aspectos esenciales o primarios de cómo

Hacienda pública (‘El delito fiscal’), en M. COBO DEL ROSAL (Director) / M. BAJO FERNÁNDEZ (Coordinador), “Comentarios a la Legislación Penal. Tomo VII. Delitos contra el secreto de las comunicaciones (‘escuchas telefónicas’). Delitos contra la Hacienda pública (‘delito fiscal’), en *RDP*, Editorial Edersa, Madrid, 1986, págs. 199-394, esp. págs. 276 y sig.].

⁶⁹⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, op. cit., pág. 56. Como anota el autor, no es de recibo la objeción apuntada por PÉREZ ROYO (*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 146) y asumida por DE VICENTE MARTÍNEZ (*Los delitos contra la Seguridad Social*, Editorial Praxis, Barcelona, 1991, pág. 251), en el sentido de constatar la existencia de casos en los que no se podrá acreditar la concurrencia de un ánimo de lucro en el propio autor, puesto que los beneficiarios directos de la defraudación son terceros. Recuerda, frente a ello, que la jurisprudencia y la doctrina ha entendido de manera unánime que, a los efectos de los delitos de apoderamiento y de estafa, el lucro puede ser propio o ajeno (pág. 56, nota 89).

⁶⁹⁷ Cfr. POLAINO NAVARRETE en *Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal español*, op. cit., págs. 235 y sig.; ID., *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación*, op. cit., pág. 344. En el mismo sentido, se ha pronunciado JAKOBS: “(...) en la medida en que los elementos subjetivos del injusto no son genuinamente componentes del dolo”.

⁶⁹⁸ Cfr., en sentido discrepante, CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, op. cit., pág. 91.

hacerlo. De este modo, el interés del sujeto por defraudar es intrínseco al tipo porque sólo para defraudar se comete delito fiscal⁶⁹⁹. La propia acción del sujeto consiste en defraudar más allá de la modalidad e implica, necesariamente, un lucro para sí o para un tercero, y un quebrantamiento patrimonial para la Hacienda Pública⁷⁰⁰.

Además, es interesante dejar dicho que en la regulación del delito fiscal anterior a la LO 6/1995, de 29 de junio -que añadió el adjetivo *dolosa* para referirse a la acción u omisión-, resultaba necesario dotar de un contenido específico al verbo *defraudar* que, por aquel entonces, contribuía a cerrar paso a la comisión culposa⁷⁰¹. Así lo manifestó, en su momento, el Profesor POLAINO NAVARRETE: “La configuración subjetiva del tipo de injusto del delito (...) se determinaba por la exigencia del elemento subjetivo del injusto, integrado por el propósito intencional de eludir el pago de los impuestos legalmente procedentes. Este reconocimiento permite apreciar alguna consecuencia dogmática de significativa relevancia en la originaria estructura típica del fraude fiscal. En efecto, en cuanto tipo subjetivamente configurado, que además de la presencia del dolo exige el singular elemento subjetivo del injusto constituido por la intención del autor de eludir el pago de los impuestos que debiera satisfacer, deja excluida la posibilidad de comisión culposa del tipo de injusto, que sólo podrá ser dolosamente concretado por quien actúe inspirado por el singular propósito finalista requerido por la disposición legal”⁷⁰².

⁶⁹⁹ En el mismo sentido, consúltese la STS de 10.XI.1993 (Ponente: SOTO NIETO).

⁷⁰⁰ BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo II. Apartado 1. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito”, op. cit., esp. pág. 169. Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., pág. 219.

⁷⁰¹ Vid. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 722; FERNÁNDEZ ALBOR, A., “Política criminal en el delito fiscal”, en *EPC*, núm. 5, 1980-1981, pág. 9; BAJO FERNÁNDEZ, M., *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Civitas, Madrid, 1978, pág. 567.

⁷⁰² POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, op. cit., esp. pág. 156.

Pero con el actual art. 12 CP no resulta necesario exigir un elemento subjetivo del tipo de injusto para argumentar la imposible ejecución del delito fiscal culposo⁷⁰³. Exigir aquello iría en contra de las exigencias de configuración del tipo penal que en lugar de constituir un delito subjetivamente configurado como antes, ha pasado a ser un delito objetivamente configurado. Hoy en día la defraudación tributaria se ejecuta con la mera concurrencia del dolo del autor, en cualesquiera de sus modalidades, y con exclusión de la modalidad imprudente. Y, en todo caso, el engaño susceptible de provocar error a la Hacienda se encuentra *inmerso* en el dolo que requiere la defraudación tributaria para su configuración típica.

Por otro lado, y en particular sobre el ánimo de lucro, la doctrina ha dicho “no se puede generalizar su existencia en torno al delito de defraudación tributaria, pues si bien se puede argumentar su existencia en base a que tal comportamiento siempre conlleva a la obtención de una ventaja al peculio del sujeto, se pueden dar casos en los que el sujeto sea un delincuente por convicción. En este sentido resulta un tanto atrevido establecer la existencia del ánimo de lucro en el delito tributario, puesto que tal ánimo implica una motivación, y no un resultado objetivo de una determinada actuación. Bajo esta perspectiva, el obtener una ventaja patrimonial no quiere decir que se haya producido como consecuencia directa del ánimo de lucro, sino más bien como una consecuencia implícita en la defraudación tributaria realizada con otro ánimo o motivación distinta al de obtener ese lucro patrimonial”⁷⁰⁴.

⁷⁰³ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 144. En este sentido se pronunció la SAP de Madrid de 20.IX.2002 (Ponente: ALCACER GUIRAO).

⁷⁰⁴ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., pág. 220. En el mismo sentido afirmó el pronunciamiento de la AP de Burgos, de 13.VII.2007 (Ponente: REDONDO ARGÜELLES, Fundamento de Derecho segundo): “(...) el elemento subjetivo del delito fiscal consiste en que la acción u omisión del autor tenga como finalidad el fraude tributario (reducir o eliminar la cuota

En el mismo sentido se afirmó que “(p)ueden indicarse diversos supuestos, conectados con la práctica diaria, en que la acción constitutiva de la defraudación tributaria no incorpora necesariamente el ánimo de lucro por parte del sujeto. Así sucede, por ejemplo, en el caso de la persona obligada por la ley a efectuar retenciones, a efectos del Impuesto sobre la Renta, con ocasión de los pagos realizados a terceras personas y a ingresar su importe en el Tesoro y que incumple una y otra obligación (no ingresa, pero tampoco retiene). En este supuesto estamos ante una elusión del pago de tributos que ocasiona un perjuicio económico al Tesoro, sin que al propio tiempo exista, al menos en forma directa, un lucro para el sujeto, ya que los beneficiarios directos de la defraudación son terceros”⁷⁰⁵.

No podemos hablar de un verdadero ánimo de lucro, como la intención de obtener una ventaja patrimonial para sí o para un tercero, pues, aunque el sujeto obtiene un lucro por la no satisfacción de los tributos, ese puede no ser el ánimo que mueve al autor. Por ende, no puede valorarse aquél como un elemento subjetivo del injusto, pues implica una especial intención finalista trascendente más allá del dolo, y no un resultado objetivo de determinada actuación⁷⁰⁶.

Igualmente, la exigencia del ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo dejaría al margen de la tipicidad una enorme cantidad de supuestos en los que no se pueda constatar su concurrencia⁷⁰⁷. En efecto, si el sujeto ejecuta una

que debe abonar, u obtener o aumentar devoluciones o beneficios fiscales); finalidad que puede ser plenamente querida (dolo directo) o simplemente aceptada como consecuencia probable de la acción u omisión (dolo eventual). Esa finalidad puede ir acompañada de ánimo de lucro propio o de otros objetivos mediatos”.

⁷⁰⁵ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 146. Cfr., en sentido discrepante, LAMARCA PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., esp. págs. 787 y sigs.

⁷⁰⁶ *Vid.*, ampliamente, POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código penal español*, op. cit., págs. 254-259.

⁷⁰⁷ POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal español*, op. cit., pág. 326. En este sentido, como se ha dicho, en los tipos portadores de

conducta que objetivamente configura un delito fiscal pero que no se encamina a la obtención de una ventaja fiscal (aunque efectivamente la haya obtenido), no existirá ánimo de lucro y, por ende, como el comportamiento realizado sin dicho elemento no integra ningún otro tipo penal, aquél será impune⁷⁰⁸.

El delito fiscal no exige la presencia de un elemento subjetivo del tipo de injusto además del dolo⁷⁰⁹. En su configuración no existe referencia expresa a ningún ánimo especial y tampoco hay razones objetivas para entenderlo implícito en el verbo *defraudar*, pues puede haber defraudación sin su presencia.

Además, tampoco hay motivos para dejar impune un comportamiento que a todas luces afecte al bien jurídico que el legislador ha pretendido tutelar con la creación de la figura típica, por la única circunstancia de no haber podido acreditarse la existencia del aludido ánimo como elemento subjetivo del tipo⁷¹⁰.

Finalmente, nótese que el Alto Tribunal se ha pronunciado en este sentido, exigiendo sólo la concurrencia del dolo genérico:

“El delito contra la Hacienda pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo. Es en esto en lo que consiste la intención de defraudar a que frecuentemente se ha referido la jurisprudencia. Pero no hay base alguna en la *descripción legal*

elementos subjetivos del tipo de injusto el dolo no es suficiente, toda vez que se exige la presencia de un momento anímico trascendente respecto de aquél.

⁷⁰⁸ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., pág. 221.

⁷⁰⁹ *Vid.*, por todos, MORALES PRATS, F., “Título XIV. De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en G. QUINTERO OLIVARES (Director) / F. MORALES PRATS (Coordinador), *Comentarios al Código penal. Parte especial (artículos 138 a 318)*, tomo II, 5ª. edic., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 1053-1164, esp. pág. 1071.

⁷¹⁰ *Vid.*, ampliamente, APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 70-73.

del delito para sostener la exigencia de un *especial ánimo* de perjudicar a la Hacienda Pública -lo que algún sector de la doctrina ha denominado ‘dolo reduplicado’- que normalmente sería ilusorio pues cuesta mucho imaginar un delito fiscal, por elevada que sea la cantidad defraudada, que pueda causar un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública”⁷¹¹.

V.- Recapitulación

La opinión dominante sostiene que el delito de defraudación tributaria es un delito eminentemente doloso, que admite la modalidad de dolo eventual.

La cuestión de si el tipo penal requiere algún elemento subjetivo del injusto además del dolo (como podría ser un ánimo de defraudar o de lucro), ha dado lugar a una ferviente y meritoria discusión doctrinaria y jurisprudencial. Al respecto, concluimos sosteniendo que la presencia de dicho elemento puede mantenerse siempre que consista simplemente en un ánimo defraudatorio que, en realidad, queda inmerso en el dolo y no implica restricción alguna para la aplicación de la figura⁷¹².

En síntesis, en lo que se refiere al delito fiscal, consta lo siguiente:

1. Admite únicamente la comisión dolosa.
2. Resulta suficiente la comisión del delito con dolo eventual.

⁷¹¹ STS de 3.I.2003 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO), Fundamento de Derecho sexto. (*Cursivas añadidas*). *Vid.*, sobre la expresión “dolo reduplicado”, BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009, págs. 161-199, esp. pág. 165.

⁷¹² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, *op. cit.*, esp. pág. 62.

3. No exige el tipo legal la presencia de singulares elementos subjetivos del injusto distintos del dolo para su configuración.

4. El ánimo defraudatorio puede ser exigido por la ley (“con el fin de defraudar”), pero si no es requerido por el tipo (“defraudare”) no constituye un elemento subjetivo del injusto y no deja de ser sino un dolo defraudatorio, como en el presente tipo legal; y

5. El ánimo de lucro no se aprecia necesariamente en todos los supuestos de defraudación, por lo que si la descripción penal no lo incluye como singular elemento típico subjetivo su exigencia no puede presumirse en el tipo legal⁷¹³.

El tipo legal de defraudación tributaria, en la estructura de la vigente incriminación penal, no es un tipo de delito subjetivamente configurado, portador de un singular elemento subjetivo del injusto, de tal modo que el dolo es considerado como único título de imputación subjetiva, estimado suficiente por el legislador para la realización del tipo, no siendo precisa la concurrencia de ningún momento anímico trascendente respecto de aquél, como el ánimo de lucro o el ánimo de defraudar, que no son exigidos por la vigente descripción legal del tipo.

⁷¹³ Vid., ampliamente, POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código penal español*, op. cit., págs. 254-259.

CAPÍTULO V

ANTI JURICIDAD Y JUSTIFICACIÓN

I.- La antijuricidad en la defraudación tributaria

A) Estructura formal del tipo de injusto

Para que un acto humano sea conceptuado como delito ha de estar en oposición con una norma jurídico-penal, lesionando o poniendo en peligro intereses penalmente protegidos, es decir, ha de ser antijurídico⁷¹⁴.

La antijuricidad de una acción supone una relación de contradicción entre el comportamiento del sujeto y un mandato o prohibición establecido por el ordenamiento jurídico⁷¹⁵. En esta contradicción se ha advertido “una nota diferencial que distingue la defraudación tributaria de la generalidad de los tipos penales ‘clásicos’”⁷¹⁶, en la medida en que en el delito fiscal el mandato o prohibición cuya vulneración configura la esencia de la antijuricidad preexiste al

⁷¹⁴ Vid., entre otros, RODRÍGUEZ DEVESA, J. M., *Derecho penal español. Parte general*, 3ª. edic., Editorial del autor, Madrid, 1973, págs. 335 y sigs.; CASADO HERRERO, D., “El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 54, 1978, págs. 185-199, esp. pág. 188; POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, vol. I, Editorial Bosch, Barcelona, 2000, págs. 499-510; ID., *El injusto típico en la Teoría del delito*, Editorial Mario Viera Editor (Mave), Corrientes (Argentina), 2000, págs. 31 y sig. y 65-85; ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, págs. 153 y sigs.

⁷¹⁵ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, Editorial Civitas, Madrid, 1988, pág. 345; MAYER, M. E., *Derecho penal. Parte general*, traducción por S. POLITOFF LIFSCHITZ, Euros Editores, Buenos Aires, 2007, pág. 217.

⁷¹⁶ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 154.

precepto penal ya a nivel de Derecho positivo expreso, diferencia relevante de cara a la apreciación del propio juicio de antijuricidad⁷¹⁷.

Debido a ese carácter expreso del mandato o prohibición, el juicio de desvalor material se opaca a causa de las creencias difundidas en la conciencia social, circunstancia que coloca a este delito -en cuanto a la reprobación social- en un plano de desigualdad respecto de los que forman parte del núcleo básico del Derecho penal.

A veces, la antijuricidad se designa de manera negativa: es antijurídica la conducta que no está amparada por una causa de justificación⁷¹⁸. En nuestra materia, y más allá de que la naturaleza del delito de defraudación tributaria no se acompañe cómodamente con las causas de justificación recogidas en el Código penal, no es adecuado *a priori* rechazarlas⁷¹⁹. Por eso, intentaremos colegir la incidencia de su eventual concurrencia, analizando en qué supuestos ha de

⁷¹⁷ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., *l.u.c.*

⁷¹⁸ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 153.

⁷¹⁹ *Vid.* FERNÁNDEZ MONTES, M., “Infracción tributaria. Imputabilidad, culpabilidad y causas de justificación”, en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, pág. 566; RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, en *REDF*, núm. 15-16, 1977, págs. 703-735, esp. pág. 722. En opinión de algunos autores la operatividad de causas de justificación es prácticamente nula en este precepto (*vid.*, al respecto, la doctrina señalada en MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982, pág. 305, nota 352). Asimismo, sobre la cuestión, consúltese LAMARCA PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *RDFHP*, vol. 35, núm. 178, 1985, págs. 743-797, esp. pág. 785; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 156.; APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990, págs. 75 y sig.; PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización tributaria”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 185-237, esp. pág. 185; MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. LAMARCA PÉREZ (Coordinadora), *Delitos y faltas*. La parte especial del Derecho penal, 2ª. edic., Editorial Colex, Madrid, 2016, págs. 547-569, esp. pág. 556.

entenderse que la ejecución de la conducta típica se encuentra amparada por una causa de justificación y es, por tanto, adecuada a derecho⁷²⁰.

B) Contenido material de la antijuricidad

Más allá del efecto que la conciencia social puede provocar, la antijuricidad en el delito fiscal tiene no sólo un contenido formal, sino también material⁷²¹. Descartada la tesis sostenida antiguamente sobre el carácter meramente formal de los ilícitos tributarios, creemos que los delitos fiscales ofenden intereses sociales que el ordenamiento jurídico penal considera dignos y merecedores de protección⁷²². En este sentido se ha afirmado que “(l)os preceptos reguladores del delito fiscal no son en ningún caso normas meramente penales, y las conductas que en aquellos preceptos se regulan y sancionan son antijurídicas, tanto desde un punto de vista material, en la medida en que aquellas actuaciones atentan contra bienes que son objeto de protección por las normas jurídicas, en este caso el Erario Público, como desde un punto de vista formal, como se deriva del propio hecho

⁷²⁰ Vid. ROXIN, C., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción y notas de D.-M. LUZÓN PEÑA, M. DÍAZ Y GARCÍA-CONLLEDO y J. DE VICENTE REMESAL, Editorial Civitas, Madrid, 1997, pág. 557; CERZO MIR, J., *Curso de derecho penal español. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, 6ª. edic., 7ª. reimpresión, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, págs. 189 y sigs.; MAYER, M. E., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 341 y sigs.; COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, págs. 225-234; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 169-180. Sobre los efectos de las causas de justificación: LUZÓN PEÑA, D.-M., “Causas de atipicidad y causas de justificación”, en ID. / S. MIR PUIG (Coords.), *Causas de justificación y causas de atipicidad en Derecho penal*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 21-44, esp. pág. 33; ID., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 2ª. edic. ampliada y revisada, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2012, págs. 175 y sigs.

⁷²¹ POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, op. cit., pág. 501; MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, 10ª. edic. revisada y actualizada, Editorial Reppetor, Barcelona, 2016, págs. 156 y sig.

⁷²² DE LA PEÑA VELASCO, G., “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, en *Cuadernos de Estudios de la Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo*, Murcia, 1984, págs. 129 y sigs.

que tales conductas sean objeto de atención específica y concreta por parte de una norma penal”⁷²³.

Recordemos, en este sentido, que el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria debe verse bajo dos vertientes: una inmediata y otra mediata⁷²⁴. El bien jurídico inmediatamente tutelado es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en la recaudación tributaria⁷²⁵, lo que no significa desconocer la dimensión mediata del bien jurídico representada por las consustanciales funciones que el tributo está llamado a cumplir, legitimadoras de su propia exigibilidad en el Estado de Derecho. Pero lo dicho no concibe la existencia de dos bienes jurídicos en sentido técnico. En verdad, el bien jurídico mediatamente tutelado por el delito de defraudación tributaria podrá ser abstractamente puesto en peligro, pero no lesionado por el comportamiento típico⁷²⁶.

II.- Causas de justificación

A) Estado de necesidad

El art. 20.5 CP dispone que estará exento de responsabilidad criminal quien, en estado de necesidad, para evitar un mal propio o ajeno, lesione un bien jurídico

⁷²³ DE LA PEÑA VELASCO, G., “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, op. cit., pág. 131.

⁷²⁴ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *EPC*, núm. 18, 1994-1995, págs. 123-196, esp. págs. 141-189; FERRÉ OLIVÉ, J. C., “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en M. L. MAQUEDA ABREU / M. MARTÍN LORENZO / A. VENTURA PÜSCHEL (Coords.), *Derecho Penal para un Estado social y democrático de Derecho. Estudios penales en Homenaje al Profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubieta*, Servicios de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016, págs. 569-578, esp. pág. 587.

⁷²⁵ En el mismo sentido, consúltese la STS de 5.XII.2002 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA).

⁷²⁶ Vid., ampliamente, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015, págs. 621 y sig.

de otra persona o infrinja un deber, siempre que concurren los siguientes requisitos⁷²⁷:

1. Que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar.
2. Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionadamente por el sujeto; y
3. Que el necesitado no tenga, por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse

El estado de necesidad parece, en principio, compatible con el delito de defraudación tributaria⁷²⁸, y así lo entendió MARTÍNEZ PÉREZ, quien consideró admisible la eximente cuando la puntual satisfacción de los tributos condujese al sujeto a una situación en la que pusiese en peligro su salud corporal o fuere gravemente atentatoria a la dignidad humana. Es posible negar la aplicabilidad del estado de necesidad con el argumento de que existe una desproporción entre los males, en el sentido de que ante un conflicto como el referido deba otorgarse primacía a los intereses y deberes públicos sobre los privados. Desde esta perspectiva valorativa, ante la existencia de un conflicto entre bienes imponderables, los intereses públicos y abstractos no pueden prevalecer sobre los particulares y concretos. Tanto si la graduación del mal se realiza con base en consideraciones ético-sociales determinadas por el juicio desvalorativo que la sociedad emite, como si se recurre a la valoración que el propio Código penal otorga a través de la gravedad de las penas, no se puede ignorar el escaso desvalor

⁷²⁷ *Vid.*, ampliamente, acerca de la teoría general de esta eximente, CEREZO MIR, J., *Curso de derecho penal español. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, op. cit., págs. 246-289.

⁷²⁸ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 722: “Concretamente pensamos que el estado de necesidad no es incompatible con el delito fiscal”.

que la sociedad atribuye al delito fiscal de un lado, ni la poca gravedad de las penas que la norma anuda a este tipo de comportamientos de otro⁷²⁹.

Otro sector doctrinal puso el acento en la aplicación de la eximente incompleta de estado de necesidad⁷³⁰ cuando el sujeto atravesase una precaria situación financiera habiéndosele cerrado las puertas para obtener otra financiación⁷³¹, o cuando el pago del tributo resultase materialmente imposible o dejase al sujeto en una grave situación de penuria⁷³².

En cambio, otros autores rechazan de forma tajante la aplicación del estado de necesidad en el delito fiscal, pues si bien su amplia regulación puede amparar supuestos de defraudaciones cometidas a consecuencia de graves crisis económicas o como único medio para competir con otros comerciantes defraudadores, la rigidez de los requisitos exigidos jurisprudencialmente para el hurto famélico⁷³³ e,

⁷²⁹ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., págs. 307 y sigs. No obstante, su postura se reserva diversas y valiosas observaciones (esp. págs. 308-310).

⁷³⁰ Art. 21 CP: “Son circunstancias atenuantes: 1. Las causas expresadas en el capítulo anterior, cuando no concurrieren todos los requisitos necesarios para eximir de responsabilidad en sus respectivos casos (...)”.

⁷³¹ POZO LÓPEZ, J. DEL / ARNÁU ZOROA, F., “Anotaciones sobre el delito fiscal”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 379-446, esp. pág. 421.

⁷³² Al respecto, como señala LAMARCA, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., esp. pág. 786, este supuesto es más bien un caso de laboratorio si se tiene en cuenta que el otrora art. 349 CP exigía la defraudación de una cuota fiscal superior a cinco millones de pesetas, lo que permite imaginar la presencia de una cuantiosa fortuna.

⁷³³ *Vid.*, sobre el hurto famélico, RODRÍGUEZ DEVESA, J. M., *Derecho Penal español. Parte general*, 10ª. edic., revisada y puesta al día, con autorización del autor por A. SERRANO GÓMEZ, Editorial Dikynson, Madrid, 1986, pág. 575: “Uno de los ejemplos clásicos de conflictos de bienes desiguales que suele presentarse es el llamado hurto famélico, por el que generalmente se entiende el cometido ‘por un indigente para aplacar su hambre o cubrir su desnudez’ (...). La opinión dominante, cuyas raíces pudieran encontrarse en Santo Tomás (...), es la de que se trata de un conflicto entre la vida y la propiedad, y por lo tanto ésta debe ceder ante aquélla (...). La cuestión, sin embargo, no es ni mucho menos tan simple. El conflicto entre vida y propiedad es un fantasma que circula por la literatura jurídico-penal de toda consistencia. Cuando la desnutrición ha llegado a tal punto que si el sujeto no ingiere alimentos se muere, la pérdida de fuerzas es tan completa que difícilmente podrá desplazarse para cometer una sustracción, y, de otra parte, ya no le es útil ingerir cualquier clase de alimentos; lo que necesita

incluso, el requisito segundo del art. 20.5 CP, impedirán su procedencia⁷³⁴, ya que, por ejemplo, el IRPF o el IS presuponen la existencia de rendimiento positivo, es decir, de beneficios⁷³⁵. No obstante, para este sector, el estado de necesidad podría presentarse en aquellos supuestos de pago de secuestros o extorsiones de bandas organizadas⁷³⁶.

es un tratamiento médico (...). El ordenamiento jurídico que sólo eximiere de responsabilidad en estos casos extremos, no haría más que recoger una caricatura burlesca del auténtico estado de necesidad. Lo que caracteriza a la necesidad en el hurto famélico no es el peligro para la vida, sino el hambre o el frío. El conflicto es entre la propiedad ajena y el sufrimiento físico (...). Puede ocurrir efectivamente que la intensidad de ese padecimiento, comparada con el valor de la propiedad ajena, sea mayor, pero también puede ocurrir que sea igual o incluso menor. Basta imaginar que el propietario sea otro necesitado, y que el pan que se le sustrae era el único alimento de que disponía. Por consiguiente, en el hurto famélico hay que llevar a cabo un proceso valorativo muy lejos de aquella simplicidad del contraste vida-propiedad que, precisamente, es el que jamás se da en la realidad”.

⁷³⁴ BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2010, pág. 311.

⁷³⁵ Cfr., en el mismo sentido, DE LA PEÑA VELASCO, G., “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, op. cit., págs. 134 y sig.; GARCÍA ASENSIO, S. / IBARRA IRAGÜEN, J. / SERRANO GUTIÉRREZ, A. / BERMEJO RAMOS, J., “La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *CT*, núm. 53, 1985, págs. 85-106, esp. pág. 101: “(...) es claro, que sería absurda su invocación en figuras como Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades que presuponen, *per se*, la existencia de rendimiento positivo, es decir, de beneficios; tampoco podrá ser invocado en algunas de las figuras que informan nuestra imposición indirecta, ya que, por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es pagado por el adquirente, que el ‘adquirir’, está claramente demostrando su capacidad económica; el problema quedaría centrado, pues, prácticamente, en el no ingreso de las retenciones practicadas en concepto de sustituto por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el no ingreso del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, que, previamente, fue repercutido al cliente (...)”; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, en R. CALVO ORTEGA (Director), *Delitos contra la hacienda pública*, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2002, págs. 75 y sig.: “No cabe excluir, *a priori*, que el estado de necesidad también opere en el ámbito del delito fiscal, ya sea con carácter justificante, exculpante o al menos como mera circunstancia modificativa de la responsabilidad (eximente incompleta, art. 21, 1.ª C.P.). Bien es cierto que, tratándose de los impuestos personales sobre la renta (I.R.P.F. e I.S.), apreciar estado de necesidad resulta complicado, pues éstos presuponen la existencia de beneficio gravado”; SAIZ DÍAZ, C., “Causas de exención y modificación de la responsabilidad penal en el delito fiscal contra la Hacienda Pública”, en *GF*, núm. extraordinario 1, Madrid, 2000, págs. 133 y sigs.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR GARCÍA, A., “Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial”, en *RDPC*, núm. extraordinario 1, 2000, págs. 365-400, esp. pág. 388.

⁷³⁶ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 84.

En esta misma línea se ha rechazado la aplicación del estado de necesidad en el delito fiscal “pues entre una colisión de intereses públicos y privados, o entre el deber de pagar a un acreedor privado o al erario, pese a la amplitud de la fórmula del art. 8º. 7ª. CP, nunca podrá hablarse de causación de un mal menor o igual, por tener, en principio, siempre la primacía los intereses y deberes públicos. La imposibilidad de efectuar el pago del impuesto por carecer de medios para ello habrá de reconducirse, en su caso, a los supuestos de exclusión de la acción, no de la antijuridicidad; quien declara correctamente a Hacienda sus deudas tributarias y no paga, no comete delito”⁷³⁷.

A nuestro juicio, la dificultad en la aplicación al delito de defraudación tributaria del estado de necesidad es evidente y, por eso, “(h)ay que insistir en el bien jurídico protegido, que debe primar sobre los intereses particulares que eventualmente puedan entrar en conflicto con él”⁷³⁸, incluida la propia conservación de la empresa en dificultades económicas. Por lo que hace a las otras circunstancias (...) como de posible colisión con los valores defendidos, en el tipo de la defraudación tributaria (grave peligro para la salud o para la dignidad humana), hay que reconocer que es difícil pensar en su aparición real si se presta atención, por un lado, a los principios constitucionales que rigen la imposición (básicamente, el principio de capacidad contributiva) y, por otro, al límite cuantitativo (...) requerido para la incriminación”⁷³⁹.

⁷³⁷ RODRÍGUEZ DEVESA, J. M., *Derecho penal español. Parte especial*, 14ª. edic., revisado y puesta al día por A. SERRANO GÓMEZ, Editorial Dykinson, Madrid, 1991, pág. 580.

⁷³⁸ *Vid.* el planteamiento dominante en la doctrina española en PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 156, nota 238.

⁷³⁹ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 156 y sig. (con relación al otrora art. 349 CP). Esto mismo ha sido advertido en MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 309. En este sentido, MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones y delitos y contra la Hacienda pública*, actualizado a octubre de 2000, Editorial Cisspraxis, Valencia, 2000, pág. 309, luego de transcribir lo resuelto por la AP de Logroño de 12 de junio de 1991, afirmó lo siguiente: “No cabe la aplicación de la eximente incompleta del artículo 9.1 del CP, en relación con el n.º 7 del artículo 8, estado de necesidad, porque reafirmado que el delito fiscal es un delito doloso, por lo que el carácter supraindividual del bien jurídico protegido determina la desestimación del estado de necesidad que se indica

En verdad, el principio de capacidad contributiva impedirá que el sujeto, como consecuencia de la elusión del pago de un tributo, se coloque en una situación en la que, existiendo un peligro inminente para su salud o su dignidad humana, tenga que sacrificar un bien jurídico de menor valor para salvar uno de mayor valor⁷⁴⁰. Esto, no sólo porque en estos casos el bien jurídico individual -que es el de menor valor-, no puede superponerse al bien jurídico supraindividual -de mayor valor-, sino porque no concurrirá la ausencia de provocación por parte del ofendido, requisito previsto en el Código penal para apreciar el estado de necesidad⁷⁴¹.

Por su parte, la jurisprudencia mayoritaria señala la incompatibilidad del estado de necesidad con el delito fiscal⁷⁴². El TS tuvo ocasión de pronunciarse por primera vez sobre esta cuestión en la Sentencia de 2 de marzo de 1988, oportunidad en la que el recurrente alegó, entre varios agravios, la seria incompatibilidad que existía entre el cumplimiento de los deberes fiscales y la necesidad de garantizar el salario de los trabajadores. El Tribunal razonó lo siguiente:

(...) parece clara la dificultad de apreciar estados de necesidad, ni justificantes ni exculpantes. En cualquier caso, el argumento esencial de la última Sentencia citada, que parte del valor prevalente del bien jurídico protegido de carácter colectivo o público, no parece que pueda elevarse a incontrovertible, habida cuenta de que la propia Constitución recoge como derechos fundamentales tanto los intereses públicos recaudatorios (art. 31.1) como la propiedad privada (art. 33.1), y la libertad de empresa (art. 38), unida al derecho al trabajo (art. 35), que podría verse afectado en algunas situaciones. No se olvide que estas causas son tenidas en cuenta por el art. 89.2 LGT como causas de condonación de sanciones tributarias”.

⁷⁴⁰ La comparación ha de hacerse entre los males y no entre los bienes jurídicos. Cfr., al respecto, con la doctrina señalada en RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 99, nota 203. La autora deja en claro su posición y afirma que “el mal ocasionado cuando se lesiona un bien jurídico supraindividual es siempre mayor que si se lesiona un bien jurídico individual” (nota 203 *in fine*).

⁷⁴¹ RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., págs. 97-102.

⁷⁴² *Vid.* al respecto BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, Editorial Praxis, Barcelona, 1994, págs. 82 y sig., en donde se recogen otros pronunciamientos jurisprudenciales sobre la cuestión.

“No está justificada, y sólo a título de defensa es admisible, la incompatibilidad entre el abono de las cuotas del impuesto y la necesidad de atender al salario de los trabajadores, porque para las empresas contratistas de obra o de suministros el Impuesto de Tráfico de Empresas, era un cargo sobre el impuesto facturado que tenía un acreedor específico, el Tesoro Público, y no se advierten los motivos de que fueren dispensados de este devengo, sobre lo que hay una total ausencia de referencias en el ‘factum’, y solamente una alusión al final del Considerando primero; en definitiva, no es posible montar el conflicto o colisión de derechos o de bienes en que se asienta el estado de necesidad que sugiere el recurrente, ni base para alegar, como causa de inculpabilidad, la inexigibilidad de otra conducta”⁷⁴³.

En verdad, la configuración del tributo del que se trate tiene como base la existencia de un hecho imponible, es decir, existe un indicio de capacidad contributiva del sujeto. De esta manera, por ejemplo, en el IRPF el hecho imponible es la obtención de renta del contribuyente⁷⁴⁴, de lo que se desprende que todo hecho imponible genera un ingreso para el contribuyente. Así, “la deuda tributaria no nace *ex nihilo*, sino que tiene su fundamento en los ingresos que tuvo el contribuyente y que se encuentran gravados según la ley tributaria del caso en específico, por tanto resultaría ilógico manifestar un estado de necesidad en base a

⁷⁴³ STS de 2.III.1988 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), Fundamento de Derecho cuarto.

⁷⁴⁴ Véase el art. 6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de IRPF y de modificación parcial de las leyes de los IS, IRNR e IP, que dispone lo siguiente: “Hecho imponible. 1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. 2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley. 3. A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro. 4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 5. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital”.

una grave crisis económica, pues el hecho generado por el impuesto reporta un ingreso en las arcas del contribuyente”⁷⁴⁵.

Creemos que ante una efectiva dificultad de pago del tributo por parte de sujeto, existen diversos mecanismos fiscales para prorratearlo e, incluso, aquél se podría dar de baja provisionalmente por insolvencia⁷⁴⁶.

Sin embargo, el Tribunal Supremo admitió en alguna oportunidad la procedencia de la causa de justificación que venimos estudiando, pero, en todo caso, reconociendo lo siguiente:

“Y, finalmente, aunque no es *incompatible* el estado de necesidad con el delito fiscal por elusión del IGTE y del IVA, es difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o de precaria situación financiera, porque tales situaciones son resultado de factores antecedentes que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico; no consta haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni las de obtener de la Hacienda moratorias o fraccionamiento de pagos, ni que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa, en especial los laborales, dependieran substancial y principalmente de los impuestos evadidos, lo que inclina a negar la existencia de una situación de necesidad justificante o exculpatoria”⁷⁴⁷.

⁷⁴⁵ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., pág. 239.

⁷⁴⁶ Tal como lo dispone el art. 76 LGT: “Baja provisional por insolvencia. 1. Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 173 de esta ley. 2. La deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, no se hubiera rehabilitado”.

⁷⁴⁷ STS de 3.XII.1991 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), Fundamento de Derecho primero. (*Cursiva añadida*).

De lo reproducido se infiere que no se da una situación nueva y urgente que haya conducido al empresario a tener que optar entre pagar tributos o abonar otros gastos (como el de los sueldos de los trabajadores), ni que se haya intentado acreditar la existencia de otras actuaciones menos gravosas que hubieran evitado la defraudación. Es decir, no se puede constatar una de las circunstancias que requiere el art. 20.5 CP -que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionadamente por el sujeto- para que pueda apreciarse el estado de necesidad como eximente de responsabilidad criminal⁷⁴⁸.

Con el mismo lineamiento se pronunció el referido Tribunal en su Sentencia de 26 de abril de 1993, supuesto que trataba de una defraudación del IGTE por tres ejercicios consecutivos. El recurrente alegó que el impago del impuesto fue debido a la crisis económica que atravesaba su empresa, a lo que el Tribunal contestó:

“No se cuestiona, pues, que el recurrente desatendió su obligación de abonar el Impuesto de Tráfico de Empresas durante los ejercicios de los años 1983, 1984 y 1985, sino que se trata de justificar el impago por la crisis económica que padeció la sociedad, afirmando la inexistencia de ánimo de defraudar. Se razona por el Tribunal de instancia, con profusión y acierto, la concurrencia, en el relato histórico de la sentencia impugnada, de cuantos componentes subjetivos y elementos objetivos configuran el delito contra la Hacienda Pública apreciado por el Tribunal sentenciador. Ciertamente, se explicita la presencia de la defraudación, del perjuicio económico a la Hacienda Pública, y que la cuota defraudada era superior, por concepto tributario y por cada período impositivo -años 1983, 1984 y 1985-, a los cinco millones de pesetas”⁷⁴⁹.

⁷⁴⁸ BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009, págs. 161-199, esp. pág. 186.

⁷⁴⁹ STS de 26.IV.1993 (Ponente: GRANADOS PÉREZ), Fundamento de Derecho cuarto.

En términos similares se pronunció la Sentencia de la AP de Valladolid de 16 de noviembre de 1999⁷⁵⁰, oportunidad en la que, además de invocar la doctrina fijada por el Alto Tribunal, se alude a la existencia de dos remedios procesales a los que acudir en caso de insolvencia provisional o definitiva: la suspensión de pagos y el procedimiento de quiebra⁷⁵¹.

La AP de Vizcaya, en Sentencia de 14 de diciembre de 2015, también se manifestó rechazando la procedencia del estado de necesidad en un delito fiscal, apuntando lo siguiente:

“Por otro lado, en lo que atañe a la situación económica terminal de la empresa a la que se alude por el recurrente para justificar el impago del IVA en el 2007 o la no presentación de la declaración del IVA correspondiente al ejercicio del 2008, lo que se pretende por el apelante implícitamente es la apreciación de una circunstancia eximente de estado de necesidad, lo que no puede ser estimado porque no ha quedado acreditado que existiese tal imposibilidad de pago aunque posteriormente se presentase una solicitud de concurso y porque en definitiva la situación de crisis empresarial no se produce de una manera puntual, sino que es

⁷⁵⁰ *Vid.*, ampliamente, la reseña de los pronunciamientos de las AAPP con relación a la materia en PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización”, op. cit., esp. págs. 190-192. Asimismo, consúltese APARICIO PÉREZ, J. / BAENA AGUILAR, A. / GARCÍA DE LA MORA, L. / MARTÍNEZ LAGO, M. A. (Coordinador), *Delitos e infracciones tributarias: Teoría y práctica*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 150 y sig.; BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, op. cit., esp. págs. 186 y sig.

⁷⁵¹ SAP de Valladolid de 16.XI.1999 (Ponente: MIÑAMBRES FLÓREZ), Fundamento de Derecho tercero: “En supuestos idénticos el Tribunal Supremo ha señalado terminantemente (...) que ‘aunque no es incompatible el estado de necesidad con el delito fiscal por elusión del IGTE e IVA, es difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o de precaria situación financiera, porque tales situaciones son resultado de factores antecedentes que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico; no consta haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni la de obtener de Hacienda moratorias o fraccionamientos de pagos, ni de que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa, en especial los laborales, dependieran sustancial y principalmente de los impuestos eludidos, lo que inclina a negar la existencia de necesidad justificante o exculpatoria’. Con independencia de estos recursos a que se refiere el Tribunal Supremo existen dos remedios procesales a que acudir en caso de insolvencia provisional o definitiva, cuales son la suspensión de pagos y el procedimiento de quiebra a que no acudió el acusado”.

fruto de un *proceso económico* en el que convergen diferentes factores que anteceden a la misma y debió haberse agotado todas las posibilidades financieras e incluso la de obtener de la Hacienda Pública moratorias o fraccionamientos de pago para evitar el impago y la elusión del impuesto correspondiente, sin que tampoco procediera anteponer los salarios de los trabajadores o pago a proveedores al abono de los impuestos ya devengados para tratar de garantizar la subsistencia de la empresa, no concurriendo por tanto la situación de necesidad justificante o exculpante que se pretende”⁷⁵².

En el mismo sentido se pronunció la SAP de Barcelona de 18 de marzo de 2016, que afirmó lo siguiente:

“(…) debe de recordarse que constituye jurisprudencia constante que las dificultades económicas, (incluso las graves) no conforman ‘per se’ peligro real e identificable para bienes concretos por lo que se desestiman como base del estado de necesidad, que sólo sería aplicable en aquellos supuestos de precariedad acuciante que impida satisfacer necesidades básicas. En relación al delito fiscal en concreto nuestra jurisprudencia ha mantenido que las dificultades de tesorería o la precaria situación financiera son resultado de *factores* antecedentes que atraen paulatinamente el déficit, no admitiéndose que los intereses anudados a la subsistencia de la empresa dependan sustancial y principalmente de los impuestos eludidos. En el presente caso, no se concreta en que puede basarse la apreciación de la eximente, más allá de esa invocación a la crisis financiera de la empresa a la que ya nos hemos referido”⁷⁵³.

⁷⁵² SAP de Vizcaya de 14.XII.2015 (Ponente: AYO FERNÁNDEZ), Fundamento de Derecho A, cuarto. (*Cursivas añadidas*).

⁷⁵³ SAP de Barcelona de 18.III.2016 (Ponente: IBARRA IRAGUEN), Fundamento de Derecho primero. (*Cursivas añadidas*). En el mismo sentido, SAP de Jaén de 8.XI.2006, de Madrid de 6.IX.2007 y de A Coruña de 30.I.2009 (Ponente: TABOADA CASEIRO), no apreciaron un estado de necesidad, pues en una situación de crisis empresarial derivada de una precaria situación financiera no constó que los acusados solicitaran una moratoria ni fraccionaran el pago del IVA [los primeros dos pronunciamientos señalados en CHICO DE LA CÁMARA, P., “Estructura del delito fiscal en España”, en H. J. BERTAZZA (Director), *Tratado del régimen penal tributario*, tomo I, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2010, pág. 611].

En lo que se refiere a la modalidad de *falta de ingreso* de las cuotas retenidas, la STS de 7 de marzo de 1996 negó la procedencia del estado de necesidad como causa de justificación (aunque apuntando más bien a la atipicidad de la conducta):

“Si la retención de la cuota se detectó contablemente, si las insuperables circunstancias laborales y económicas adversas condujeron al empresario a incumplir todo tipo de obligaciones imposibilitando constatar la realidad de tal retención del I.R.P.F., si no existió ocultación de débitos respecto de las cuotas descontadas de las nóminas de los trabajadores, si no está acreditado que el acusado dispuso de dichas cantidades en su propio beneficio y, por contra, si se demostró que en su esfuerzo por resolver la situación aquél ofreció en garantía y al final perdió parte de su patrimonio empresarial, incluido su domicilio particular, a la vez que consta que los expedientes de regulación de empleo y las demás medidas laborales no sirvieron sino para alargar una agonía empresarial -al fin y a la postre sostenida por la benevolente actitud de las autoridades administrativas competentes- que concluye con el cierre definitivo de las sociedades afectadas por la falta de liquidez permanente, resulta obligado concluir que la conducta enjuiciada carece de trascendencia penal”⁷⁵⁴.

En verdad, si es discutible que el estado de necesidad pueda servir de eximente a quien no ingresa su propia cuota, más lo es cuando lo que el sujeto tiene que hacer es ingresar la cuota recaudada (caso del IVA y del IGTE)⁷⁵⁵.

⁷⁵⁴ STS de 7.III.1996 (Ponente: GARCÍA-CALVO Y MONTIEL), Fundamento de Derecho segundo.

⁷⁵⁵ En sentido disidente, véanse las sentencias del Juzgado de lo Penal número 12 de Barcelona de 22.VI.1993 y de 7.VI.1995, referidas al IGTE. Cfr., asimismo, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, op. cit., pág. 77.

En suma, no cabe excluir la aplicación de esta eximente, si bien debe reconocerse que operará en casos extremos, concretamente, cuando se constaten las siguientes circunstancias:

I) El sujeto pueda acreditar que la Administración Tributaria le ha negado la posibilidad de fraccionamiento o aplazamiento de la deuda (art. 65 LGT⁷⁵⁶), así como ayudas financieras por determinadas entidades bancarias o crediticias. Recuérdesse, además, que en el IRPF y en el IS resulta todavía más complicado apreciar estado de necesidad pues estos tributos presuponen -como se dijo- la existencia de un beneficio gravado, y el límite tan alto de la defraudación excluye con carácter general a contribuyentes de un poder adquisitivo bajo.

⁷⁵⁶ Art. 65 Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “Aplazamiento y fraccionamiento del pago. 1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos. 2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias: a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados. b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria. c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa. d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión. 3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria. 4. Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso. 5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora. Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento. 6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa”.

II) El sujeto pueda probar que la comisión del ilícito evita la desaparición de la empresa por insolvencia⁷⁵⁷.

En este supuesto en particular cabe distinguir las siguientes situaciones:

a. En los casos de *iliquidez transitoria* o *falta de tesorería*, no podrá ser alegada como eximente, debido a que caben otras vías de solución como, por ejemplo, créditos con terceros, aplazamientos, fraccionamientos, etc.

b. En supuestos de *insolvencia definitiva con bienes realizables*, tampoco podrá alegarse estado de necesidad, pues podrían realizarse dichos bienes.

c. Finalmente, en casos de *insolvencia definitiva sin bienes realizables*, podría operar el estado de necesidad, mas el supuesto resulta discutible, pues concurrirán siempre dos bienes en conflicto: el Erario Público y la conservación de la empresa, por lo que podría alegarse la prevalencia del primero frente al segundo⁷⁵⁸.

⁷⁵⁷ Cfr. BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, Tesis Doctoral, Director de la Tesis: Prof. Dr. A. GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1997, págs. 334 y sig.: “Entendemos que aún cuando es difícil la apreciación de esta causa de justificación, podría sin embargo, admitirse en los casos de imposición indirecta (IVA), dado que el sujeto obligado al pago del tributo, depende de la percepción previa de las cantidades gravadas a otros sujetos, de manera que si éstos no se la entregan, el obligado tributario se puede encontrar ante una situación de precariedad económica que puede afectar de manera importante su marcha empresarial”.

⁷⁵⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P., “Estructura del delito fiscal en España”, op. cit., págs. 611 y sig.

B) Legítima defensa

El art. 20.4 CP establece que se eximirá de responsabilidad penal a quien obre en defensa de la persona o derechos propios o ajenos, siempre y cuando se constaten las siguientes circunstancias⁷⁵⁹:

1. Agresión ilegítima. Se considera agresión ilegítima, en caso de defensa de bienes, el ataque que constituya delito y ponga en grave peligro de deterioro o pérdidas inminentes; y, en caso de defensa de morada o sus dependencias, la entrada indebida.

2. Necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla; y

3. Falta de provocación suficiente por parte del defensor.

Resulta difícilmente justificable la defraudación tributaria con base en la “defensa de la persona o derechos propios o ajenos”, que sea precedida de una agresión ilegítima realizada por parte del Erario Público. Podría discutirse si el sistema tributario ejerce una excesiva presión fiscal sobre el ciudadano, pero ello en modo alguno lo legitima para dejar de pagar sus tributos con fundamento en una supuesta iniquidad⁷⁶⁰.

No obstante, alguna doctrina ha admitido una defensa de los bienes motivada por la conjunción de una exacción ilegal y el principio *solve et repete*. Al

⁷⁵⁹ Vid. ampliamente y entre otros, acerca de la teoría general de esta eximente, CEREZO MIR, J., *Curso de derecho penal español. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, op. cit., págs. 207-245; LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, 2ª. edic. ampliada y revisada, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2012, págs. 396 y sigs.

⁷⁶⁰ BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, op. cit., esp. pág. 184.

respecto, expresamente se ha dicho que “hay que distinguir dos géneros de problemas. Uno de tipo individual y otro que roza con el llamado derecho de resistencia. Es y sigue siendo inexplicable que para la legítima defensa de los bienes el Código penal, con el laudable propósito de ampliar una jurisprudencia restrictiva, defina la agresión ilegítima, a efectos de legítima defensa, cuando se trate de un ataque ‘contra bienes’, en los casos denunciados contra el bolsillo del contribuyente, exigiendo no solo que el ataque a los mismos constituya delito (concepto valorativo muy difícil de precisar a no ser por un experto en Derecho penal) y, además, que los ‘ponga en peligro de deterioro o pérdidas inminentes’ circunstancias que no se darán sino en el caso de exacciones ilegales en las que se haya llegado a consumir el importe de la indebida exacción. Como la analogía no está prohibida salvo para crear delitos, penas, causas de agravación y medidas de seguridad o corrección, entiendo que cabe aplicar la definición de agresión ilegítima en casos de una exacción ilegal y el principio *solve et repete* lleva consigo la pérdida de la cosa, aunque luego sea resarcido al entablar los oportunos recursos o acciones criminales contra la Administración. La racionalidad del medio habría que interpretarla, a efectos de una legítima defensa, como un derecho a la ocultación de la base fiscal o del hecho imponible. El tercero de los requisitos de la legítima defensa, ‘falta de provocación’, concurre siempre en estos supuestos”⁷⁶¹.

En todo caso, resulta difícilmente sostenible la posición comentada⁷⁶², por cuanto que, de una parte, las exacciones ilegales aparecen tipificadas en el art. 437 CP⁷⁶³, lo que obligaría al eventual destinatario de las mismas a denunciarlas ante

⁷⁶¹ RODRÍGUEZ DEVESA, J. M., “El terrorismo fiscal”, en *ADPCP*, tomo 34, fasc./mes 1, 1981, págs. 5-16, esp. pág. 15.

⁷⁶² *Vid.*, en el mismo sentido, BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, op. cit., esp. pág. 184.

⁷⁶³ Art. 437 CP: “La autoridad o funcionario público que exigiere, directa o indirectamente, derechos, tarifas por aranceles o minutas que no sean debidos o en cuantía mayor a la legalmente señalada, será castigado, sin perjuicio de los reintegros a que viniere obligado, con las penas de multa de seis a veinticuatro meses y de suspensión de empleo o cargo público por tiempo de seis meses a cuatro años”.

los órganos de la jurisdicción penal; y, de otra, porque no se ha mantenido en el ámbito tributario el principio *solve et repete*⁷⁶⁴.

Pese a que algún autor ha defendido la posibilidad de alegación de esta causa de justificación en el delito fiscal, siguiendo a la doctrina mayoritaria⁷⁶⁵, creemos que la naturaleza del tipo penal contemplado en el art. 305 CP no se ajusta a lo prescrito en el art. 20.4 CP⁷⁶⁶. En verdad, el concepto de la eximente y los condicionamientos que la legitiman, hacen que sea absolutamente descartable en el delito fiscal⁷⁶⁷.

⁷⁶⁴ Produciéndose la suspensión de las deudas tributarias hasta tanto se ponga fin a la vía administrativa mediante acto firme. Al respecto, art. 213.3.a LGT: “Recursos contra sanciones: (...) 3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos: a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa”.

⁷⁶⁵ *Vid.*, entre otros y al respecto, BENZO MESTRE, F., “Circunstancias modificativas de la responsabilidad en la infracción tributaria”, en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero (presión fiscal / aspectos penales de la infracción tributaria)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, págs. 569-573, esp. pág. 571; VILLEGAS, H. B., *Derecho penal tributario*, Buenos Aires, Editorial Lerner, 1965, pág. 120; CASADO HERRERO, D., “El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal”, op. cit., esp. pág. 190: “En el caso de estado de necesidad, como situación de peligro actual o inminente para bienes jurídicamente protegidos del agente, que sólo puede ser evitada mediante la lesión de bienes, también, jurídicamente protegidos pertenecientes a otros, y cuyo fundamento, como dice Carrara, puede decirse que de hecho es el ‘temor’, es posible sostener su extrema analogía, y cuasi identificación, con la legítima defensa, pudiéndose considerar ambas situaciones como dos casos diversos que responden a una misma causa: la violencia moral. Su inaplicabilidad, por tanto, al supuesto del delito fiscal parece fuera de toda duda (...)”; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 306: “Aunque no sea inexacto sostener que la actitud del contribuyente defraudador se justifica a veces en aras de los rigores fiscales exagerados y de la desigualdad resultante de la aplicación de la ley impositiva, es descartable la legítima defensa (...)”; RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 98: “Así, por lo que respecta a la legítima defensa recogida en el número 4.º del mencionado precepto legal, difícilmente concurrirán todos y cada uno de los condicionantes que la conforman (...)”; BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Colección Ceura, Madrid, 2000, pág. 84: “No hay obstáculo para la admisión teórica de las distintas causas de justificación en el delito fiscal, si bien algunas, como la legítima defensa, no parecen de idónea aplicación”.

⁷⁶⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal y económico y de la empresa. Parte general*, 5^a. edic., adaptada a la LO 1/2015, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2016, págs. 449 y sigs.

⁷⁶⁷ CASADO HERRERO, D., “El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal”, op. cit., esp. pág. 189. Considera igualmente descartable esta causa de justificación, entre otros, LAMARCA

C) Ejercicio legítimo de un derecho y cumplimiento de un deber

El art. 20.7 CP dispone que aquel que obre en cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo, quedará exento de responsabilidad criminal, precepto que configura una nueva causa de justificación⁷⁶⁸.

Un sector de la doctrina ha entendido que resulta aplicable esta eximente en el delito fiscal, específicamente en supuestos en que el sujeto ha adecuado su comportamiento a lo indicado por la Administración Tributaria en contestación a la *consulta vinculante* formulada por el contribuyente al amparo del art. 89 LGT⁷⁶⁹.

PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., esp. págs. 785 y sig.

⁷⁶⁸ *Vid.*, ampliamente y entre otros, acerca de la teoría general de esta eximente, RODRÍGUEZ DEVESA, J. M., *Derecho penal español. Parte general*, 3ª. edic., op. cit., págs. 430-441; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 178 y sig.; MESTRE DELGADO, E., “Los eximentes de ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo, y de cumplimiento de un deber, y el blanqueo de capitales”, en M. ABEL SOUTO / N. SÁNCHEZ STEWART (Coordinadores), *I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2009, págs. 85-118, esp. págs. 85-89; CEREZO MIR, J., *Curso de derecho penal español. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, op. cit., págs. 291-326.

⁷⁶⁹ Art. 89 LGT: “Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas. 1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. 2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad. 3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. 4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación.

Nótese que el citado precepto reconoce el carácter vinculante de las consultas tributarias, por lo que, si el obligado tributario se ajusta al contenido de dicha resolución, faltará el elemento subjetivo necesario para calificar la conducta de punible⁷⁷⁰.

Igualmente, según este sector, sería extensible al supuesto de actuar de conformidad con una Orden Ministerial interpretativa (ex art. 7.1º. LGT)⁷⁷¹, cuya finalidad consiste en aclarar determinadas cuestiones de *exégesis* de la norma tributaria, bien a través de la información que con carácter previo se proporciona en los supuestos de adquisición o transmisión de bienes inmuebles (art. 90 LGT)⁷⁷², así como en los acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT)⁷⁷³.

Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación”.

⁷⁷⁰ CHICO DE LA CÁMARA, P., “Estructura del delito fiscal en España”, op. cit., pág. 612.

⁷⁷¹ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, op. cit., pág. 84.

⁷⁷² Art. 90 LGT: “Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles. 1. Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. 2. Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria. Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario. 3. El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información. La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado”.

⁷⁷³ Art. 91 LGT: “Acuerdos previos de valoración. 1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. 2. La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario. 3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario. 4. El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados

Con mayores dificultades se enfrentan los intérpretes al apreciar la circunstancia bajo estudio en supuestos de asistencia tributaria que presta ordinariamente la Administración (art. 92.3 b y d LGT)⁷⁷⁴, dada la dificultad de prueba que, en todo caso, recaerá sobre el obligado tributario, quien deberá demostrar que su actuación ilícita responde al criterio indicado por el funcionario de la Hacienda.

Este mismo sector ha descartado la concurrencia de la causa de justificación de referencia en supuestos de objeción fiscal, casos en los que, por ejemplo, un administrado considera que la exigencia de un determinado tributo resulta ilegal, que la tarifa del tributo es desproporcionada, o sobre la base de un llamado general a la insumisión del pago de tributos en circunstancias excepcionales. Ciertamente, la pretendida injusticia de una norma no justificará el incumplimiento del deber de contribuir a las cargas generales tal como proclama el art. 31.1 CE⁷⁷⁵.

en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario. 5. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto. 6. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto. Podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo”.

⁷⁷⁴ Art. 92. 3 b y d LGT: “Colaboración social (...) b) Campañas de información y difusión (...). d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación”.

⁷⁷⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, pág. 111.

También, en este análisis, se ha sostenido la ostensible dificultad de imaginar la concurrencia de esta causa de justificación en el delito de defraudación tributaria⁷⁷⁶.

En aquel sentido, la doctrina apuntó: “Otro tanto puede afirmarse de los casos de ejecución de actos *ordenados o permitidos* por la ley, cuanto del *caso fortuito*, es decir, al que obra por virtud del cumplimiento de un deber, o en el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo, cuanto el que obrando con la debida diligencia causa un daño por mero accidente, sin culpa, ni intención de causarlo, de ningún modo puede serle imputado delito alguno. Es harto difícil imaginar su posible aplicación al autor de un delito fiscal”⁷⁷⁷.

Lo señalado por la doctrina al estudiar cómo opera la eximente del art. 20.7 CP vigente y, mejor dicho, los supuestos indicados en los que surtiría virtualidad la misma, nos lleva a compartir la postura de quienes estiman que más que encontrarnos ante una causa de justificación estamos ante una causa de atipicidad de la conducta. Es decir que quien actúe conforme a lo establecido por la Administración Tributaria no incurre en responsabilidad criminal alguna, pero no porque la conducta no sea antijurídica, sino, en todo caso, porque su comportamiento es atípico⁷⁷⁸.

⁷⁷⁶ Cfr. RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 102.

⁷⁷⁷ CASADO HERRERO, D., “El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal”, op. cit., esp. pág. 190.

⁷⁷⁸ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., pág. 241.

D) Obediencia debida

Estando vigente el otrora art. 8.12 CP⁷⁷⁹ se suscitó el problema relativo a los sujetos que, inmersos en una relación laboral de *dependencia*, cumplían una orden ilegítima enmarcada dentro de las facultades del empresario incurriendo, de este modo, en un comportamiento defraudatorio a la Hacienda Pública⁷⁸⁰.

Un sector de la doctrina sostuvo que en aquel supuesto concurría la obediencia debida como causa de justificación, pues la relación jerárquica no había de limitarse al ámbito administrativo⁷⁸¹.

Además, podía plantearse la posibilidad de que en aquellos casos no fuera exigible una conducta distinta, considerando admisible la concurrencia de esta causa en relaciones privadas (por ejemplo, sujetos que actúan en el seno de una organización empresarial bajo la dependencia de un superior y, especialmente, cuando el autor material, para eludir la amenaza o el riesgo de perder su puesto de trabajo, incurre en un delito fiscal en beneficio de la empresa).

⁷⁷⁹ El antiguo art. 8.12 CP establecía una ulterior causa de justificación, que señalaba que estaba exento de responsabilidad el que obrase en virtud de *obediencia debida*. El legislador ha suprimido esta eximente cuya aplicación “se pisaba con el cumplimiento de un deber, resultando de esa forma en gran parte un precepto confundido, superfluo e innecesario” (POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 180, quien destaca las expresiones de QUERALT y MIR PUIG). Cfr., al respecto y en nuestra materia, RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 100: “(...) la eximente de obediencia debida ha desaparecido del nuevo CP, aunque lo cierto es que si la obediencia debida es ‘debida’ puede reconducirse, aun cuando la orden sea antijurídica, a la eximente de cumplimiento de un deber. Pero, dicho cumplimiento no se produciría en el ámbito laboral o personal, sino en el ámbito del Derecho público y del Derecho militar”.

⁷⁸⁰ Cfr. FERNÁNDEZ CUEVAS, A., “El delito fiscal en la Ley 50/77”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 299-309, esp. pág. 308; LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 479-486.

⁷⁸¹ LAMARCA PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., esp. pág. 786.

En estos supuestos, y como se señaló, no sería exigible otra conducta distinta a la generalidad de las persona⁷⁸².

Con base en ese lineamiento se sostuvo: “Por lo que se refiere a la obediencia debida, previsiblemente invocable por los autores materiales del delito fiscal, en los casos en que éstos hayan sido inducidos (u ordenados) por sus superiores jerárquicos en el orden empresarial, debe tenerse muy en cuenta que para la legitimación de aquella circunstancia, es preciso que la orden del superior jerárquico sea perfecta e incuestionablemente legítima, dado que en caso contrario y si el subordinado, conociendo el carácter ilegítimo de la orden, la obedece, será responsable criminalmente del hecho realizado. No cabe duda, pues, que en supuesto de delito fiscal, y para que, eventualmente, pueda ser apreciada la buena fe del ejecutor, deberá atenderse, entre otros matices, a su grado de subordinación, a su cultura, al mismo contenido de la orden o a la situación en que la misma fue dada”⁷⁸³.

Pero también se ha sostenido la imposible aplicación de la obediencia debida como causa de justificación en el delito fiscal, pues esta figura adquiere su verdadero sentido con relación al delito de desobediencia. Dicha causa -para quienes defienden esta posición-, resulta inadmisibles en relaciones jurídicas de carácter privado, por lo que el Código penal la consideraría incluida en la exención de responsabilidad criminal por cumplimiento de un deber⁷⁸⁴.

⁷⁸² PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 163 y sig. El autor cita como nota algún precedente jurisprudencial en materia de infracciones de contrabando en el que se ha apreciado la circunstancia de estado de necesidad por analogía con la de miedo insuperable (nota 253).

⁷⁸³ CASADO HERRERO, D., “El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal”, op. cit., esp. pág. 190. La obediencia debida -como vimos- no se encuentra expresamente recogida en el CP, a diferencia de lo que ocurría en 1973, pero algunos autores la incluyen como eximente del núm. 7 del art. 20 CP, que se refiere al cumplimiento de un deber (RODRÍGUEZ DEVESA, J. M., *Derecho penal español. Parte general*, 3ª. edic., op. cit., págs. 442-470).

⁷⁸⁴ APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 301.

Por su parte, la doctrina tributarista ha esbozado la posibilidad de alegar esta causa en aquellos supuestos en los que el delito fiscal se lleve a cabo por personas jurídicas, donde la estructura jerárquica conlleva la existencia de obediencia, cuestionándose posteriormente su verdadera apreciación desde un punto de vista práctico. En efecto, y teóricamente, la obediencia debida podría alegarse principalmente en aquellos delitos cometidos por personas jurídicas que se caracterizan por una estructura jerárquica que implique, a su vez, la existencia de deber de obediencia; pero, desde un punto la *praxis*, será difícilmente invocable⁷⁸⁵.

Este último sector aludido sostuvo que, conforme al otrora art. 15 bis CP⁷⁸⁶, el responsable será el representante de la entidad, resultando difícil alegar una obediencia debida en aquella persona en la que concurre tal condición. Además, afirmó que la obediencia debida no podrá alegarse en términos amplios, sino solamente ante una orden del superior que no infrinja clara, manifiesta y terminantemente una ley⁷⁸⁷.

Asimismo, adeptos a este último sector apuntaron que resulta procedente que, además del representante legal como responsable, el delito se imputara a otras

⁷⁸⁵ GARCÍA ASENSIO, S. / IBARRA IRAGÜEN, J. / SERRANO GUTIÉRREZ, A. / BERMEJO RAMOS, J., “La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., esp. pág. 100.

⁷⁸⁶ Art. 15 bis CP de 1973, introducido por medio de la LO 8/1983 de 25 de junio de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal, gemelo del vigente art. 31 CP, que consagra lo siguiente: “El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

⁷⁸⁷ De esta manera se preguntan: ¿cómo podrá justificarse una obediencia debida en aquél que atiende una orden tendente a lograr una subvención o desgravación pública falseando las condiciones requeridas por la misma? Y ¿cómo alegar una obediencia debida cuando la orden recibida se dirige a realizar prácticas encaminadas a obtener un perjuicio de la Hacienda? *Vid.*, el respecto, GARCÍA ASENSIO, S. / IBARRA IRAGÜEN, J. / SERRANO GUTIÉRREZ, A. / BERMEJO RAMOS, J., “La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., pág. 100.

personas a través de la aplicación de la teoría de la participación en el delito y que, en estos casos, pudiera invocarse como causa de justificación. Sin embargo, al mismo tiempo, creen que será difícil alegar la eximente para justificar un deber de obediencia, pues de ningún modo puede apreciarse que la orden era manifiestamente antijurídica⁷⁸⁸.

La doctrina mayoritaria, sin embargo, excluyó en este caso la alegación de la obediencia debida como causa de justificación. Si el sujeto, no sometido a una relación jerárquica de Derecho público, conoce la ilicitud de la conducta ordenada, quedaría vinculado como partícipe de una defraudación tributaria. Si, por el contrario, desconocía dicha ilicitud, creyéndose erróneamente obligado al cumplimiento de la orden por la obediencia debida, quedaría incurso en un error de prohibición⁷⁸⁹.

Del mismo modo se ha dicho que en las relaciones laborales pueden generarse situaciones de férrea subordinación o acatamiento de órdenes del superior basadas en la creencia de su legitimidad, si bien en estos casos se ha sostenido que nos encontraríamos ante supuestos de inexistencia de dolo o de error de prohibición por desconocer la ilicitud de su comportamiento⁷⁹⁰.

En verdad, hoy en día, la eximente de obediencia debida consagrada en el otrora art. 8.12 CP no tiene acogida legislativa, circunstancia que nos autoriza válidamente a afirmar que el problema suscitado al respecto y pretendido dilucidar con meritorios argumentos ha quedado resuelto por vía legislativa. En este sentido,

⁷⁸⁸ GARCÍA ASENSIO, S. / IBARRA IRAGÜEN, J. / SERRANO GUTIÉRREZ, A. / BERMEJO RAMOS, J., “La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., págs. 100 y sig.

⁷⁸⁹ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, op. cit., págs. 350 y sig.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, op. cit., pág. 84.

⁷⁹⁰ Vid. APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, op. cit., pág. 302.

la doctrina ha desestimado la aplicación de esta eximente, que aparecía regulada en el apartado 12 del artículo 8 del Código penal y que en el nuevo Código no se encuentra expresamente incluida en el artículo 20, que contempla las eximentes, quizá porque dada su naturaleza jurídica, se encuentra ya dentro del apartado 7.º que contempla la exención de responsabilidad para el que obre en cumplimiento de un deber”⁷⁹¹.

E) Consentimiento

Otra causa de justificación que debe analizarse es el consentimiento del ofendido⁷⁹², que, más allá de no hallarse recogida en el Código penal español, ha sido admitida por la doctrina con base en argumentaciones que hoy en día se han estimado carentes de toda lógica⁷⁹³, tales como la presunción de que la fijación de

⁷⁹¹ APARICIO PÉREZ, A., *El delito discal a través de la jurisprudencia*, op. cit., pág. 301.

⁷⁹² *Vid.*, acerca del consentimiento, POLAINO-ORTS, M., “¿*Volenti non fit iniuria*? Sobre la discutible distinción entre acuerdo y consentimiento en Derecho penal”, en *Aspectos Fundamentales de la Parte general del Código Penal peruano*, Lima, 2003, *passim*; ID., “Alegato en favor de un tratamiento jurídico-penal unitario para los casos de acuerdo y consentimiento como causas de atipicidad”, en *CPC*, núm. 82, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, *passim*. Cabe destacar que compartimos lo sostenido por POLAINO NAVARRETE, que afirma que el consentimiento no constituye una causa de justificación que excluye la antijuricidad, sino una causa de atipicidad que excluye el carácter típico de la conducta consentida. En palabras de POLAINO-ORTS, eliminan los presupuestos para una imputación objetiva (POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 149-151). Del mismo modo, se ha dicho que “puede ser dudosa la cuestión de cuál es el grado de la estructura del delito al que debe ser asignado. Según la opinión que probablemente aún sea dominante en este contexto, es necesario *distinguir* entre consentimiento que excluye el tipo y consentimiento justificante. Sin embargo, gana terreno la posición de que el consentimiento *siempre* elimina ya la tipicidad de la conducta” (STRATENWERTH, G., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción de M. CANCIO MELIÁ y M. A. SANCINETTI, 4ª. edic., Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2005, pág. 180). No obstante, creemos adecuado exponer las posturas que se han planteado al momento de examinar la operatividad del consentimiento del ofendido como causa de exclusión de la antijuricidad del acto.

⁷⁹³ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 306. Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 158: “Aún compartiendo el criterio que reclama una mayor clarificación en la legislación fiscal (que efectivamente aparece viciada en el indicado sentido), no consideramos que pueda seriamente fundamentarse la alegación de consentimiento del ofendido en las circunstancias indicadas”.

los tipos impositivos se hace en función del reconocimiento de que todo contribuyente defrauda⁷⁹⁴.

Antes de adentrarnos en el tratamiento que la doctrina le ha dado a esta eximente debemos advertir que serán relatados supuestos similares a los apuntados en lo que va de este capítulo⁷⁹⁵. En efecto, se observará que los casos mencionados *infra* son similares a los formulados al estudiar la causa de justificación contemplada en el art. 20.7 CP⁷⁹⁶.

El Código penal de 1995 no mencionaba expresamente el consentimiento del ofendido como eximente de responsabilidad criminal, pero parecía tener aplicación en aquellos supuestos en los que el sujeto actuaba siguiendo criterios previstos en la contestación a la consulta formulada a la Administración Tributaria⁷⁹⁷. En efecto, el art. 107.2 LGT⁷⁹⁸ establecía que el obligado tributario

⁷⁹⁴ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, M., *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Civitas, Madrid, 1978, pág. 566: “El hecho de que los tipos impositivos estén en función del reconocimiento de que todo contribuyente defrauda, daría pie para que el delito fiscal pudiera quedar justificado en algún caso por consentimiento del ofendido o por ejercicio legítimo de derecho. Esta es una prueba más de cómo el delito fiscal tiene que estar encuadrado en una política de clarificación fiscal”.

⁷⁹⁵ *Vid. supra* Cap. IV, epígrafe II, apartado C.

⁷⁹⁶ No obstante, creemos adecuado y hasta enriquecedor reflejar fielmente las diferentes posiciones conocidas a los fines de arribar a una conclusión que comprenda mayormente las tesis esbozadas en la materia.

⁷⁹⁷ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 158: “(...) Sin embargo, esta causa de justificación puede tener cabida en otros supuestos. Nos referimos a aquellos casos en que el sujeto actúa siguiendo los criterios contenidos en la contestación de la Administración a una consulta formulada por el sujeto mismo. Las consultas a la Administración tributaria se hallan reguladas en el artículo 107, LGT, el cual a raíz de la reforma ordenada por la Ley 10/1985 no reconoce carácter vinculante a la contestación, que no tiene la consideración de acto administrativo, sino de mera información, salvo en determinados supuestos específicamente señalados. Sin embargo, en el mismo precepto se señala que ‘el sujeto que tras haber formulado su consulta hubiese cumplido las obligaciones tributarias de acuerdo a la contestación del órgano competente no incurrirá en responsabilidad’, siempre que se respeten determinados requisitos que se señalan en el mismo artículo y que pretenden garantizar el carácter leal de la consulta. Es evidente que la exención de responsabilidad en los casos que se acaba de hacer referencia alcanza lógicamente a la de alcance penal que hubiera podido derivarse de la actuación del sujeto. Podría entenderse en todo caso que la no

que, tras haber recibido contestación a su consulta hubiese cumplido sus obligaciones tributarias, no incurrirá en ninguna clase de responsabilidad⁷⁹⁹.

En este sentido, la mención por parte de la legislación fiscal de esta causa de justificación era superflua, en tanto que “(l)a culpabilidad es uno de los elementos integrantes de la noción de infracción y ni siquiera una simple negligencia cabe imputar al sujeto que, tras la formulación de una consulta a la Administración con los requisitos previstos en el repetido art. 107, cumple sus obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación del órgano competente”⁸⁰⁰.

Efectivamente, desde el punto de vista de la responsabilidad administrativa, la conducta consistente en actuar conforme a la contestación evacuada por la Administración a una consulta formulada por el sujeto no podría calificarse de infractora, en tanto que no es posible apreciar siquiera la falta de diligencia de aquél, por lo que más que una exoneración de responsabilidad estaríamos ante la inexistencia de infracción⁸⁰¹.

incriminación en estos supuestos se basa, no tanto en la exclusión de antijuridicidad derivada del consentimiento del ofendido, cuanto en la propia exclusión de la acción integrante del tipo”.

⁷⁹⁸ Art. 107.2 LGT (según Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT): “(...) Salvo en los supuestos previstos en los apartados 4 y 5 de este artículo, la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria. No obstante, el obligado tributario que, tras haber recibido contestación a su consulta, hubiese cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad, sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes, siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo (...)”.

⁷⁹⁹ BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 311.

⁸⁰⁰ *Vid.*, sobre las consultas de la Administración y la responsabilidad por infracciones, ZORNOZA PÉREZ, J. J., “Las consultas de la Administración en la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, vol. II, 1991, págs. 1385-1410, esp. págs. 1387 y sig.

⁸⁰¹ *Vid.*, al respecto, ZORNOZA PÉREZ, J. J., “Las consultas de la Administración en la Ley General Tributaria”, op. cit., esp. pág. 1406; HERRERO MADARIAGA, J. / RANCAÑO MARTÍN, M. M.^a / GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G., en la Presentación al libro *Impuesto sobre la Renta*

Pero, desde el punto de vista de la responsabilidad penal, la cuestión se complica tanto si de causa de justificación como si de causa de atipicidad se trata, dado que, por un lado, dicha causa de justificación no viene prevista expresamente en el Código penal, por lo que la doctrina suele admitirla cuando es causa de atipicidad⁸⁰², pero se muestra cautelosa cuando de causa de justificación se trata; y, por otro, por el hecho de que, tratándose de una causa de atipicidad -es decir, entendiendo que, al igual que sucede en el ámbito sancionador administrativo, al no existir siquiera negligencia, lógicamente no sería posible apreciar el dolo-, el bien jurídico protegido es de carácter supraindividual y, frente a ellos, el consentimiento del ofendido no excluye el tipo penal porque su vulneración se produce en todo caso al afectar a la colectividad y no ser posible su disposición⁸⁰³.

Después de todo “(l)a invocación del consentimiento del ofendido no parece aquí adecuado, en la medida en que la elevación de los tipos impositivos en función del fraude no creemos que implique un abandono consciente de los intereses por parte del ofendido, ni una aprobación de la conducta fraudulenta”⁸⁰⁴. Ciertamente, la no incriminación en los supuestos regulados por el legislador fiscal en el ya derogado art. 107 LGT se basaba, no tanto en la estimación de una causa de exclusión de la antijuricidad del acto derivada del consentimiento del ofendido, sino más bien en la misma exclusión de la acción integrante del tipo penal⁸⁰⁵.

de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio. Normativa básica y doctrina administrativa concordada, Editorial Comares, Granada, 1994, págs. XLIX y sigs.

⁸⁰² Vid., ampliamente, POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 149-151.

⁸⁰³ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 151.

⁸⁰⁴ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 306.

⁸⁰⁵ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 158.

CAPÍTULO VI

CULPABILIDAD Y EXCULPACIÓN

I.- Precisiones conceptuales

La culpabilidad es definida como el reproche normativo del ordenamiento jurídico al autor del injusto típico, a quien se le asigna la responsabilidad correspondiente a la infracción de la norma⁸⁰⁶.

La imputabilidad, como presupuesto de aquel reproche, es un concepto normativo que expresa la capacidad subjetiva de culpabilidad en función de las facultades psíquicas de conocer y comprender la norma infringida. De esta manera, sólo frente a condiciones de normalidad psíquica del sujeto que realiza el comportamiento típico se podrá constatar el presupuesto del juicio normativo de reproche de la culpabilidad configurado por la imputabilidad⁸⁰⁷.

Además de la imputabilidad, existe otro presupuesto de la culpabilidad constituido por las condiciones personales de libre autodeterminación de la

⁸⁰⁶ Vid. JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., corregida y ampliada, traducción de M. OLMEDO CARDENETE, Editorial Comares, Granada, 2002, pág. 465; STRATENWERTH, G., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción de M. CANCIO MELIÁ y M. A. SANCINETTI, 4ª. edic., Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2005, pág. 235, nota 379; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, págs. 181 y sig.

⁸⁰⁷ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / ARROYO ZAPATERO, L. / FERRÉ OLIVÉ, J. / GARCÍA RIVAS, N. / SERRANO PIEDECASAS, J. R. / TERRADILLO BASOCO, J. / RODRÍGUEZ YAGÜE, C. (Coordinadora), *Curso de Derecho penal. Parte general*, 1ª. edic., Ediciones Experiencia, Barcelona, 2004, pág. 315.

conducta, que exige acreditar las facultades de ejercicio de libre albedrío personal⁸⁰⁸.

Así pues, la culpabilidad es un reproche personal normativo por la realización de un injusto típico. Su naturaleza expresa el juicio jurídico de reproche personal por el injusto típico realizado por quien tiene capacidad personal y libertad de autodeterminación de conducta en sentido normativo, y opta por no motivar su actuar en el mismo, quebrantando la norma y realizando el injusto típico⁸⁰⁹.

La reprochabilidad jurídica del sujeto se vincula con la característica normativa de la exigibilidad de otra conducta, elemento esencial de la teoría de la culpabilidad, en la medida en que el sujeto tuvo la posibilidad de actuar de otro modo y optó por comportarse quebrantando la norma⁸¹⁰.

Por otro lado, la concurrencia de cualquier causa legal que anule la observancia del deber jurídico impuesto por la norma penal hará inexigible su acatamiento, determinando la ausencia de reproche normativo de imputación

⁸⁰⁸ *Vid.*, ampliamente, JAKOBS, G., “Individuo y persona. Sobre la imputación jurídico-penal y los resultados de la moderna investigación neurológica”, traducción de B. FEIJÓO SÁNCHEZ, en M. CANCIO MELIÁ / B. FEIJÓO SÁNCHEZ, *Teoría funcional de la pena y de la culpabilidad*. Seminario con Günther Jakobs en la UNAM, Editorial Civitas, Madrid, 2008, págs. 169-206.

⁸⁰⁹ Según una concepción defendida de manera general y, asimismo, por el Tribunal Supremo alemán, la culpabilidad significa *poder actuar de otro modo*. El autor, por tanto, debe haber realizado el injusto pudiendo haberse comportado de manera adecuada a Derecho. Esta concepción, tal como afirma ROXIN, C., “El significado de la Política criminal para los fundamentos sistemáticos del Derecho penal”, en C. ROXIN / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *Política criminal y Dogmática penal. Cuestiones fundamentales*, Editorial Ara, Lima, 2013, págs. 53-70, esp. págs. 64 y sig., presupone la libertad de voluntad del autor. *Vid.*, ampliamente, ROXIN, C., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción y notas de D.-M. LUZÓN PEÑA, DÍAZ y M. GARCÍA-CONLLEDO y J. DE VICENTE REMESAL, Editorial Civitas, Madrid, 1997, págs. 799 y sig.

⁸¹⁰ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 187 y sig.

subjetiva de responsabilidad del autor⁸¹¹. Aquí es cuando debemos distinguir entre causas de inimputabilidad y causas de exculpación o inculpabilidad para poder comprender la metodología adoptada.

Las causas de inimputabilidad son las que niegan la capacidad de culpabilidad por las condiciones psicológicas del sujeto en el momento de la realización de la conducta que quebranta la norma. El sistema legal vigente, a fin de consignar positivamente estas causas, sigue un criterio biológico-psicológico-normativo, cuya fórmula valora la relevancia que el déficit de estructura psíquica de base gnoseológica tiene en el sujeto a nivel de comprender el sentido de la norma y de actuar conforme a tal comprensión⁸¹². El art. 20 CP describe como causas de inimputabilidad las siguientes hipótesis: anomalía psíquica, alteración psíquica, trastorno mental transitorio, intoxicación plena o síndrome de abstinencia, y perturbación de conciencia de la realidad por alteración sensorial del sujeto, aparte de la minoría de edad contemplada en el art. 19 CP.

Cuando el autor del injusto típico no padece alteraciones en su psiquismo que le impidan tener capacidad de culpabilidad será necesario acreditar su culpabilidad a través de una imputación subjetiva del acto por la que se le asigna responsabilidad penal. Aquí, el fundamento radica en la actuación contraria a la norma pudiendo haber actuado de otro modo, según la comprensión del mismo por el sujeto y la posibilidad personal de acomodar su acción⁸¹³. La responsabilidad penal decae cuando no existe la exigibilidad jurídica de la motivación del acto por

⁸¹¹ MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, 10ª. edic. revisada y actualizada, Editorial Reppetor, Barcelona, 2016, págs. 553 y 586; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 187.

⁸¹² ROXIN, C., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, op. cit., págs. 823-826; JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 469 y sig.; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 185.

⁸¹³ MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 581 y sigs.

causas de exculpación o inculpabilidad⁸¹⁴ en las siguientes hipótesis: estado de necesidad exculpante⁸¹⁵, ausencia de dolo y culpa, miedo insuperable y no adecuación social de la conducta.

Las nociones apuntadas resultarán de interés para el estudio que sigue, cual es la culpabilidad en el delito fiscal. Entremos en su estudio.

II.- Imputabilidad y culpabilidad en la dinámica conductual de la defraudación tributaria

La culpabilidad se configura por la capacidad del sujeto para ser motivado y por el conocimiento de la prohibición penal, por lo que la concurrencia de cualquier causa que anule la observancia del deber jurídico impuesto determinará

⁸¹⁴ Es preciso realizar una distinción teórica entre las analizadas causas de justificación en el delito fiscal en sentido estricto, y las causas de exculpación o inculpabilidad. Como quedó dicho, las *causas de justificación* excluyen la antijuricidad y convierten a las acciones típicas en conformes a derecho; cuando éstas concurren, las acciones típicas dejan de ser desaprobadas por el legislador. Por su parte, las *causas de exculpación* o *causas de inculpabilidad* hacen referencia a la ausencia de culpabilidad, determinando la inexigibilidad de una conducta distinta a la realizada por el sujeto (POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 193).

⁸¹⁵ Cabe aclarar aquí que nos estamos refiriendo -en el decir de POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 198- al estado de necesidad subjetivo que “excluye la culpabilidad, a diferencia del estado de necesidad objetivo que justifica la conducta típica. La raíz de delimitación de ambos supuestos de actuación necesaria estriba en la entidad sustancial del valor de los bienes jurídicos. El estado de necesidad objetivo es causa de justificación, porque resuelve el dilema entre el Derecho y el injusto optando por la afirmación del Derecho frente al sufrimiento del injusto (vida *versus* propiedad). El estado de necesidad subjetivo afronta la alternativa de acciones lesivas de bienes jurídicos de igual valor (vida *versus* vida) en que no se puede justificar una a costa de la otra sino sólo exculpar la lesión de uno de ellos ante la imposibilidad de salvaguardar ambos (se salvaguarda la vida de un herido a costa de la vida de otro cuando solamente hay posibilidad de salvar a uno)”. En este último supuesto nos encontraríamos ante un estado de necesidad de carácter exculpatorio, que determinaría que su comportamiento fuera antijurídico, pero no culpable. Entendemos que las consideraciones que realizamos al momento de examinar el estado de necesidad justificante como causa que excluye la antijuricidad del acto, serían extrapolables a este supuesto. *Vid. supra* Cap. V, epígrafe II, apartado A.

la ausencia de reproche normativo de imputación subjetiva de responsabilidad del autor⁸¹⁶.

En verdad, no existen particularidades en los elementos señalados cuando nos encontramos ante un delito de defraudación tributaria, es decir, la capacidad de culpa penal debe concurrir necesariamente para la exigencia de responsabilidad por el delito del art. 305 CP al igual que en los restantes delitos⁸¹⁷.

Con este basamento haremos referencia a las causas de inimputabilidad y exculpación o inculpabilidad, que en materia de delitos contra la Hacienda Pública son acreedoras doctrinal y jurisprudencialmente de algún comentario singular, teniendo presente que son escasamente aplicables⁸¹⁸.

En primer lugar, nos enfocaremos en las siguientes causas de inimputabilidad: anomalía psíquica⁸¹⁹, alteración psíquica⁸²⁰, trastorno mental

⁸¹⁶ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / ARROYO ZAPATERO, L. / FERRÉ OLIVÉ, J. / GARCÍA RIVAS, N. / SERRANO PIEDECASAS, J. R. / TERRADILLO BASOCO, J. / RODRÍGUEZ YAGÜE, C. (Coordinadora), *Curso de Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 317 y sigs.

⁸¹⁷ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982, págs. 310; RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 102.

⁸¹⁸ CASADO HERRERO, D., “El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 54, 1978, págs. 185-199, esp. pág. 194; PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 185-237, esp. pág. 185.

⁸¹⁹ Art. 20.1 CP, párrafo primero, inciso primero: “Están exentos de responsabilidad criminal: 1.º El que al tiempo de cometer la infracción penal, a causa de cualquier *anomalía* o alteración psíquica, no pueda comprender la ilicitud del hecho o actuar conforme a esa comprensión”.

⁸²⁰ Art. 20.1 CP, párrafo primero, inciso segundo: “Están exentos de responsabilidad criminal: 1.º El que al tiempo de cometer la infracción penal, a causa de cualquier *anomalía* o *alteración* psíquica, no pueda comprender la ilicitud del hecho o actuar conforme a esa comprensión”.

transitorio⁸²¹, intoxicación plena o síndrome de abstinencia⁸²², y perturbación de conciencia de la realidad por alteración sensorial del sujeto⁸²³.

Seguidamente, y con respecto al estudio de las causas de exculpación o de inculpabilidad que podrían concurrir en el delito fiscal, nos ocuparemos del estudio de los siguientes supuestos: error, interpretación razonable de la norma tributaria y miedo insuperable.

III.- Causas de inimputabilidad

A) Anomalía o alteración psíquica y trastorno mental transitorio

La presente causa de inimputabilidad se encuentra regulada en el art. 20.1 CP, disposición que exime de responsabilidad a quien “al tiempo de cometer la infracción penal, a causa de cualquier anomalía o alteración psíquica, no pueda comprender la ilicitud del hecho o actuar conforme a esa comprensión. El trastorno mental transitorio no eximirá de pena cuando hubiese sido provocado por el sujeto con el propósito de cometer el delito o hubiera previsto o debido prever su comisión”⁸²⁴.

⁸²¹ Art. 20.1 CP, párrafo segundo: “Están exentos de responsabilidad criminal: (...) El trastorno mental transitorio no eximirá de pena cuando hubiese sido provocado por el sujeto con el propósito de cometer el delito o hubiera previsto o debido prever su comisión”.

⁸²² Art. 20.2 CP: “Están exentos de responsabilidad criminal: (...) 2.º El que al tiempo de cometer la infracción penal se halle en estado de intoxicación plena por el consumo de bebidas alcohólicas, drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas u otras que produzcan efectos análogos, siempre que no haya sido buscado con el propósito de cometerla o no se hubiese previsto o debido prever su comisión, o se halle bajo la influencia de un síndrome de abstinencia, a causa de su dependencia de tales sustancias, que le impida comprender la ilicitud del hecho o actuar conforme a esa comprensión”.

⁸²³ Art. 20.3 CP: “Están exentos de responsabilidad criminal: (...) 3.º El que, por sufrir alteraciones en la percepción desde el nacimiento o desde la infancia, tenga alterada gravemente la conciencia de la realidad”.

⁸²⁴ Antes de la reforma del Código penal de 1995, la causa de referencia se encontraba regulada en el art. 8.1. CP, que disponía: “Están exentos de responsabilidad criminal: 1.º El enajenado y el que se halla en situación de trastorno mental transitorio, a no ser que éste haya

Si bien *prima facie* no se invoca esta causa de inimputabilidad en el delito fiscal en atención a su propia naturaleza⁸²⁵, se ha intentado alegar en los Tribunales en algunas oportunidades. Por ejemplo, y es interesante traerlo a colación, el pronunciamiento del Juzgado Penal número 3 de Sevilla de 3 de junio de 1994, que señaló lo siguiente:

“En cuanto a la posible concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, se planteó en el acto de juicio oral el problema de la imputabilidad del acusado, emitiéndose dictamen psiquiátrico por la doctora, a instancia de la defensa, la que diagnosticó el padecimiento de aquél como esquizofrenia paranoide en fase residual, no presentando una sintomatología activa, como tampoco la presentaba cuando fue reconocido por el médico forense, en fecha cercana al delito, a los folios 44 y ss. de autos, informándose de que la enfermedad no afecta a la inteligencia, sino que produce un deterioro de la personalidad, apatía o falta de motivación, con intenso empobrecimiento de la personalidad, pero sin perder la distinción entre el bien y el mal; esto es, que está describiendo una personalidad ‘paranoide’ y no a un ‘paranoico’ siendo éste un auténtico enajenado, y, en el caso, nos encontramos con un psicópata, que es verdadera enfermedad mental endógena que comparta trastornos del temperamento, afectividad e inadaptación social, que ha merecido por la jurisprudencia la valoración jurídico-penal de atenuante analógica; las personalidades psicopáticas, por regla general, no influyen para nada en la capacidad de comprender o de querer del sujeto agente, puesto que su raciocinio y libertad de decisión permanecen intactos; ni que se haya apreciado en el caso, tras observarse al acusado, una grave disminución de su capacidad de

sido buscado de propósito para delinquir. Cuando el enajenado hubiere cometido un hecho que la ley sancionare como delito, el Tribunal decretará su internamiento en uno de los establecimientos destinados a los enfermos de aquella clase, del cual no podrá salir sin previa autorización del mismo Tribunal”.

⁸²⁵ Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, pág. 247.

autodeterminación (SS. 20 de febrero 1984, 22 enero 1986, 20 octubre 1989, 17 mayo 1991, 22 abril 1993 y 15 diciembre 1993); siendo necesario, no obstante, el cumplimiento de la pena privativa de libertad en centro psiquiátrico adecuado, a la vista de los antecedentes de asistencia médica del acusado. Por lo demás, no son de apreciar otras circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal”⁸²⁶.

Por otro lado, el TS, en Sentencia de 9 de marzo 1993⁸²⁷, negó la existencia de un *estrés psicosocial* alegado por la defensa, argumentando que el acusado conservó sus funciones psiquiátricas y siguió trabajando con normalidad, siendo difícil apreciar, en este tipo de delitos, un cuadro emocional que influyera o afectara a la capacidad de culpabilidad del sujeto⁸²⁸.

Destacamos, igualmente, la Sentencia de la AP de Asturias de 27 de mayo de 1999, que apreció la concurrencia de esta eximente en un supuesto de delito fiscal. La Audiencia se pronunció en los siguientes términos:

“(…) si bien finalmente fue declarado exento de responsabilidad criminal con fundamentos en el art. 8.1º del Código Penal, ello es debido a que tal situación venía de antes, como así se deduce de los informes médicos incorporados a la causa, en su mayor parte referenciados en el pleito civil donde fue declarado incapaz para gobernarse por sí mismo y administrar sus bienes, por ello preciso se hace establecer en el fundamento de derecho tercero que al tiempo de comisión de

⁸²⁶ Pronunciamiento destacado en APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 300. Cfr., además, PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización”, op. cit., esp. págs. 195 y sig.

⁸²⁷ STS de 9.III.1993 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ).

⁸²⁸ Con basamento en este último pronunciamiento, la doctrina ha dicho que “(l)a enfermedad mental podría invocarse más que como eximente del art. 20.1 CP como causa de atenuación de la responsabilidad que afecta la culpabilidad” (CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, pág. 126).

los hechos concurría (...) la eximente de enajenación mental del art. 8.1º del Código Penal”⁸²⁹.

También aborda esta cuestión la Sentencia de la AP de León de 3 de julio de 2002:

“Como cuarto motivo del recurso se alega por el recurrente (...) infracción, por inaplicación, del artículo 20 apartado 1º del Código Penal, argumentando que al momento de cometer los hechos padecía una depresión aguda por lo que carecía de la necesaria voluntad para actuar y enfrentar problemas como los que acuciaban a las sociedades, por lo que debió serle aplicada la eximente completa prevista en el mencionado precepto. El motivo de recurso debe rechazarse, pues ni en el relato fáctico existe dato alguno sobre ninguna enfermedad o alteración psíquica del acusado, ni la depresión alegada tiene relevancia alguna para significar por sí misma una merma de las facultades del acusado para conocer la licitud de sus actos y determinar su comportamiento con arreglo a tal conocimiento respecto del delito fiscal por el que viene condenado. En efecto, el informe facultativo emitido por el Médico Forense, con fecha 5 de noviembre de 2001, se especifica que el recurrente presenta muy escasos síntomas depresivos, destacando solo abulia, apatía y desinterés, que tampoco se puede descartar que no formen parte de las características de su personalidad, y concluye afirmando que en momento actual el mismo no presenta síntomas o signos de enfermedad psiquiátrica que le impidan conocer el alcance de sus acciones. El testigo, psiquiatra, si bien manifiesta que trató desde el año 1994 a M. A. M. D. S. de un cuadro depresivo, caracterizado por tristeza, apatía, desgano o inhibición sexual, señala que en ningún caso se planteó darle la baja por incapacidad por depresión. Finalmente, ha de señalarse que, según se desprende de su propia declaración, el ahora recurrente ha venido desarrollando una amplia actividad empresarial, primero en Carbones Emma, luego como apoderado de

⁸²⁹ SAP de Asturias de 27.V.1999 (Ponente: BARRIO BERNARDO-RUA), Fundamento de Derecho segundo.

Contratas Mineras del Noroeste, y actualmente como administrador de Contratas San Diego, realizando numerosas negociaciones y el control de los trabajos que eran desempeñados entre 25 y 50 trabajadores, lo que, desde luego, resulta a todas luces incompatible con la merma de facultades que se alega”⁸³⁰.

Igualmente, la Sentencia de la AP de Madrid de 16 de junio de 2006, que valoró la eventual incidencia de la ludopatía en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, afirmó:

“Respecto a la situación de ludopatía ha declarado el Tribunal Supremo (...) ‘que la característica nosológica de la manifestación neurótica de los ludópatas o jugadores patológicos radica, como declaró la Sentencia de 18 de mayo de 1993 (RJ 1993, 4171) en su compulsión al juego, en el que participan de forma ansiosa, sin poder cortar con el hábito que ha creado en ellos una dependencia psicológica. Por eso y sin entrar en si constituye o no una enfermedad (lo que niega la Sentencia de 3 de enero de 1990) o es una forma de neurosis, lo trascendente en estos casos es determinar la forma en que esa tendencia patológica a jugar se manifiesta en cada caso concreto y las repercusiones que tiene en la capacidad de raciocinio o volición del agente. Dado que la compulsión del ludópata actúa en el momento en que la oportunidad del juego se presenta y domina la voluntad en torno al acto concreto de jugar, su relevancia afectará a la valoración de las acciones temporal e inmediatamente dirigidas a satisfacer tal compulsión en el ámbito lúdico, mientras que en otros actos más lejanos obrará sólo como impulso organizado para lograr el futuro placer del juego, impulso que es en esos momentos racional y dominable; y será por completo intrascendente respecto a acciones no determinadas por el impulso patológico de la ludopatía y ejecutadas por motivos o fines distintos del juego ansiado”⁸³¹.

⁸³⁰ SAP de León de 3.VII.2002 (Ponente: MUÑIZ DÍEZ), Fundamento de Derecho quinto.

⁸³¹ SAP de Madrid de 16.VI.2006 (Ponente: LÓPEZ CANDELA), Fundamento de Derecho tercero.

Este último pronunciamiento referido concluye de la siguiente manera:

“Pese a la repercusión que la ludopatía del acusado tenía en su voluntad, determinándole fuertes impulsos hacia el juego, es lo cierto que siempre comprendió a nivel intelectual que su conducta era contraria a la norma, por lo que no puede ser apreciada la eximente que pretende el recurrente, ni siquiera incompleta, si bien puede decirse que la influencia que sufría le disminuía su libertad y su capacidad volitiva que sí merece la calificación de atenuante analógica -simple- a la enajenación mental contemplada en el artículo 21.6 del Código Penal, rechazándose, en consecuencia, el motivo del recurso analizado”⁸³².

Cabe destacar, de la misma forma, la Sentencia de la AP de Vizcaya de 27 de marzo de 2007, que declaró la inaplicación de la causa legal de *trastorno transitorio*, pues ya había procedido para el acusado en delitos análogos años atrás, razón por la cual debió servirle para tomar mayor conciencia de la obligatoriedad de cumplir con las obligaciones tributarias. La Audiencia se pronunció con los siguientes términos:

“La sentencia de instancia descarta la aplicación de la atenuante razonando que los informes médicos no reflejan el estado del acusado en el momento de los hechos y que además carecen de virtualidad atendiendo al tipo delictivo enjuiciado. Si bien los informes médicos parecen reflejar unas anomalías síquicas de una cierta cronicidad que comprenden los períodos en los que se debieron efectuar las correspondientes declaraciones de impuestos, el otro argumento recogido en la sentencia apelada, la irrelevancia de la posible limitación en relación con el delito contra la Hacienda Pública, no puede tacharse de ilógica, porque se trata de una omisión continuada, mantenida en el tiempo durante los trimestres de dos años consecutivos, no subsanada y, por ello, difícilmente justificable con base en un estado psicológico, que, en cambio, no incapacitaba para

⁸³² SAP de Madrid de 16.VI.2006 (Ponente: LÓPEZ CANDELA), Fundamento de Derecho tercero.

mantener un volumen de contratación tan elevado como el que se plasma en los hechos probados. Con todo, el informe forense refiere una limitación y así fue admitida en su momento para hechos análogos, por lo que procede actuar en consonancia con lo en su momento acordado, estimando la concurrencia de la atenuante prevista en el art. 21, 1º, en relación con el art. 20, 1º, del Código Penal , si bien como atenuante simple, en el entendimiento de que el tiempo transcurrido desde que el Sr. A. cometió el primer delito, en el ejercicio de 1997, fue suficiente para que hubiera podido tomar mayor conciencia de la obligatoriedad de cumplir con las obligaciones tributarias y de las consecuencias de su omisión”⁸³³.

Asimismo, la SAP de A Coruña de 28 de septiembre de 2007 señaló que la alegación por el acusado de que padece toxicomanía no constituye una circunstancia eximente, siempre que pueda probarse que dicha dependencia no afecta a sus capacidades intelectivas o volitivas, por lo que carece de relevancia motivacional o relación causal con la perpetración del delito. Expresamente, el pronunciamiento afirmó lo siguiente:

“No se trata de valorar un estado mental, una toxifrenia o una línea de conducta sino la incidencia de ello en la acción típica llevada a cabo, en la capacidad para conocer de la ilicitud de los actos realizados o de ejercer las capacidades de autocontrol precisas para evitar la comisión de la conducta que se sabe ilegal, y dada la índole de los hechos llevados a cabo (la única dueña y directora de una sociedad brinda datos falsos para eludir el pago de impuestos) resulta irracional pretender que quien reúne tales condiciones desconozca que han de presentarse declaraciones fiscales que reflejen los datos reales de la actividad de la sociedad, por muy intenso que pueda ser su consumo de drogas o su trastorno de personalidad, siendo absolutamente incompatible la conducta realizada -brindar datos irreales para dar una falsa apariencia de la actividad social y evitar el pago de impuestos casi en su integridad- con una supuesta

⁸³³ SAP de Vizcaya de 27.III.2007 (Ponente: Díez NOVAL), Fundamento de Derecho quinto.

imposibilidad, o dificultad, en la percepción de la existencia de tales obligaciones fiscales y de la ilicitud de comportamientos que las contravengan”⁸³⁴.

De la última Sentencia comentada podemos inferir que es posible atribuir efectos eximentes a la existencia de enfermedades físicas o psíquicas, siempre que se acredite la incidencia directa de aquellas anomalías o alteraciones en el comportamiento del sujeto activo hasta el punto de anular o reducir notablemente sus capacidades intelectivas y volitivas⁸³⁵.

En verdad, la analizada causa de inimputabilidad resulta de difícil aplicación en el delito fiscal, pues si un sujeto carece de capacidad de obrar precisamente por tratarse de una persona con enfermedad mental, requerirá la presencia de un representante legal para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias tal como reconoce el art. 45.1 LGT⁸³⁶.

Por otro lado, y en atención a la cuantía que representa la cuota tributaria defraudada en el delito fiscal, resulta verdaderamente extraño que un sujeto que padezca una patología mental pueda defraudar en aquél monto y no cuente con representación voluntaria o legal para cumplir con sus obligaciones fiscales⁸³⁷. De

⁸³⁴ SAP de A Coruña de 28.IX.2007 (Ponente: PANTÍN REIGADA), Fundamento de Derecho segundo.

⁸³⁵ BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Editorial Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009, págs. 161-199, esp. pág. 189.

⁸³⁶ Art. 45 LGT: “Representación legal. 1. Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales (...)”.

⁸³⁷ BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, op. cit., esp. págs. 188 y sig.: “En principio, no parece compatible el padecimiento de anomalías físicas o psíquicas con la realización de una defraudación tan elevada. Sin embargo, este planteamiento puede ser en ocasiones simplista cuando se acude a la intermediación de ‘testaferros’ con la finalidad de ocultar el verdadero responsable de la elusión de los tributos. En estos supuestos, sin perjuicio de la aplicación del subtipo agravado previsto en el art. 305.1. del CP respecto de aquel que se sirve de un tercero para cometer el delito ocultando su intervención, podría invocarse por las defensas la eximente plena o semiplena del art. 20.1 y, de una forma subsidiaria, la aplicación de la atenuante establecida en el art. 21.1. CP. Para que se plantee esta

lo dicho, si no existe representante legal podría presentarse un supuesto en donde concurra la eximente⁸³⁸.

En suma, aún cuando sea de forma restrictiva, no puede negarse la incidencia de las enfermedades físicas o psíquicas en el comportamiento típico del sujeto activo del delito fiscal. En todo caso, está claro que quien alegue tal causa de inimputabilidad deberá acreditar mediante la prueba médica correspondiente, la relación entre la disminución de la capacidad y la enfermedad en que pretende apoyar la exención de responsabilidad criminal⁸³⁹. Y esto se infiere de lo afirmado por la AP de Asturias en Sentencia de 13 enero de 2015:

“Por la misma representación de Avelino, se postula ahora la nulidad del juicio por quebrantamiento del art. 24.2 en relación con el art. 24.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) al negar la ‘Juez a quo’ la práctica de una prueba consistente en que por la Médico Forense de Collado-Villalba se ratificase en el informe qué obra a los folios 411 a 415 de la causa y fuera interrogada al efecto, vulnerándose por tanto los derechos a la tutela judicial efectiva, así como el derecho de defensa.

Sobre esta nueva pretensión la Sala entiende que la denegación de dicha ratificación y consiguiente interrogatorio de la mencionada Médico Forense, no ha producido indefensión alguna, ni vulnerado el derecho de defensa y a la tutela judicial efectiva invocado, ya que frente a lo alegado por dicha representación de que en el informe de referencia no consta acerca de la imputabilidad de su representado, el mismo concluye señalando que en base a la documentación aportada y de la exploración médico-legal realizada, la patología que presenta, un

cuestión, será preciso que el que hemos denominado ‘testaferro’ pueda ser considerado como autor o cómplice del delito contra la Hacienda Pública conforme a lo dispuesto en los artículos 28, 29 y 31 del CP (...).”

⁸³⁸ PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización”, op. cit., esp. pág. 195.

⁸³⁹ BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, op. cit., esp. pág. 190.

síndrome frontal, deterioro físico moderado y enolismo crónico, puede afectar sus facultades mentales superiores de conocer y querer, habiendo estado su voluntad determinada por un proceso patológico, prueba que por otro lado si tuvo en cuenta la Juez de lo Penal, pues si bien la misma hace impensable el que pueda apreciarse una eximente completa como se pretende de contrario, de manera que se declare inimputable, como su representación pretendió desde un principio, pues aparte del informe en cuestión también existen otros elementos de prueba que demuestran lo contrario como es lo declarado por el acusado Edemiro, en el sentido de que Avelino se encontraba en perfectas condiciones, siendo la persona con quien ‘arreglaba’ los negocios y de la que recibía los pagos por las supuestas operaciones que llevaban a cabo, todo ello, hace innecesario la práctica de la prueba solicitada y la consiguiente suspensión del juicio, en la forma en que fue motivada por la Juzgadora en el tercero de los fundamentos legales de la resolución impugnada, apreciándosele no obstante, como en su momento había interesado el Ministerio Fiscal, la eximente incompleta de alteración psíquica, por lo que dicho nuevo motivo de impugnación debe de correr la misma suerte que el anterior”⁸⁴⁰.

B) Intoxicación plena o síndrome de abstinencia

El legislador penal dispone en el art. 20.2 CP que estará exento de responsabilidad criminal “(e)l que al tiempo de cometer la infracción penal se halle en estado de intoxicación plena por el consumo de bebidas alcohólicas, drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas u otras que produzcan efectos análogos, siempre que no haya sido buscado con el propósito de cometerla o no se hubiese previsto o debido prever su comisión, o se halle bajo la influencia de un síndrome de abstinencia, a causa de su dependencia de tales sustancias, que le impida comprender la ilicitud del hecho o actuar conforme a esa comprensión”.

⁸⁴⁰ SAP de Asturias de 13.I.2015 (Ponente: GARCÍA-BRAGA PUMARADA), Fundamento de Derecho octavo. En el mismo sentido, consúltese la SAP de Málaga de 30.IX.2013 (Ponente: RODERO GONZÁLEZ).

Un sector de la doctrina ha señalado que es imposible la aplicación de esta causa legal en el delito fiscal dada la *inmediatez* que exige, requisito incompatible con la acción punible ligada a la defraudación que debe desarrollarse a lo largo de un periodo más o menos prolongado en el tiempo⁸⁴¹.

No obstante, el legislador ha contemplado en el art. 21.2 CP⁸⁴² supuestos de adicción grave a una sustancia tóxica, que cabría equipararlos a casos de *síndrome de abstinencia*⁸⁴³, donde la situación de perturbación se extiende a lo largo de un periodo de tiempo. La conclusión, sin embargo, no será distinta a la arribada en el párrafo anterior: es muy extraño que se plantee una situación de este tipo en el ámbito de nuestra materia de estudio⁸⁴⁴.

⁸⁴¹ Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., págs. 248 y sig.; PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización”, op. cit., esp. pág. 197.

⁸⁴² Art. 21.2 CP: “Son circunstancias atenuantes: (...) 2. La de actuar el culpable a causa de su grave adicción a las sustancias mencionadas en el número 2.º del artículo anterior (...)”. Cfr., al respecto, BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, op. cit., pág. 188: “Entendemos que no debe descartarse apriorísticamente que puedan existir supuestos en que si bien la existencia de las anomalías físicas o psíquicas a que se refiere el art. 20.1 CP, bien la grave adicción al alcohol y sustancias mencionadas en el art. 20.2 del CP incida en el comportamiento del sujeto activo que defrauda al erario público, de forma que pueda, al menos, solicitarse por las defensas la apreciación de dichas causas de justificación, aun cuando sea de forma incompleta. No obstante, respecto del supuesto previsto en el art. 20.2 CP y atendiendo al momento de consumación del delito -terminación del periodo establecido para la declaración y liquidación del tributo- su eventual aplicación práctica resulta prácticamente imposible al requerir la norma la existencia de una situación de ‘intoxicación plena’. Precisamente por ello, entendemos que la eventual incidencia de las sustancias mencionadas en el art. 20.2 CP se produciría a través de las circunstancias atenuantes previstas en el *art. 21.2 CP*, que requiere acreditar la ‘grave adicción’ a dichas circunstancias y no a la intoxicación plena que precisa la causa de justificación”.

⁸⁴³ Supuesto contemplado en el art. 20.2 CP.

⁸⁴⁴ Cfr. PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización”, op. cit., esp. pág. 198: “(...) No es fácil imaginar la existencia de un alcohólico o toxicómano crónico que posea una base imponible que dé lugar a una cuota defraudada de, al menos, 120.000 euros, y que no cuente con algún familiar o representante que le advierta de la necesidad de cumplir con sus obligaciones fiscales, en cuyo caso, como ya hemos examinado anteriormente, veríamos reconducida la cuestión a un problema de autoría. No es sencillo imaginar un supuesto como el descrito, pero en caso de producirse obligaría al juzgador a reflexionar sobre la aplicación de esta eximente en función de las circunstancias concurrentes. Si entendemos, por el contrario, que resulta completamente inapreciable la atenuante de arrebató u obcecación prevista en el número

Por su parte, el TS se pronunció sobre la eventual incidencia de la eximente bajo estudio en el delito fiscal, exigiendo la concurrencia de los siguientes requisitos para su procedencia⁸⁴⁵:

1) el biopatológico, que precisa que nos encontremos ante un toxicómano;

3º porque exige una inmediatez en la acción que, como hemos tenido la oportunidad de ver, no concurre en el delito fiscal”.

⁸⁴⁵ STS de 13.XI.2008 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho noveno: “1) Requisito biopatológico, esto es, que nos encontremos en presencia de un toxicómano, cuya drogodependencia exigirá a su vez estos otros dos requisitos: a) que se trate de una intoxicación grave, pues no cualquier adicción a la droga sino únicamente la que sea grave puede originar la circunstancia modificativa o exonerativa de la responsabilidad criminal, y b) que tenga cierta antigüedad, pues sabido es que este tipo de situaciones patológicas no se producen de forma instantánea, sino que requieren un consumo más o menos prolongado en el tiempo, dependiendo de la sustancia estupefaciente ingerida o consumida. El Código penal se refiere a ellas realizando una enumeración que por su función integradora puede considerarse completa, tomando como tales las drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas u otras que produzcan efectos análogos. 2) Requisito psicológico, o sea, que produzcan en el sujeto una afectación de las facultades mentales del mismo. En efecto, la Sentencia 616/1996, de 30 septiembre, ya declaró que ‘no es suficiente ser adicto o drogadicto para merecer una atenuación, si la droga no ha afectado a los elementos intelectivos y volitivos del sujeto’. Ciertamente es que la actual atenuante de drogadicción sólo exige que el sujeto actúe a causa de su grave adicción a las sustancias anteriormente referidas, lo cual no permitirá prescindir absolutamente de este requisito, ya que es obvio que la razón que impera en dicha norma es la disminución de su imputabilidad, consecuencia presumida legalmente, ya que tan grave adicción producirá necesariamente ese comportamiento, por el efecto compulsivo que le llevarán a la comisión de ciertos delitos, generalmente aptos para procurarse las sustancias expresadas (STS 21.12.99), que declaró que siendo el robo para obtener dinero con el que sufragar la droga una de las manifestaciones más típicas de la delincuencia funcional asociada a la droga, la relación entre adicción y delito puede ser inferida racionalmente sin que precise una prueba específica. 3) Requisito temporal o cronológico, en el sentido que la afectación psicológica tiene que concurrir en el momento mismo de la comisión delictiva, o actuar el culpable bajo los efectos del síndrome de abstinencia, requisito éste que, aún siendo necesario, cabe deducirse de la grave adicción a las sustancias estupefacientes (...). Dentro del mismo, cabrá analizar todas aquellas conductas en las cuales el sujeto se habrá determinado bajo el efecto de la grave adicción a sustancias estupefacientes, siempre que tal estado no haya sido buscado con el propósito de cometer la infracción delictiva o no se hubiere previsto o debido prever su comisión (en correspondencia con la doctrina de las *‘acciones liberae in causa’*). 4) Requisito normativo, o sea la intensidad o influencia en los resortes mentales del sujeto, lo cual nos llevará a su apreciación como eximente completa, incompleta o meramente como atenuante de la responsabilidad penal, sin que generalmente haya de recurrirse a construcciones de atenuantes muy cualificadas, como cuarto grado de encuadramiento de dicha problemática, por cuanto, como ha declarado la Sentencia de 14 de julio de 1999, hoy no resulta aconsejable pues los supuestos de especial intensidad que pudieran justificarla tienen un encaje más adecuado en la eximente incompleta, con idénticos efectos penológicos”.

2) el psicológico, que obliga a acreditar que dicha toxicomanía incida en su capacidad volitiva;

3) el temporal, que exige que la afectación psicológica concorra en el mismo momento de la comisión delictiva; y

4) el normativo, o sea la intensidad o influencia en los resortes mentales del sujeto, lo que nos llevará a su apreciación como eximente completa, incompleta, o meramente como atenuante de la responsabilidad penal.

En conclusión, la causa de inimputabilidad contemplada en el art. 20.2 CP resulta de posible aplicación en el delito fiscal, siempre que concurren las circunstancias previstas por el legislador en el precepto señalado y, además, los requisitos exigidos por el Alto Tribunal⁸⁴⁶.

C) Alteraciones en la percepción

Por lo que se refiere a las alteraciones en la percepción -causa prevista en el art. 20.3 CP-, su configuración en el delito fiscal resulta muy difícil (por no decir imposible)⁸⁴⁷.

Un sector de la doctrina ha descartado el estudio de esta causa de inimputabilidad sin más, aduciendo que del análisis de la jurisprudencia existente

⁸⁴⁶ Vid. BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, op. cit., esp. pág. 190.

⁸⁴⁷ Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., pág. 248.

en la materia no se puede deducir que se haya siquiera invocado en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública⁸⁴⁸.

Pero la AP de León en la Sentencia de 3 de julio de 2002, cuando examinó la concurrencia de la causa de inimputabilidad prevista en el art. 20.1 CP, dejó dicho lo siguiente:

“El último motivo de recurso interpuesto por L. M. M. D. S., viene a denunciar la infracción por inaplicación del artículo 21.1º en relación con el artículo 20.3º del Código Penal, al no haberse acogido en la sentencia recurrida la aducida atenuante analógica de anomalía o alteración psíquica basada en la falta de instrucción del recurrente. Como señala la STS de 9 de febrero de 1998, ‘ciertamente, y en cuanto a la eximente recogida en el artículo 20.3º, la jurisprudencia ha ido evolucionando y no ciñe la alteración en la percepción a defectos sensoriales o biológicos del individuo, abriéndose a supuestos en que la incomunicación y consecutiva falta de socialización sean efecto de ciertas y graves anomalías del carácter o de excepcionales circunstancias ambientales capaces de bloquear el proceso de integración del individuo a la sociedad (Cfr. sentencia de 20 de abril de 1987)’ y añade ‘la deficiencia en la instrucción -no es analfabeto el acusado- y la ausencia del hogar paterno, en tanto errático en sus estancias y compromisos de trabajo, no puede llevar, sin más, a la apreciación de atenuante analógica’, y si ello es así mucho menos en el presente caso en que el acusado, pese a la deficiente instrucción que pueda tener, y cuyo alcance no ha sido determinado, pues, desde luego, sabe firmar, y como el mismo reconoce al prestar declaración desde que vino a España, hace veintidós años, ha residido siempre en la localidad de Bembibre, donde ha desarrollado con normalidad diversos trabajos, siendo en la actualidad pensionista, por lo que está perfectamente capacitado para discernir sobre la ilicitud del hecho y actuar conforme a dicha comprensión. Finalmente ha de señalarse que la juzgadora de instancia contó el preciado auxilio

⁸⁴⁸ *Vid.* BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, *op. cit.*, esp. pág. 188.

de la intermediación y, por lo mismo, pudo valorar con más precisión que este tribunal las condiciones psíquicas del imputado, sin que apreciara anomalía alguna en el mismo”⁸⁴⁹.

Nótese, pues, que la Audiencia se refiere al supuesto del art. 20.3 CP por medio de su combinación con la circunstancia que atenúa la responsabilidad criminal prevista en el art. 21 CP⁸⁵⁰, relación por la que inferimos que sí podría concurrir en el delito fiscal la causa de referencia⁸⁵¹.

IV.- Causas de exculpación o de inculpabilidad

A) Supuestos de error

1. Consideraciones generales

Una de las cuestiones que presenta mayor interés en el estudio de la culpabilidad en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública es la del *error* como causa de exculpación o inculpabilidad.

Partimos de la tradicional distinción doctrinal entre las figuras de *error de tipo* y de *error de prohibición*, que aparece recogida así en el vigente art. 14 CP de la siguiente forma:

“1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del

⁸⁴⁹ SAP de León de 3.VII.2002 (Ponente: MUÑIZ DÍEZ), Fundamento de Derecho sexto.

⁸⁵⁰ Art. 21 CP: “Son circunstancias atenuantes: (...) 7. Cualquier otra circunstancia de análoga significación que las anteriores”.

⁸⁵¹ PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización”, op. cit., esp. págs. 197 y 204-208.

hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.

2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.

3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados”.

Por razones de sistematización analizaremos el error de prohibición y el error de tipo conjuntamente, si bien en puridad este último, desde el punto de vista ontológico, podría tener su ubicación natural en la esfera propia de la tipicidad⁸⁵².

Tal como prevé la disposición legal transcrita, son dos las hipótesis de error según el contenido a que el mismo afecte: error de prohibición, sobre la regulación legal de la conducta típica, y error de tipo, sobre algún elemento de la descripción legal⁸⁵³.

En cuanto a la relevancia cualitativa de la concurrencia de error del autor en la realización del tipo, la misma estriba en la índole vencible o invencible: el error *invencible* excluye la responsabilidad penal⁸⁵⁴, y el error *vencible* la atenúa⁸⁵⁵.

⁸⁵² La misma metodología sigue PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 150, quien afirma, luego de la misma propuesta sistemática, que “(e)l análisis del error de tipo pertenece de suyo a la teoría del tipo (subjetivo), ya que, como se ha indicado, su presencia es determinante para la propia subsistencia del delito o para la determinación de sus formas de aparición. Por el contrario, el error de prohibición, cuya presencia, de conformidad con la ‘teoría de la culpabilidad’, no excluye el dolo, pertenece al ámbito de la culpabilidad, considerada como elemento autónomo”.

⁸⁵³ Vid. ampliamente TORÍO LÓPEZ, Á., “Tipo. Error de tipo y error de prohibición”, en A. BERISTAIN (Editor), *Reformas penales en el mundo de hoy*, Madrid, 1984, págs. 95-114.

⁸⁵⁴ Vid. ampliamente QUINTANAR DÍEZ, M., “Vencibilidad e invencibilidad del error sobre la prohibición (Comentario a la sentencia núm. 860/1993, de 15 de abril de 1993 (del Tribunal Supremo)”, en *CPC*, núm. 54, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1994, *passim*.

⁸⁵⁵ Vid. TORÍO LÓPEZ, Á., “El error evitable de prohibición en el Proyecto del Código penal. Indicaciones de política legislativa sobre la teoría de la culpabilidad”, en *La reforma penal*

Como dijimos, el *error de prohibición* recae sobre el carácter ilícito del hecho constitutivo del delito, y excluye la responsabilidad penal cuando el sujeto ejecuta la acción con pleno conocimiento de lo que hace pero desconociendo su carácter delictivo⁸⁵⁶. La jurisprudencia del TS ha abordado reiteradamente el concepto, encargándose de distinguir el error de prohibición *directo* del error de prohibición *indirecto*:

“En relación al error de prohibición, éste se configura como el diverso de la conciencia de la antijuridicidad (...) la doctrina y la Ley distinguen entre los errores directos de prohibición, es decir, los que recaen sobre la existencia de la norma prohibitiva o imperativa, y los errores indirectos de prohibición que se refieren a la existencia en la Ley de la autorización para la ejecución de una acción típica (causa de justificación) o a los presupuestos de hecho o normativos de una causa de justificación. En este sentido la STS 457/2003 de 14.11 (RJ 2003, 8929), que el error de prohibición, consiste en la creencia de obrar lícitamente si el error se apoya y fundamenta en la verdadera significación antijurídica de la conducta. Esta creencia en la licitud de la actuación del agente puede venir determinada por el error de la norma prohibitiva, denominado error de prohibición directo, como sobre el error acerca de una causa de justificación, llamado error de prohibición indirecto, produciendo ambos la exención o exclusión de la responsabilidad criminal, cuando sea invencible. En los casos de error vencible se impone la inferior en uno o dos grados, según el art. 14.3 (...)”⁸⁵⁷.

y *penitenciaria*, Santiago de Compostela, 1980, págs. 247-269; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 176.

⁸⁵⁶ Afirma STRATENWERT, G., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, op. cit., pág. 251, que “(h)ay que aclarar qué es lo que el autor tiene que saber para tener el conocimiento de la prohibición (o la conciencia del ilícito) que hace falta como presupuesto de la culpabilidad jurídico-penal. Se suele exigir la comprensión de lo ‘ilícito del hecho’, no en un juicio jurídico-técnico, sino en una valoración general correspondiente al mundo intelectual del autor”.

⁸⁵⁷ STS de 15.II.2007 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho tercero. Así, es presupuesto común de este error, que el agente crea que obra lícitamente, pero será *directo* cuando el error recaiga sobre la misma norma prohibitiva, quedando reservada la consideración de error de prohibición *indirecto* a los supuestos en que el mismo recae sobre la

Por su parte, y también como se dijo, el *error de tipo* afecta a la responsabilidad por la realización del injusto y concurre cuando la ignorancia recae sobre los elementos del tipo penal.

Por otro lado, el error *invencible* es aquel que no puede reprocharse al autor, pues quien no está en la situación de comprender el injusto, no manifiesta una actitud jurídica interna reprobable cuando atenta contra el Derecho⁸⁵⁸ -sea un error de prohibición o de tipo-. La invencibilidad del error, pues, excluye la responsabilidad criminal, cosa que no sucede cuando el error en el que incurre el sujeto es vencible o superable.

Frente a un supuesto de error *vencible* sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal (error de prohibición) se determinará la aplicación de la pena inferior en uno o dos grados. En cambio, frente a un error vencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal (error de tipo), atendidas las circunstancias del hecho y personales del autor, hará que la infracción sea castigada como culposa.

En síntesis, cabe apuntar las siguientes conclusiones que configuran la base del siguiente epígrafe:

I) El *error invencible*, sea de tipo o de prohibición, excluye la responsabilidad criminal del sujeto;

eventual existencia de una causa de justificación que pudiera amparar su comportamiento. De ese modo, en el caso de error de prohibición *directo*, el agente desconoce la ilicitud de su comportamiento, y en el del error *indirecto* sí conoce dicha ilicitud, pero estima que su conducta podría quedar exonerada de responsabilidad penal ante la existencia de una causa de justificación. *Vid.*, además, TORÍO LÓPEZ, A., “El conocimiento de la antijuricidad en el delito culposo”, en *ADPCP*, tomo 33, fasc./mes 1, 1980, págs. 79-92, esp. pág. 90.

⁸⁵⁸ JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 491.

II) El *error vencible de tipo* excluye el dolo y determina responsabilidad penal a título de culpa, pero obviamente sólo en el caso de que sea prevista en el Código penal la modalidad culposa del tipo penal en cuestión, que, por cierto, se produce únicamente en supuestos excepcionales previstos conforme a la sistemática legal que ha derogado la cláusula general de la culpa punible.

III) El *error vencible de prohibición*, por su parte, mantiene la responsabilidad penal por realización del tipo dolosa, pero disminuida en uno o dos grados según el nivel más o menos elevado de superabilidad del error⁸⁵⁹.

2. Error en la defraudación tributaria

a) Error de tipo

El *error de tipo* afecta a la responsabilidad por la realización del injusto y concurre cuando la ignorancia recae sobre los elementos del tipo penal. Sirva el siguiente ejemplo en nuestra materia: el obligado al pago del tributo conoce la existencia del delito pero ignora el límite cuantitativo de la defraudación para que sea típica, o bien desconoce, por la complejidad de la norma, que no tiene derecho a determinada devolución o beneficio fiscal⁸⁶⁰.

Como quedó dicho en otra parte de la investigación, el delito fiscal contiene elementos típicos esenciales que son de naturaleza eminentemente normativa, que exigen para su entendimiento y delimitación la interpretación de las normas

⁸⁵⁹ ROXIN, C., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, op. cit., págs. 878-892; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 176 y sig.

⁸⁶⁰ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, op. cit., págs. 92 y sig.

tributarias. O, dicho sea con otras palabras, estamos frente a un tipo de delito incompleto, que necesita rellenarse con la regulación contenida en la norma objeto de remisión⁸⁶¹.

En esta clase de leyes (leyes penales en blanco), uno de los principales problemas a dilucidar estriba en determinar si el error sobre los elementos típicos normativos, o, dicho sea con mayor precisión, sobre el significado jurídico de tales elementos, es un error de tipo o de prohibición. Pese a una opinión inicial que preconizaba su tratamiento como error de prohibición, un sector doctrinal cada vez más numeroso propone con fundamentaciones diversas su tratamiento como error de tipo⁸⁶².

En la doctrina española se ha abogado por la tesis mayoritaria defendida por la doctrina alemana, que postula lo siguiente: “El dolo en el delito de defraudación tributaria requiere el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria (o, en todo caso, de un deber de ingreso) y de unos determinados deberes fiscales cuya vulneración (con el consiguiente resultado del perjuicio económico) integra la acción típica del delito. El incorrecto conocimiento de estos extremos afecta, pues, a la producción del tipo, el cual no se verá realizado al faltar el dolo. Quien no conoce la existencia de una deuda tributaria, no puede tener la intención de eludir

⁸⁶¹ Cfr., en este sentido, JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 331, quien ha dicho que “(e)n las leyes penales en blanco surge la cuestión de cómo hay que tratar el error acerca de la norma complementaria (...) Correctamente hay que partir de que la norma complementaria es una parte integrante del tipo, pues la norma prohibitiva resulta incomprensible si la conminación penal no está referida a un comportamiento descrito de modo concreto. Por tanto, a la disposición penal así completada le son aplicables las reglas generales del error: la equivocación acerca de un elemento objetivo de la norma que complementa a la ley penal en blanco es un error de tipo; en cambio, la equivocación acerca de la existencia de aquélla es un error de prohibición”.

⁸⁶² *Vid.*, por todos, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, núm. 1, 1998, págs. 55-66, esp. pág. 62. Cfr., en sentido discrepante, BACIGALUPO ZAPATER, E., “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. CONDE-PUMPIDO FERREIRO (Director), *Código penal: doctrina y jurisprudencia*, tomo II, Editorial Trivium, Madrid, 1997, págs. 3093-3123, esp. págs. 3105 y sig.

su pago. Lo mismo puede decirse en relación a la otra modalidad del perjuicio económico que caracteriza a la defraudación, es decir, el disfrute ilícito de beneficios fiscales (devoluciones de tributos). El error puede versar sobre puntos o datos de hecho relativos a los elementos en cuestión, o bien estar relacionado con las normas jurídicas que determinan la existencia y cuantía de la deuda tributaria o del derecho a la devolución. De igual manera en los casos en que el error afecta a los presupuestos de hecho o normativos de los deberes formales, cuya vulneración da lugar a la ‘deslealtad’ tributaria exigida por el tipo. Se trata en todo caso de elementos normativos del tipo. La falsa representación sobre los mismos da lugar a un error sobre el tipo”⁸⁶³.

En este sentido, mayoritariamente se ha calificado como error de tipo el error sobre la obligación de tributar por ser necesario el conocimiento previo de la obligación para poder afirmar una posible realización del tipo⁸⁶⁴.

Con similar línea argumental se ha sostenido que, desde un punto de vista sistemático y de orientación preventiva, parece aconsejable considerar que todo error que recaiga sobre los presupuestos de la conducta o sobre los elementos normativos del tipo, sea considerado como error de tipo al excluir el dolo⁸⁶⁵.

Por otro lado, y por su relevancia sobre la cuestión objeto de análisis, es de resaltar, nuevamente, la significación correspondiente al vocablo *indebido*, término utilizado por el legislador penal al establecer las formas de incurrir en el comportamiento típico descrito en el art. 305 CP, en particular, cuando se refiere al disfrute de beneficios fiscales y a la obtención de devoluciones. Como se dijo

⁸⁶³ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 151-153.

⁸⁶⁴ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, Editorial Praxis, Barcelona, 1994, pág. 79.

⁸⁶⁵ Cfr. AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, Editorial Civitas, Madrid, 1988, pág. 308.

oportunamente, dicha expresión fue objeto de discusión y el debate se centró en si el elemento pertenecía al ámbito de la antijuricidad o, por el contrario, si debía ser entendido como un elemento del tipo⁸⁶⁶. Veamos: si se lo entiende como elemento del tipo, el error sobre dicho elemento será de tipo, pero si se lo entiende como elemento de la antijuricidad, el error será de prohibición⁸⁶⁷.

Sostenemos, al respecto, que el adverbio *indebidamente* constituye un elemento normativo del tipo y, por tanto, el error que verse sobre la normativa que determine el carácter debido o indebido del beneficio o la devolución, será un error de tipo⁸⁶⁸.

⁸⁶⁶ *Vid. supra* Cap. III, epígrafe I, apartado C, número 4 y 5.

⁸⁶⁷ Hay quienes sostienen que tal cuestión no puede ser dilucidada tan fácilmente, dificultad manifestada con los siguientes términos: “El deber tributario es tan presupuesto del tipo como de antijuricidad, y por lo mismo no se puede asignar separadamente una u otra categoría, motivo por el cual el sujeto que actúe sin conocer la existencia de la relación obligacional para con el fisco, lo hace tanto como error de tipo y también de prohibición, pues al ser dicha relación presupuesto tanto del tipo como de la antijuricidad, tal conocimiento sobre los mismos es, al mismo tiempo, error de tipo y error de prohibición” [COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., pág. 254]. Cfr. CÁRDENAS, R. F., “Consideraciones sobre el error de prohibición en el delito de defraudación fiscal o fraude tributario (estudio comparado del Derecho penal español y el Derecho penal federal mexicano)”, en *Revista de Derecho Penal Económico*, Editorial Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2009, *passim*.

⁸⁶⁸ En este sentido, BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Colección Ceura, Madrid, 2000, pág. 87: “Hay que tener en cuenta que está muy extendida la opinión de que en las leyes penales en blanco, como el delito fiscal, la normativa que complementa el comportamiento punible pertenece al tipo del injusto, por lo que un error sobre el contenido de dicha normativa habrá de interpretarse en el sentido de error de tipo, con la consecuencia en el delito fiscal de que si ese error es vencible, dará lugar a la impunidad. En ese sentido, conviene recordar que el adverbio ‘indebidamente’ referido a los beneficios fiscales, constituye un elemento normativo del tipo y, por tanto, el error que verse sobre la normativa que determina el carácter debido o indebido del beneficio, será un error de tipo (...)”. Cfr., en sentido contrario -y con relación al otrora artículo 319-, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, en *REDF*, núm. 15-16, 1977, págs. 703-735, esp. pág. 721: “La nueva figura de delito fiscal contiene una ‘especial característica de la antijuricidad’ referida al disfrute de beneficios fiscales. En efecto, según el artículo 319 del Código Penal, tal disfrute ha de ser precisamente ‘ilícito’. Aunque esta característica aparece incrustada en la descripción del hecho típico no pertenece al tipo. No es, en realidad, un elemento valorativo del tipo que opere como *presupuesto* fundamentador de la antijuricidad, sino una característica que se *identifica* ya con el juicio mismo de antijuricidad. Por tanto, un error sobre esta característica no es un error de tipo, sino un error de prohibición”.

b) Error de prohibición

Incurrirá en un error de prohibición el sujeto que, a pesar de conocer todas las circunstancias del hecho tributario y de representarse las características normativas del mismo (bastando una valoración paralela a la esfera del profano), ignora el significado antijurídico de su comportamiento⁸⁶⁹. Además, y recordando la distinción apuntada entre el error de prohibición directo e indirecto, si el sujeto incurre en el error *directo*, será porque habrá desconocido la ilicitud de la defraudación y, contrariamente, si incurre en un error *indirecto*, la conocerá, pero la estimará no exigible, por ejemplo, al amparo de una situación de crisis empresarial⁸⁷⁰.

A pesar de que los supuestos de error de prohibición quedan para verdaderos casos de excepción en el delito fiscal⁸⁷¹, cabe destacar que otro sector

⁸⁶⁹ MARTÍNEZ PÉREZ, C., “Título VI del Libro II del Código Penal. Delitos contra la Hacienda pública (‘El delito fiscal’)”, en M. COBO DEL ROSAL (Director) / M. BAJO FERNÁNDEZ (Coordinador), “Comentarios a la Legislación Penal. Tomo VII. Delitos contra el secreto de las comunicaciones (‘escuchas telefónicas’). Delitos contra la Hacienda pública (‘delito fiscal’)”, en RDP, Editorial Edersa, Madrid, 1986, págs. 198- 394, esp. págs. 282 y sig. Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, en R. CALVO ORTEGA (Director), *Delitos contra la hacienda pública*, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2002, pág. 74.

⁸⁷⁰ *Vid.*, con relación a esta distinción elaborada por la doctrina y la jurisprudencia, JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 491.

⁸⁷¹ La jurisprudencia se ha manifestado afirmando que no es factible el error de prohibición en el delito fiscal (STS de 19.V.2005, Ponente: MARTÍN PALLÍN). Un ejemplo de la prevalencia del error de tipo sobre el error de prohibición con relación al delito fiscal lo encontramos en la Sentencia de la AP de Madrid de 11.II.2002 (Ponente: SILVA CASTAÑO) cuando admite la alegación de concurrencia de error de tipo señalando que “(e)s evidente que la declaración de D. P. H. fue, para el Juez de instancia, determinante en torno a la credibilidad del error de tipo alegado que destruye el dolo y produce el efecto de la exención de la responsabilidad penal, (dado que aún en el supuesto en el cual el error hubiera sido vencible, la comisión imprudente resultaría atípica), cuando el imputado manifestó que nombró a un gestor para que se encargara de todos los temas tributarios, porque ‘tiene dificultades para leer y escribir por su bajo nivel social y cultural, lo que desde niño le llevó a buscar comida en los cubos de basura del barrio de la Ventilla’. Entiende este Tribunal que en el presente caso debe desestimarse el dolo eventual, ya que en la Sentencia de Instancia al considerar el juez que el autor si bien era

de la doctrina que señala que dicho error se produce cuando el sujeto conocedor de la norma reguladora del deber de contribución desconoce que su incumplimiento está sancionado penalmente⁸⁷², sostiene que el conocimiento del ordenamiento jurídico en general fundamenta la imputación para el sujeto, y dicha imputación personal no tiene por qué verse afectada por dificultades interpretativas atribuibles al sujeto o al propio sistema jurídico. Los defectos en la valoración del carácter prohibido en la ejecución del delito fiscal pueden generar un error que excluiría la imputación del hecho, pero, en modo alguno, cuestionaría la imputación personal⁸⁷³.

Con respecto al desconocimiento del Derecho cabe decir que “(l)a propia característica del ámbito tributario requiere que la participación de las personas que confluyen en éste, se encuentren debidamente informados y en los supuestos en los que no se encuentren debidamente informados, es común ver cómo el propio sistema tributario, ofrece tanto asesoría como información en general a las que el sujeto puede recurrir⁸⁷⁴. Ahora bien, bajo esta perspectiva se pueden presentar dos supuestos, el primero consiste en aquellas constelaciones en las que era obligatorio recurrir a las fuentes de información pero el sujeto no lo realizó, pues en este caso el error en que recaiga deviene irrelevante para el Derecho penal, de manera que no podrá alegar desconocimiento del derecho (...) Si contrariamente a lo expuesto la información que ofrece la Agencia Tributaria no es de consulta obligatoria, es decir, no se exige su conocimiento, se podrá configurar un error vencible que justificaría una reducción de la penalidad conforme el artículo 14.3. *Solamente*

conocedor ‘in genere’ de sus obligaciones fiscales, desconocía lo más elemental no sólo del impuesto del IVA, sino de cualquier otro impuesto (...)” (Fundamento de Derecho segundo).

⁸⁷² Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal en España”, en *RFDUCM*, núm. 56, Madrid, 1979, págs. 79-98, esp. pág. 90; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 304.

⁸⁷³ GARCÍA CAVERO, P., *Derecho penal económico. Parte general*, Universidad de Piura, Piura, 2003, pág. 694.

⁸⁷⁴ En este sentido, la Agencia Tributaria brinda información tanto en sus delegaciones como administraciones, además de la que se encuentra disponible en su sitio web: <http://www.agenciatributaria.es>.

aquellos supuestos en los que no se establezcan fuentes de información, o bien éstas existan pero se dan de manera incorrecta o no prestan ninguna utilidad, se podrá configurar el *error de prohibición invencible impune* debido a una imposibilidad de acceso cognitivo al ordenamiento jurídico no imputable al autor”⁸⁷⁵.

Sobre la cuestión se ha pronunciado la Sentencia de la AP de Barcelona de 2 de junio de 1998, que afirmó:

“Aunque la acusada no conociera detalladamente las normas por las que se rige el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y sin necesidad de acudir al principio del art. 6.1 del Código Civil⁸⁷⁶, no puede alegarse el desconocimiento de su obligación tributaria desde que en años anteriores la cumplía, y la cumplió asesorada por una profesional a quien le debió facilitar todos los datos relativos a sus ingresos, gastos deducibles, retenciones, etc., y resulta del todo inverosímil que, por simple desconocimiento, pensara que sólo algunos ingresos y no todos debían declararse”⁸⁷⁷.

Con el mismo lineamiento expuesto ya se había manifestado el TS en la Sentencia de 2 de marzo de 1988, al no concebir que un empresario o profesional, sea por su entidad económica o por la actividad que desarrolla, pueda alegar un

⁸⁷⁵ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., págs. 252 y sig. (*Cursivas añadidas*).

⁸⁷⁶ Art. 6.1 C. Ci.: “La ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento”. Cfr., al respecto, CASADO HERRERO, D., “El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal”, en *Hacienda Pública Española*, op. cit., pág. 192: “Un principio de seguridad social (y jurídico) exige, como afirma Carrara, que se presuma en el ciudadano el conocimiento de la ley penal, y ello, además, porque -como manifiestan otros muchos tratadistas- las leyes penales castigan actos intrínsecamente inmorales, actos cuya criminalidad comprenden todos, pues todos poseen el discernimiento para distinguir lo bueno de lo malo”.

⁸⁷⁷ SAP de Barcelona de 2.VI.1998 (Ponente: THOMAS ANDREU), Fundamento de Derecho segundo. En el mismo sentido, consúltense las SSTs de 9.III.1993 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ) y de 18.IX.2006 (Ponente: RAMOS GANCEDO).

desconocimiento sobre la normativa tributaria o sobre la trascendencia de su conducta. Expresó lo siguiente:

“No puede ser invocado con éxito el error de tipo (...), ni el error de prohibición (ignorancia del significado antijurídico de su comportamiento, pese a conocer las circunstancias del hecho tributario), porque no hay base fáctica alguna que la autorice y no puede aceptarse que una persona llamada a asumir tan serias responsabilidades en una empresa de importante actividad pueda desconocer -por complejo que sea- el aspecto fiscal de su gestión económica”⁸⁷⁸.

Igualmente, el TS en Sentencia de 30 de abril de 2003 rechazó la alegación del error, de la siguiente manera:

“El imputado estuvo en todo momento al tanto de las operaciones en que se fragmentó la compleja maquinación, en muchas de las cuales hubo de intervenir personalmente, e igualmente admitió que la finalidad perseguida era ‘reducir el coste fiscal’ de la venta de acciones (...) entidad en la que había desarrollado toda su actividad empresarial. Aunque en el recurso se presenta el acusado como una persona de escasa preparación académica, esta circunstancia era, en el caso, perfectamente compatible con un amplio dominio de la actividad empresarial puesto que a la misma se había dedicado aquél toda su vida y con un notable éxito, por cierto. Y si es lógica la inferencia del Tribunal de instancia según la cual el acusado conoció en todo momento el significado de las operaciones que realizó, bien por sí mismo, bien induciendo a otros a realizarlas, no lo es menos la de que tuvo plena conciencia de su ilicitud (...) el sorprendente informe (...) no puede servir de base para suponer un error de prohibición en el acusado porque el conocimiento que es exigible al profano, en relación con la normativa fiscal que infringe, no es el que abarca todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud(...)”⁸⁷⁹.

⁸⁷⁸ STS de 2.III.1988 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ), Fundamento de Derecho cuarto.

⁸⁷⁹ STS de 30.IV.2003 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO), Fundamento de Derecho décimo.

Finalmente, la doctrina ha manifestado al respecto: “El conocimiento de la compleja normativa tributaria puede resultar un terreno abonado para que la defensa del acusado alegue la concurrencia de dicho error (...). En efecto, (...) si tenemos presente el límite cuantitativo de defraudación para la comisión del delito (importes superiores a 120.000 euros), resulta ciertamente improbable que el imputado con ese alto nivel de ingresos desconozca el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. También se ha sostenido que, a diferencia del error de tipo, el error de prohibición tiene un escaso ámbito de aplicación en la defraudación tributaria, pues resulta difícil imaginar el supuesto de un sujeto que realizando el tipo de defraudación carezca de la conciencia de la antijuridicidad de la acción”⁸⁸⁰.

B) No exigibilidad de otra conducta en base a la interpretación razonable de la norma tributaria

Un sector de la doctrina ha venido sosteniendo que la actuación conforme a una *interpretación razonable de la norma tributaria* configura un supuesto cuya concurrencia generaría la exclusión de la culpabilidad del sujeto que incurra en el injusto del art. 305 CP⁸⁸¹.

⁸⁸⁰ CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, op. cit., págs. 94 y sigs. Esta circunstancia puede ser el motivo por el que el TS exige para acoger como circunstancia de inimputabilidad el error de prohibición, que sea probado con real fundamento por quien lo alega, siendo además preciso que para exonerar la responsabilidad dicho error sea invencible o insuperable. Consúltese, en ese sentido, la STS de 25.V.1992 (Ponente: HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ) y SAP de Girona de 30.VI.1994 (Ponente: LACABA SÁNCHEZ). Cfr., asimismo y en el mismo sentido, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 161 y sig., nota 248; MARTÍNEZ-IZQUIERDO, S., *El delito fiscal, con legislación y jurisprudencia*, Ediciones Rialp S.A., Madrid, 1989, pág. 28; RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 103.

⁸⁸¹ *Vid.*, ampliamente, BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, op. cit., esp. págs. 174-178.

Es lógico que como primer presupuesto para la procedencia de este supuesto el contribuyente debe haber presentado debidamente sus declaraciones-liquidaciones del tributo, pues no podrá ampararse en la tesis referida quien incumpla su deber como obligado tributario invocando divergencias interpretativas de la normativa tributaria⁸⁸². Tampoco podrá beneficiarse quien haya pretendido ocultar, tras la interpretación de la norma, una actuación dolosa tendente a defraudar el impuesto mediante operaciones simuladas⁸⁸³.

Dicho lo anterior, debemos precisar qué debe entenderse por “interpretación razonable de la norma”, pues la misma puede determinar no sólo la exclusión de la culpabilidad sino, incluso, la inexistencia de una infracción administrativa⁸⁸⁴. Así, y como sostienen adeptos de esta doctrina, de constatarse el supuesto bajo análisis, el comportamiento del sujeto no será reprochado (siquiera) en sede administrativa.

En lo que aquí interesa, la STS de 4 de febrero de 2010 afirmó lo siguiente:

“El principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable (...).

⁸⁸² Piénsese, por ejemplo, quien omite su deber de declarar el IVA repercutido al comprador de un bien en operación sujeta al impuesto e intenta, al ser descubierto, justificar la sujeción de la entrega al ITP por carecer de la condición de empresario y ello a pesar de no haber abonado ninguno de los impuestos señalados.

⁸⁸³ En este sentido, consúltense las SSTS de 4.XII.2003 (Ponente: MARTÍN PALLÍN) y de 19.V.2005 (Ponente: MARTÍN PALLÍN), referidas a la tributación mediante el régimen de transparencia fiscal.

⁸⁸⁴ Art. 183.1 LGT. “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. Esto significa que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente.

En aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia (...).

Sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad”⁸⁸⁵.

En la STS de 9 de octubre de 2014, el Alto Tribunal, en este sentido, se refirió sobre el supuesto estudiado en los términos que siguen:

“Respecto de la inexistencia de culpabilidad, el Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario.

En este sentido (...) no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables.

Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma, porque si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado

⁸⁸⁵ STS de 4.II.2010 (Ponente: AGUALLO AVILÉS), Fundamento de Derecho decimotercero.

de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como culpable”⁸⁸⁶.

La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para fundamentar la existencia de culpabilidad por la comisión de delito fiscal en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación en la declaración-liquidación que sea dolosa o negligente en el ámbito administrativo, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente en la observancia de su deber tributario.

Dicho lo anterior, destacamos, en primer lugar, la Sentencia de 9 de abril de 2007 de la AP de Jaén, que sostuvo lo siguiente:

“La sentencia de instancia (...) es clara al respecto, cuando afirma que debe estimarse la concurrencia del dolo en una actuación relacionada con las infracciones tributarias, no sólo cuando se tenga conocimiento detallado y claro del deber que pesa sobre el agente al respecto y pese a ello, consciente y voluntariamente se eluda el mismo; sino también cuando de forma indirecta se produzca dicho efecto, al interpretar el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria que excluye la responsabilidad cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, entendiendo que se ha puesto dicha diligencia cuando el contribuyente ha presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma”⁸⁸⁷.

⁸⁸⁶ STS de 9.X.2014 (Ponente: MARTÍN TIMÓN), Fundamento de Derecho primero.

⁸⁸⁷ SAP de Jaén de 9.V.2007 (Ponente: ARIAS-SALGADO ROBSY), Fundamento de Derecho segundo.

Además, estimamos que es de especial interés la Sentencia de 28 de mayo de 2007 de la AP de Vizcaya, que se refiere a la “interpretación razonable de la norma” en los siguientes términos:

“(…) ha declarado el Tribunal Supremo, que quien, en una *interpretación razonable de la norma jurídica*, acoge aquel sentido que le es más favorable, no puede responder por infracción tributaria alguna, pues es legítimo acogerse a aquella interpretación jurídica, que sin ser descabellada es favorable a los intereses del sujeto. Este principio es aplicado, por ejemplo, en las STS, 3ª, de 30 de junio de 2003 y 25 junio de 2004; y se debe convenir que si tal principio rige en relación con las sanciones tributarias en el ámbito administrativo, con mayor motivo se ha de aplicar cuando se rebasa tal campo y se entra en el penal”⁸⁸⁸.

En suma, sostenemos que la cuestión fundamental en el examen de este supuesto radica en determinar si un comportamiento no sancionable en vía administrativa puede castigarse penalmente, es decir y formulado a modo de pregunta: ¿resulta adecuado criminalizar una conducta no reprochada administrativa por el mero hecho de que la cuota defraudada exceda los 120 mil euros?

Entendemos que la imputación penal tiene plena autonomía valorativa respecto a la infracción administrativa. En este sentido aboga por una clara y precisa supresión legal de la doble sanción, acorde a las exigencias inherentes al principio ‘*ne bis in idem*’ y sin detrimento de que este supuesto de “interpretación razonable de la norma” que excluye la culpabilidad resulte trasladable a la sede del delito de defraudación tributaria.

⁸⁸⁸ SAP de Vizcaya de 28.V.2007 (Ponente: DÍEZ NOVEL), Fundamento de Derecho segundo. (*Cursivas añadidas*).

C) Miedo insuperable

El art. 20.6 CP exime de responsabilidad criminal a quien obre impulsado por un miedo insuperable, causa de inculpabilidad o exculpación que excluye la imputación subjetiva por ausencia de libertad de actuación⁸⁸⁹. Éste se configura como una coacción en el sujeto por la amenaza de un mal asociada no a una violencia física, sino más bien psíquica, que priva de la normalidad necesaria a la voluntad de la acción para que pueda ser imputada⁸⁹⁰.

La STS de 6 de octubre de 2011 se ha pronunciado indicando cuáles son los presupuestos que deben quedar acreditados para que concurra el miedo insuperable y, por ende, quede excluida la responsabilidad criminal del sujeto⁸⁹¹. Los requisitos son:

1. Presencia de un mal que coloque al sujeto en una situación de temor invencible determinante de la anulación de su voluntad.
2. Que dicho miedo esté inspirado en un hecho efectivo, real y acreditado.
3. Que el miedo sea insuperable⁸⁹²; y

⁸⁸⁹ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 199.

⁸⁹⁰ MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 590.

⁸⁹¹ STS de 6.X.2011 (Ponente: JORGE BARREIRO), Fundamento de Derecho primero. Cfr., asimismo, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 5ª. edic., adaptada a la L.O. 1/2015, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2016, págs. 481 y sig.

⁸⁹² POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 199: “El carácter insuperable del miedo ha de ser apreciado según las condiciones personales del sujeto y en el concreto contexto social en que lo padece. La legislación penal histórica requería la presencia del temor a sufrir un mal igual o mayor que el causado, y sobre dicha noción normativa la jurisprudencia criminal exigía que el mal habría de ser real, inminente, serio y no justificado por el ordenamiento jurídico. El vigente CP ha suprimido la exigencia de un

4. Que el miedo sea el único móvil de la acción.

Por otro lado, algún sector de la doctrina ha apuntado consideraciones relativas a la obediencia debida -causa que, como estudiamos en el apartado correspondiente, excluye la antijuricidad del acto⁸⁹³- resultan aplicables al miedo insuperable, pues éste no presenta especialidades en el terreno del delito fiscal⁸⁹⁴.

Pero, al respecto, RODRÍGUEZ DEVESA, luego de sostener la imposibilidad de invocar la obediencia debida en supuestos de subordinación laboral, afirmó que “(t)an sólo una aplicación por analogía del *miedo insuperable* o del estado de necesidad como causas de no exigibilidad de una conducta distinta podrá excusar al empleado que por temor a perder su colocación coopere a estos hechos”⁸⁹⁵. En verdad, esta afirmación debe tomarse con los recaudos debidos, pues la obediencia debida y el miedo insuperable presentan diferencias evidentes en su análisis.

Tras lo dicho hasta el momento en el presente epígrafe, entendemos, ciertamente, que en la *praxis* resultará casi imposible apreciar la concurrencia del miedo insuperable como causa que exima de responsabilidad criminal a quien cometió el acto descrito como delito de defraudación tributaria. Lo cierto es que quien coacciona a otro lo hace, evidentemente, para obtener un beneficio directo o

mal mayor o igual al causado, situando la esencia del miedo insuperable en el efecto psicológico de una situación de temor ante un mal que excluye la libertad de acción. La naturaleza insuperable del miedo deriva de la incapacidad de dominar subjetivamente la situación de temor ante un mal, que es determinante del estatus de no exigibilidad de otra conducta”.

⁸⁹³ *Vid. supra* Cap. V, epígrafe II, apartado D.

⁸⁹⁴ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pags. 334 y sig. Cfr., en este sentido, PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización”, op. cit., esp. pág. 197.

⁸⁹⁵ RODRÍGUEZ DEVESA, J. M. / SERRANO GÓMEZ, A., *Derecho penal español. Parte especial*, 18ª. edic., Editorial Dykinson, Madrid, 1995, pág. 584. (*Cursivas añadidas*).

indirecto, y la circunstancia de coaccionar para el no pago de un tributo determinado no genera ningún beneficio más que para el propio defraudador⁸⁹⁶.

D) Recapitulación

La distinción entre error de tipo y error de prohibición resulta harto complejo en el delito fiscal⁸⁹⁷, máxime cuando éste recoge elementos normativos jurídicos y se configura como un tipo de delito necesitado de complemento⁸⁹⁸.

Mientras que el error de prohibición y el error de tipo de carácter *invencible* excluyen la responsabilidad criminal, aquellos errores de carácter *vencible* obligan a reducir la pena o a inculpar la conducta a título de culpa, respectivamente. Esto último no resulta posible cuando ante defraudaciones tributarias nos encontramos, pues no se castiga en el ordenamiento penal vigente su modalidad culposa⁸⁹⁹.

⁸⁹⁶ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., pág. 249. Recordemos, además, que del análisis de la jurisprudencia existente se demuestra que en materia de delitos contra la Hacienda Pública no se ha siquiera invocado el miedo insuperable (BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, op. cit., esp. pág. 188).

⁸⁹⁷ APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990, pág. 86.

⁸⁹⁸ BERTRÁN GIRÓN, F. “Capítulo II. Apartado 1. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 75-185, esp. pág. 181.

⁸⁹⁹ *Vid.* RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 95. Esto, en virtud del régimen *numerus clausus* de inculparación culposa (art. 12 CP). Cfr., además, COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., págs. 254 y sig.: “Es necesario plantearse la existencia de un delito de defraudación tributaria que se puede cometer de manera imprudente, ya que en atención a toda la ingeniería financiera que se monta para la comisión de este delito, resultará sencillo argumentar que su conducta la han llevado a cabo amparado bajo un precepto tributario que consideraban lícito según sus conocimientos respecto a la materia. Es por lo expuesto que el delito de defraudación tributaria debería aceptarse de manera imprudente (...)”.

Así pues, en nuestra materia, el error *invencible* -de tipo o de prohibición- excluye el castigo penal, el *error de tipo vencible* genera impunidad y el *error de prohibición vencible* conlleva la aplicación de una pena inferior en uno o dos grados⁹⁰⁰.

El error apreciable de manera más frecuente en el delito fiscal es aquel que recae sobre la normativa tributaria, sobre los deberes tributarios, y éste debe ser calificado como error de tipo por excluir el dolo. El obligado tributario que no sabe que lo es no puede querer defraudar o producir un perjuicio a la Hacienda Pública. Si estimamos que esos casos dan lugar a un error de prohibición vencible contradecimos el espíritu de la ley y el principio de intervención mínima, pues si bien es cierto que el sujeto no ha observado la diligencia debida, también lo es que no ha tenido intención de defraudar, castigándosele como un delito doloso sin constatarse este título de imputación subjetiva exigido por el tipo⁹⁰¹.

Como estimó la doctrina, “no existe, en cambio, prácticamente espacio para el error de prohibición, a no ser que éste se confunda con el error sobre la punibilidad, es decir, el del sujeto que, con conciencia de que su actuación es contraria al ordenamiento jurídico, piensa erróneamente que esa conducta no es sancionable penalmente, sino sólo en el ámbito administrativo. Este error sobre la punibilidad, como es sabido, no tiene relevancia penal”⁹⁰².

⁹⁰⁰ Vid. MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, op. cit., pág. 337; CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, op. cit., pág. 93.

⁹⁰¹ MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones y delitos y contra la Hacienda Pública*, actualizado a octubre de 2000, Editorial Cisspraxis, Valencia, 2000, pág. 308.

⁹⁰² PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 26ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2016, pág. 475.

Por otro lado, cuando el obligado tributario haya actuado amparado en el supuesto de una “interpretación razonable de la norma tributaria” en el ámbito administrativo, no se han de trasladar sus efectos a la sede del delito fiscal.

Y, finalmente, en lo que se refiere al miedo insuperable en el delito de defraudación tributaria, creemos que en la *praxis* resultará ostensiblemente difícil apreciar la concurrencia del mismo como causa que exima de responsabilidad criminal a quien cometió el acto descrito como delito de defraudación tributaria.

CAPÍTULO VII

PUNIBILIDAD, PENALIDAD Y PROCEDIBILIDAD

I.- Planteamiento sistemático

El concepto jurídico de delito se configura por la concurrencia de los siguientes elementos esencialmente constitutivos del mismo: acción, tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad⁹⁰³.

Partiendo de tal concepción que integra la punibilidad entre los elementos del concepto jurídico de delito, analizaremos la regularización de la situación tributaria (art. 305.4 CP), causa que excluye la punibilidad del injusto típico

⁹⁰³ *Vid.*, ampliamente, sobre la configuración dogmática que incorpora la punibilidad como elemento esencialmente constitutivo del concepto jurídico de delito, el cual constituye no sólo como el mero injusto típico, imputable y culpable, sino, además, necesariamente también punible, POLAINO NAVARRETE, M., “La punibilidad en la encrucijada de la Dogmática jurídicopenal y la Política criminal”, en *Criminalidad actual y Derecho penal*, Instituto de Criminología de la Universidad Complutense, Sección Delegada en la Universidad de Córdoba, Colección: Estudios Criminológicos, Serie: Minor, núm. 5, Servicio de Publicaciones, Universidad de Córdoba, Córdoba, 1988, págs. 11-46; ID., “Die Strafbarkeit im Spannungsfeld von Strafrechtsdogmatik und Kriminalpolitik”, en G. DORNSEIFER / E. HORN / G. SCHILLING / W. SCHÖNE / E. STRUENSEE / D. ZIELINSKI (Comp.), *Gedächtnisschrift für Armin Kaufmann*, Carl Heymanns Verlag KG, Köln Berlin Bonn München, 1989, págs. 501-521; ID., “Disposiciones comunes a los delitos de rebelión y sedición”, en J. LÓPEZ BARJA DE QUIROGA / L. RODRÍGUEZ RAMOS (Coords.), *Código penal comentado*, Ediciones Akal, S.A., Madrid, 1990, págs. 475 y sigs.; ID., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, vol. I, Editorial Bosch, Barcelona, 2000, págs. 21 y sigs., 62 y sigs.; ID., *Fundamentos dogmáticos del moderno Derecho penal*, con la colaboración de M. POLAINO-ORTS, Editorial Porrúa, México, 2001, págs. 74 y sigs., 84 y sigs.; ID., *Derecho penal. Modernas bases dogmáticas*, con la colaboración de M. POLAINO-ORTS, Presentación por J. A. CARO JOHN, Editora Jurídica Grijley, Lima, 2004, págs. 99 y sigs.; ID., *Derecho penal, Parte general*, tomo I, *Fundamentos científicos del Derecho penal*, 5ª. edic. actualizada, Editorial Bosch, Barcelona, 2004, págs. 65 y sigs.; ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, pág. 203.

subjetivamente imputado a su autor⁹⁰⁴ y, en particular, pondremos atención en su configuración típica y naturaleza jurídica tras la reforma llevada a cabo por la LO 7/2012, de 27 de diciembre.

Seguidamente, nos detendremos en la penalidad de la figura típica, como consecuencia derivada de la punibilidad. En particular, estudiaremos el sistema penológico adoptado por el legislador en el art. 305 CP: pena privativa de libertad y pena pecuniaria y, además, pondremos bajo lupa la naturaleza jurídica de las sanciones contempladas en el último párrafo del art. 305.1 CP⁹⁰⁵.

Asimismo, haremos alusión al decomiso ampliado en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, novedad introducida tras la reforma al Código penal por la LO 1/2015, de 30 de marzo, con el único propósito de posicionarnos en un factible debate en torno a la naturaleza jurídica de esta “consecuencia accesoria” en el delito de defraudación tributaria.

Finalmente, y por exigencia sistemática, nos dedicaremos al estudio de una cláusula de naturaleza procesal constitutiva del delito fiscal: el apartado quinto del art. 305 CP, novedad introducida por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, que regula

⁹⁰⁴ Hemos de contemplar la punibilidad en sentido amplio, tal y como se explica en ROXIN, C., *Derecho penal. Parte general*, tomo II, traducción de la 1ª. edic. alemana y notas de D.-M. LUZÓN PEÑA, M. DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, J. M. PAREDES CASTAÑÓN y J. DE VICENTE REMESAL, Editorial Civitas, Madrid, 2014, pág. 981; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal y económico y de la empresa. Parte general*, 5ª. edic., adaptado a la LO 1/2015, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2016, págs. 651 y sig.

⁹⁰⁵ Desde ahora, lo transcribimos: “(...) Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años”. *Vid.*, sobre la delimitación dogmática entre punibilidad y penalidad en la teoría del delito, especialmente, POLAINO NAVARRETE, M., “La punibilidad en la encrucijada de la Dogmática jurídicopenal y la Política criminal”, op. cit., págs. 11-46; ID., “Die Strafbarkeit im Spannungsfeld von Strafrechtsdogmatik und Kriminalpolitik”, op. cit., págs. 501-521; ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 203 y sigs.

el procedimiento a seguir por la Administración Tributaria ante indicios de delito fiscal. Entremos, sin más demora, en el desarrollo de las cuestiones señaladas.

II.- Punibilidad y su exclusión

A) Punibilidad de la defraudación

La punibilidad, elemento constitutivo del concepto de delito, equivale a la característica del delito que expresa la susceptibilidad, necesidad y merecimiento de pena de la realización del injusto típico y culpable⁹⁰⁶, y se fundamenta en “las exigencias político-criminales de utilidad, conveniencia y procedencia de imposición de una pena, en aras al cumplimiento de las funciones normativas y la prosecución de los fines consubstanciales del ordenamiento punitivo”⁹⁰⁷.

⁹⁰⁶ Vid. POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 203; FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Punibilidad y proceso penal”, en *RGDP*, núm. 10, 2008, págs. 1-16, esp. pág. 5; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal y económico y de la empresa. Parte general*, op. cit., pág. 651. Cfr., en sentido discrepante, MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, 10ª. edic. revisada y actualizada, Editorial Reppetor, Barcelona, 2016, pág. 155, quien se inclina por entender que “la punibilidad afecta a todas las categorías del delito, que es ante todo un hecho punible. La decisión acerca de los que es o no dañoso e imputable a su autor, sino también *punible*, condiciona el contenido y los límites del injusto penal y de la imputación personal jurídico-penal. La selección de los hechos penalmente típicos no depende sólo de su dañosidad social, sino también de que parezca necesaria y oportuna su conminación penal. La exclusión del injusto penal también puede deberse al decaimiento de la suficiente necesidad de pena. Por último, también las causas de exclusión de la responsabilidad penal se van ampliando históricamente a medida que aparecen tratamientos alternativos preferibles a la pena. Tendría sentido, por ello, definir al delito como un comportamiento humano penalmente antijurídico e imputable a su autor. Y ésta es la razón por la que en esta obra se habla de antijuridicidad *penal*, tipicidad *penal* y responsabilidad *penal*”.

⁹⁰⁷ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 203. Acerca de si la “punibilidad” constituye un elemento esencial del concepto estricto de delito, por virtud del reconocimiento de exigencias político-criminales determinantes de la necesidad y procedencia de imposición de una pena a la realización de un injusto típico y culpable, ampliamente, ID., M., “La punibilidad en la encrucijada de la Dogmática jurídicopenal y la Política criminal”, op. cit., págs. 11-46; ID., “Die Strafbarkeit im Spannungsfeld von Strafrechtsdogmatik und Kriminalpolitik”, op. cit., págs. 501-521.

Ya hemos tenido oportunidad de desarrollar las razones político-criminales que apuntan a la utilidad o conveniencia de criminalizar las infracciones tributarias cuando se verifiquen los elementos típicos del art. 305 CP⁹⁰⁸. Aquéllas valoran la posibilidad de conquista de los propósitos ineludibles a la sanción penal por un delito fiscal⁹⁰⁹ y, también, nos permiten comprobar las cualidades inherentes de la punibilidad: necesidad, merecimiento y susceptibilidad de pena de un injusto típico y culpable.

En suma, el merecimiento de sanción penal por el comportamiento descrito en el art. 305 CP, y la necesidad de determinar una pena en un contexto de valores sociales (como la Hacienda Pública -concretado en la recaudación tributaria-) susceptibles de protección jurídica, no puede delimitarse sólo por la culpabilidad, sino que “ha de basarse en las exigencias de posibilidad y conveniencia de intervención penal en función de los fines preventivos que son propios de la sanciones penales, porque en último extremo la responsabilidad penal no se puede fundamentar en sí misma”⁹¹⁰.

Con base en las consideraciones fundamentales formuladas *a priori* estudiaremos, especialmente, la exclusión de la punibilidad en el delito de defraudación tributaria. O, dicho sea de otro modo, en lo que sigue de este segundo epígrafe nos ocuparemos, con singular detenimiento e interés, de examinar cuándo la realización del injusto típico y culpable regulado en el art. 305 CP no es susceptible, no necesita ni merece de un reproche penal.

⁹⁰⁸ Vid. *supra* Cap. I, epígrafe III, apartado C, número 2.

⁹⁰⁹ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro del delito fiscal*, Editorial Revista del Occidente S.A., Madrid, 1974, pág. 28.

⁹¹⁰ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 206.

B) Regularización tributaria (art. 305.4 CP)

1. Previsión legislativa y configuración típica

La regularización de la situación tributaria se introdujo en el delito fiscal mediante la LO 6/1995, de 29 de junio, y hay quienes afirman que la inclusión de esta figura se encuentra inspirada en la Ordenanza Fiscal alemana de 1977 (§ 371)⁹¹¹.

La modificación del Código penal llevada a cabo por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, ha supuesto sensibles cambios en la configuración de la regularización tributaria contemplada en el art. 305.4, y su incidencia en el tipo básico⁹¹².

En primer lugar, el contenido del apartado primero del precepto aludido quedó redactado de la siguiente manera:

⁹¹¹ Existen, también, precedentes en la Ley italiana de 16 de marzo de 1991. Cfr., en este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Editorial Tecnos, Madrid, 1995, págs. 94-98; CALDERÓN CEREZO, A., “Efectos penales de la regularización tributaria (Un análisis del art. 305.4 CP)”, en *GF*, núm. extraordinario 1, Madrid, 2000, *passim*; QUERALT JIMÉNEZ, J. J., “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 29-58, esp. págs. 34-37; CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, pág. 112; KUHLEN, L., *Cuestiones fundamentales del delito fiscal*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2015, págs. 205-236.

⁹¹² Califica al instituto de la regularización, como ejemplo de un “Derecho penal del amigo”, VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Derecho penal del amigo (reflexiones críticas acerca de la reciente modificación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social)”, en *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, núm. 32, 2013, págs. 269-295. Sobre la regularización penal en sede tributaria, consúltese el comentario al art. 252 LGT, incorporado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en SÁNCHEZ HUETE, M. Á., “Procedimiento de liquidación y proceso penal. Un nuevo modelo de relación”, en C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (Coordinadora), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 13, 2016, págs. 229-239, esp. págs. 236 y sig.

“1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, *salvo que hubiere regularizado su situación tributaria* en los términos del apartado 4 del presente artículo”⁹¹³.

El apartado cuarto vigente, por su parte, establece:

“Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la

⁹¹³ *Cursivas añadidas*. Cabe transcribir la redacción vigente del instituto hasta el 16 de enero de 2013, aclarando antes que en el tipo básico no se hacía referencia alguna al instituto. Antes de la nueva redacción dada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, el art. 305.4 disponía lo siguiente: “Quedará exento de responsabilidad el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo -hoy en día: ‘Se considerará *regularizada* la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria’- antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias -hoy en día: ‘Asimismo, los efectos de la *regularización* prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa’-. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria -hoy: ‘La *regularización* por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles (...)’-”. Lo destacado y redactado entre guiones son las novedades incorporadas en el art. 305.4 CP tras la reforma de la LO 7/2012, de 27 de diciembre.

deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias (...)”.

La novedad introducida en la última parte del apartado 1 (“salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”), permitió interpretar que el delito fiscal ya no se comete sólo con incurrir en el comportamiento típico descrito en la figura base, sino que, técnicamente, es necesario que no haya existido regularización tributaria en los términos del apartado cuarto⁹¹⁴.

El CGPJ, mediante el reproche de algunos aspectos concretos relacionados con la prescripción del delito fiscal, en su Informe de 28 de junio de 2012, nos permite inferir su posición respecto de la interpretación redactada en el párrafo anterior. El mencionado Informe detalló:

⁹¹⁴ Vid. OLEA COMAS, M., “Comentarios sobre la reciente reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Fundación Ciudadanía y Valores*, mayo, 2013, págs. 1-20, esp. pág. 6. Al respecto se pronuncia BACIGALUPO, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007”, en *Diario La Ley*, núm. 8076, 2013, págs. 5-8, esp. pág. 6: “(...) creemos que el texto del nuevo art. 305 CP (LA LEY 3996/1995) no tiene necesariamente las consecuencias respecto de la naturaleza jurídica de la regularización que la Exposición de Motivos supone. Lo único que ha sido agregado al texto del art. 305 CP (LA LEY 3996/1995) es el final en el que dice: ‘salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo’. Es evidente que de estas palabras ningún método de interpretación permite inferir que la regularización, que antes sólo eliminaba la punibilidad, ahora excluye necesariamente el disvalor de la acción ya realizada y el del resultado típico ya producido”.

“La principal consecuencia que deriva de la modificación que el prelegislador pretende estatuir consiste en el alargamiento ‘*de facto*’ del plazo de prescripción establecido para el tipo básico descrito en el artículo 305.1 del Código Penal, toda vez que el inicio del cómputo de la prescripción no tendrá lugar con la materialización de la defraudación, en los términos expuestos en este informe, sino cuando precluya la posibilidad de regularizar la situación tributaria, es decir cuando se haya notificado al sujeto activo el inicio de actuaciones de comprobación o investigación o, en su caso, cuando el Ministerio Fiscal o representante procesal de la Administración Tributaria interpongan querrela o denuncia, o bien en el momento en que aquél haya tenido conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales por parte del Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción (...) otro inconveniente que suscita la proyectada medida reside en la incertidumbre que origina sobre el inicio del cómputo de la prescripción pues, a diferencia de lo que acontece en la actualidad, el término inicial de la prescripción no dependerá del comportamiento desarrollado por el sujeto activo, sino del momento en que tengan lugar las actuaciones a partir de las cuales ya no es posible regularizar. Esta contingencia no se compadece con los principios de certeza y seguridad que son propios del Derecho penal, pues el hecho de que el inicio del cómputo de la prescripción quede al albur de la decisión de iniciar actuaciones de comprobación e investigación o, en su caso, de interponer querrela o denuncia, no se ajusta a la exigencia de seguridad jurídica ínsita al ordenamiento penal. Por último, también debe significarse que la consideración de la falta de regularización como un elemento integrante de la infracción penal propicia que, en algunas ocasiones, el inicio de la prescripción y la suspensión del cómputo de ese instituto nazcan de un mismo hecho, cual es la interposición de querrela o denuncia. Si el Ministerio Fiscal o representante procesal de la Administración de que se trate interponen denuncia o querrela, dicho momento deberá considerarse como el ‘*dies a quo*’ de la prescripción, dado que el sujeto activo ya no puede proceder a la regularización tributaria con eficacia jurídico-penal; pero, a su vez, en ese momento también opera la suspensión del cómputo de la prescripción a que se ha hecho mención, pues como señala el referido artículo 132.2.2ª del Código

Penal⁹¹⁵, la presentación de denuncia o querrela formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción, con las consecuencias previstas en dicho precepto”⁹¹⁶.

Hacemos una pausa para retomar más adelante la reflexión acerca de la objeción transcrita a la aseveración consistente en que para que el delito fiscal se consume ya no basta incurrir en el comportamiento típico, sino que se exige, también, la ausencia de constatación de una regularización tributaria, adelantando desde ahora nuestra absoluta divergencia con esta afirmación⁹¹⁷.

Enfocándonos en el apartado 4 transcrito, la conducta del obligado tributario que configura la regularización tributaria consiste en reconocer completamente y pagar la deuda tributaria. El precepto prevé para este actuar tres *causas de bloqueo* de forma alternativa⁹¹⁸:

⁹¹⁵ Art. 132.2 CP: “La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes: (...) 2.ª No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses, a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia. Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querrellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en la regla 1.ª, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querrela o denuncia”.

⁹¹⁶ Véase el Informe al Anteproyecto de LO por la que se modifica la LO 10/1995, CGPJ (accesible en: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-Organica-por-la-que-se-modifica-la-Ley-Organica-10-1995--de-23-de-noviembre--del-Codigo-Penal->). Luce en archivo asociado, págs. 1-88, esp. págs. 17 y sig.

⁹¹⁷ Vid. *infra* Cap. VII, epígrafe II, apartado B, número 2, b.

⁹¹⁸ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, op. cit., págs.170-181; QUERALT JIMÉNEZ, J. J., “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, op. cit., esp. págs. 43-52.

1. Antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización.

2. Cuando aquellas actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

3. Antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Nótese que en la primera causa de bloqueo temporal-legislativamente prevista se requiere notificación, y no así en la segunda, de manera que puede haberse interpuesto querrela y no tener conocimiento de ello el defraudador, quien posteriormente puede haber presentado una declaración complementaria extemporánea. Y, en la tercera causa, es suficiente con que se permita el conocimiento *formal*, sin un conocimiento *efectivo*⁹¹⁹. Así, en algunos casos procede la regularización con conocimiento de haber sido descubierto y, en otros casos, aunque no se conozca tal circunstancia, no es posible regularizar⁹²⁰.

⁹¹⁹ Vid., ampliamente, SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., “Regularización tributaria y delito fiscal (art. 305.4 del Código penal)”, en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año. núm. 30, núm. 11, 2014, págs. 111-132.

⁹²⁰ Cfr., en este sentido, SERRANO GONZÁLEZ-MURILLO, J. L. / MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, en *Diario La Ley*, núm. 8052, 2013, págs. 1-10, esp. pág. 3: “La jurisprudencia se ha pronunciado a favor del carácter puramente formal de las causas de bloqueo, y en contra de la exigencia de espontaneidad, y *a fortiori* en contra de la exigencia de arrepentimiento y recuperación de la conciencia social por el contribuyente, hasta el punto de que de la STS de 29 de septiembre de 2009 se desprende que la operatividad de las causas de bloqueo se circunscribe sólo a tributos concretos y a períodos también concretos. Por tanto, la notificación del inicio de actuaciones concretas no cierra el paso a regularizaciones por otros tributos o por otros períodos distintos, dado que éstas no necesitan ser espontáneas. En suma, también en este aspecto del efecto de bloqueo del descubrimiento se

La actual redacción del art. 305.4 CP exige expresamente el pago de la *deuda*, lo que parece cerrar varias discusiones entabladas en el marco de la redacción dada hasta el 16 de enero de 2013⁹²¹: mientras que para algunos era suficiente el ingreso de la *cuota* para regularizar la situación tributaria, para otros era necesario ingresar el importe de la *deuda* tributaria (más intereses de demora)⁹²².

Según la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, con esta modificación resulta “neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el *pago* completo de la *deuda* tributaria y no solamente de la *cuota* (...)”⁹²³. Ahora sí, y tras la aclaración expuesta por el legislador, se cierra el paso a discusiones literales sobre la interpretación señalada. Así lo ha puesto de manifiesto la doctrina: “Lo primero que tiene relevancia sobre tal cuestión se refiere a que el contenido de la regulación no comprende exclusivamente la cuota tributaria defraudada, sino la

pone de manifiesto la idea general (...) de que deben allanarse todos los obstáculos posibles a la regularización, singularizando así al delito fiscal con respecto a los demás, al concebirlo como delito esencialmente remediable”.

⁹²¹ Cfr. MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones y delitos y contra la Hacienda Pública*, actualizado a octubre de 2000, Editorial Cisspraxis, Valencia, 2000, pág. 314; COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, págs. 275 y sig.; OLEA COMAS, M., “Comentarios sobre la reciente reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 12.

⁹²² Art. 58 LGT: “Deuda tributaria: 1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. 2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) El interés de demora. b) Los recargos por declaración extemporánea. c) Los recargos del período ejecutivo. d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. 3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley”.

⁹²³ Tal como surge de la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado III. Sépase que, con anterioridad a la reforma de 2012, el TS no exigía el pago de la deuda tributaria. Al respecto, consúltense: Sentencia de 30.X.2001 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR), de 15.VI.2002 (Ponente: MATEO DÍAZ) y de 30.IV.2003 (Ponente: APARICIO CALVO-RUBIO).

deuda tributaria, concepto mucho más amplio que el anterior, en que se engloban intereses de demora, multas por el impago en el tiempo establecido de la cuota o por la realización de las conductas previstas en el tipo. Se diferencia con la anterior regulación al remitirse ésta a las deudas que se derivan de las acciones contenidas en el precepto, apartado primero del art. 305, que eran exclusivamente las cuotas tributarias que, necesariamente, excedían de 120.000 euros, quedando fuera del contenido de la regularización, antes de la reforma, las demás partes o conceptos de la deuda con las administraciones acreedoras de los tributos”⁹²⁴.

Además, y con relación al pago de la deuda⁹²⁵, la disposición legal no impide que pueda ser hecho por un tercero en nombre del obligado tributario. Interpretarlo de una manera distinta sería contrario a la voluntad del legislador, pues la reforma al Código penal español llevada a cabo en 2012 buscó agilidad en la recaudación de las deudas por los tributos debidos⁹²⁶, y la antes dicha exégesis es perfectamente coherente con tal finalidad.

A lo anterior añadimos algo igual de novedoso: para que la situación tributaria se encuentre regularizada, el obligado tributario debe *pagar* y, además, *reconocer* completamente la deuda tributaria. Aquí nos hemos de detener, pues una cuestión que parece nimia -por entender que el pago de la deuda ya conlleva su

⁹²⁴ MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi*, Doctrina, núm. 11, marzo 2013, págs. 37-48, esp. págs. 42 y sig.

⁹²⁵ Cfr., al respecto, ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica: Uría Menéndez*, núm. 34, 2013, págs. 15-38, esp. pág. 21: “En cuanto a la exigencia del ‘pago’, convierte en Derecho positivo una exigencia, la del pago íntegro, que ha sido polémica, sobre todo en la doctrina, aunque ya venía siendo exigida desde hace años por la jurisprudencia, especialmente a partir de la STS 539/2003, de 30 de abril, que rechazó que tenga eficacia una declaración complementaria presentada sin realizar pago alguno, ya que ‘si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación -a ello equivale la presentación de la declaración complementaria-’(...)”.

⁹²⁶ MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 43.

completo reconocimiento-, no lo es: la ausencia de un completo reconocimiento puede autorizar posteriores recursos; su concurrencia lo impide, teniendo además el efecto de expreso sometimiento a la legalidad quebrantada que justificaría la inexistencia de tipo penal⁹²⁷.

Por otro lado, la reforma 2012 introdujo una primicia en el segundo párrafo del 305.4 CP, consagrando la posibilidad de que el obligado tributario satisfaga la deuda encontrándose prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. El legislador lo dice de la siguiente manera:

“Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa (...)”.

Con respecto a esta modificación, la doctrina ha dicho que la reforma pone fin al problema ocasionado por el *quinto año*: “No eran pocos los contribuyentes que, una vez prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda (plazo de cuatro años desde el fin del periodo voluntario de declaración), pero antes de la prescripción penal del delito contra la Hacienda Pública (plazo de cinco años con igual *‘dies a quo’*), presentaban declaración con ingreso de la misma, con lo que se beneficiaba de la excusa absolutoria del artículo 305.4 del Código penal. No obstante, en tales supuestos la Administración debía, aún así, poner en

⁹²⁷ Sobre la admisibilidad o no de la regularización parcial, resultan trasladables a efectos de su consideración -más allá de la evolución legislativa sufrida por el instituto- tanto los argumentos en contra de aquella posibilidad brindados por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ (*Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, op. cit., pág. 165) e IGLESIAS RÍO (*La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2003, pág. 279), como los apuntados a favor por APARICIO PÉREZ (*El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 335). Este nuevo requisito no es otra cosa que la condición de que la regularización implique una declaración completa y veraz [SABADELL CARNICERO, C., “Capítulo 7. La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009, págs. 203-221, esp. pág. 205].

conocimiento del Ministerio Fiscal o la autoridad judicial competente los hechos, solicitando que los ingresos realizados se tomaran como responsabilidad civil. Caso contrario, de no presentar esta denuncia, no se interrumpía la prescripción penal, que se ganaba a los cinco años. Cuando ello ocurría, el contribuyente en cuestión pedía la devolución de los ingresos indebidos, puesto que, no habiendo interrupción de la prescripción penal, el importe ingresado lo era de una deuda que ya estaba prescrita en el momento del ingreso. Esta estrategia se vio impedida con la reforma operada en los artículos 221 y 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se cierra jurídicamente con la inclusión del segundo párrafo del art. 305.4 del Código penal”⁹²⁸.

Igualmente, el art. 305.4 CP establece el efecto de incurrir en la conducta que configura la regularización tributaria: no se podrá perseguir al obligado tributario por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que aquél pudiera haber cometido antes de regularizar su situación tributaria (sólo con relación a la deuda tributaria objeto de regularización)⁹²⁹. Esto se refiere a la ya existente extensión de los efectos de la impunidad prevista a las falsedades e irregularidades contables de carácter instrumental, alterando el *nomen iuris* de “exención de la responsabilidad penal” a “causa de no persecución”⁹³⁰.

⁹²⁸ OLEA COMAS, M., “Comentarios sobre la reciente reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 12.

⁹²⁹ Cfr. NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, en M^a. del C. GÓMEZ RIVERO (Directora) / A. NIETO MARTÍN / A. M. PÉREZ CEPEDA / E. CORTÉS BECHIARELLI / E. NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, vol. II, 2^a. edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, 2015, págs. 315-350, esp. pág. 323: “El sentido de esta previsión es hacer aún más atractiva para el autor la opción reguladora. Mantener la sanción por otros delitos estrechamente vinculados al fraude fiscal realizado desincentivaría la regularización de la deuda”.

⁹³⁰ Art. 305.4 CP: “(...) La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria *impedirá* que se le *persiga* por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

Pasaremos ahora a dilucidar una de las cuestiones más debatidas en los foros doctrinales de los últimos años⁹³¹, relativa a la naturaleza jurídica de este instrumento. Nos preguntamos: ¿ha variado aquélla tras la última reforma llevada a cabo por el legislador penal en su regulación?

2. *Naturaleza jurídica de la regularización tributaria*

a) *Cuestiones preliminares*

La mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia ha calificado a la regularización tributaria -desde su aparición en el delito fiscal- como una excusa absolutoria⁹³², pero la nueva regulación dada por LO 7/2012 dio lugar a posturas encontradas al respecto.

⁹³¹ Cfr., sobre la incidencia de la LO 7/2012 en la naturaleza jurídica del instituto de la regularización, MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, núm. 12, 2012, págs. 210-228, esp. págs. 222 y sig.; APARICIO DÍAZ, L., “La nueva reforma del Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, núm. 8081, 2013, págs. 16-22, esp. pág. 17; SERRANO GONZÁLEZ-MURILLO, J. L. / MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, op. cit., pág. 5; VILLAPLANA RUIZ, J., “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8025, 2013, apartado III; CARRETERO SÁNCHEZ, A., “La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8027, 2013, apartado III, 5; BACIGALUPO, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007”, op. cit., esp. págs. 5 y sig.; PAREDES RODRÍGUEZ, J. M., “La reforma del delito contra la Seguridad Social operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Aranzadi Social: revista doctrinal*, vol. VI, núm. 4, 2013, págs. 151-162; VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista Pensamiento Penal*, Sección Penal Económico, Doctrina, núm. 154, 2013, apartado 1. b; VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Derecho penal del amigo (reflexiones críticas acerca de la reciente modificación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social)”, op. cit., esp. págs. 274 y sig.; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2014, págs. 138 y sig.; NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, op. cit., esp. págs. 321 y sig.

⁹³² Vid. GÓMEZ RIVERO, M^a. del C., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *El nuevo Código penal y la Ley del jurado. Actas del Congreso de Derecho Penal y*

Con el propósito de dilucidar esta cuestión y tomar posición, creemos necesario estudiar cuál ha sido la evolución legislativa del instituto, desde su aparición en el delito hasta su actual regulación.

El Anteproyecto de LO de 10 de mayo de 2012 configuró la regularización tributaria -o, mejor dicho, su ausencia- como un elemento del tipo delictivo, y así lo dijo expresamente la Exposición de Motivos:

“Una primera modificación de carácter técnico es la que prevé que la regularización de la situación tributaria pase a ser un *elemento del tipo* delictivo en lugar de una *excusa absolutoria* con el fin de que pueda ser apreciada por la Administración tributaria, evitando así denuncias innecesarias por delito contra la Hacienda Pública que desincentivan regularizaciones espontáneas y saturan los tribunales de procesos abocados al archivo”⁹³³.

La modificación legislativa, en pos de la voluntad del pre-legislador, añadía a la descripción de la conducta típica lo siguiente: “(...) y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”. Con esta inclusión, la ausencia de regularización se convertía en un elemento más del tipo⁹³⁴.

Procesal: Sevilla, 11 al 15 de noviembre de 1996, Fundación El Monte, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1998, págs. 223-231, esp. pág. 229; ID., *El fraude de subvenciones*, Editorial Tirant lo blanch, 2ª. edic., Valencia, 2005, pág. 349. Sobre las calificadas tesis minoritarias: DÍEZ LIRIO, “La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012”, en *Revista de Jurisprudencia*, núm. 2, 2013, *passim*.

⁹³³ Consúltese, al respecto y por su vinculación con lo transcrito, lo afirmado en el Informe al Anteproyecto de LO por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP. Ya citado, esp. pág. 5.

⁹³⁴ Posición que parece defender MUÑOZ CUESTA, en “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, *op. cit.*, esp. págs. 40 y 42-45.

Pero la voluntad del pre-legislador dejó de tener importancia luego de la reforma operada por el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo⁹³⁵, al art. 180.2 LGT -apartado que fue suprimido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria-, que disponía lo siguiente:

“Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación”.

Lo consagrado en la LGT en aquel entonces no fue óbice para que se continúe otorgando relevancia al verdadero propósito: lograr que la regularización tributaria imposibilite la persecución de un posible delito de blanqueo de capitales que tenga como actividad delictiva precedente una defraudación tributaria regularizada⁹³⁶, consecuencia inviable si se considera que la regularización es una excusa absolutoria⁹³⁷.

⁹³⁵ Cfr. DEL ROSAL BLASCO, B., “Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012”, en *Diario La Ley*, núm. 7893, 2012, págs. 1-3.

⁹³⁶ Como se dijo en otra parte de este trabajo, un sector de la doctrina ha sostenido que la finalidad del legislador al reformar el instituto de la regularización fue impedir la persecución penal por la posible comisión de un delito de blanqueo de capitales a quien hubiera incurrido en la descripción típica del art. 305.4 CP, lo que no sucedía cuando se concebía al instituto como una excusa absolutoria sin desplegar efectos sobre el delito de blanqueo. *Vid.*, al respecto y ampliamente, DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la

Al respecto, la doctrina ha apuntado que “hay muchas razones para creer que una de las finalidades buscadas por el legislador a la hora de introducir la regularización con su nueva concepción de ‘elemento del tipo’, fue precisamente la de dar lugar a la atipicidad penal y, ante la inexistencia de delito fiscal, evitar la posibilidad de cometer con base a éste un segundo delito de blanqueo de capitales. Existe una mayoritaria opinión contraria en nuestra doctrina a la posibilidad de sancionar el blanqueo de capitales sobre un previo delito fiscal. Así se pronuncia, por ejemplo, Morales Prats que ve necesaria una interpretación rigurosa del delito de blanqueo para impedir su ‘maridaje’ con el delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, la posibilidad de que el blanqueo se dé sobre un previo delito fiscal no sólo encaja dentro de la literalidad del artículo 301 CP tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, sino que específicamente ha sido propugnada por el Tribunal Supremo en su reciente STS 974/2012, de 5 de diciembre (Caso Ballena Blanca, Fundamento Jurídico 37)”⁹³⁸.

Para que haya delito, el injusto típico y culpable ha de ser punible, a lo que le sigue la inexorable consecuencia jurídica de la pena⁹³⁹, pero si queda constatada

nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8017, 2013, págs. 13-16, esp. págs. 15 y sig.

⁹³⁷ Vid. MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, op. cit., esp. págs. 217 y sigs.; BACIGALUPO, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007”, op. cit., esp. pág. 6.

⁹³⁸ VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., apartado 1.b.

⁹³⁹ De acuerdo al imperativo categórico de KANT, quien afirmó magníficamente que “(1) la ley penal es un imperativo categórico y ¡ay de aquel que se arrastra por las sinuosidades de la doctrina de la felicidad para encontrar algo que le exonere del castigo, o incluso solamente de un grado del mismo, por la ventaja que promete, siguiendo la divisa farisaica es mejor que un hombre muera a que perezca todo el pueblo! Porque si perece la justicia, carece ya de valor que vivan hombres sobre la tierra”. De allí que, el individuo que incumple las disposiciones legales se hace indigno del derecho de ciudadanía: la transgresión de la ley pública que incapacita a quien la comete para ser ciudadano se llama *crimen* sin más. Vid., al respecto y ampliamente, KANT, I., *La metafísica de las costumbres*, estudio preliminar de A. CORTINA ORTS, traducción y notas de A. CORTINA ORTS y J. CANAL SANCHO, Editorial Tecnos, Madrid, 1989, págs. 166 y sig. En el mismo sentido, en el marco de la dogmática jurídico-penal, se pronunció el Profesor POLAINO

la regularización tributaria no habrá punibilidad ni, por ende, delito, no por ausencia de injusto típico y culpable, sino por la ausencia de necesidad y merecimiento de pena por razones puramente político-criminales que configuran la excusa absolutoria como causa excluyente de la punibilidad [elemento negativo del delito que brinda una solución jurídico-penal a un conflicto social que exige efectiva defraudación en determinado alcance económico, inspirada en la máxima de VON LISZT de que “a enemigo (delincuente) que huye, puente de plata (oro)”]⁹⁴⁰.

Como quedó dicho, la afirmación de que la regularización de la situación tributaria -o mejor dicho, su ausencia- configura un elemento del tipo delictivo, ha sido duramente criticada⁹⁴¹. Ante esa tesitura, lo cierto es que el pre-legislador podría haber establecido otra excusa absolutoria para la persecución de los delitos de blanqueo de capitales en este caso⁹⁴², o bien considerar que la regularización elimina la ilicitud del hecho, conservando el momento de la consumación en los términos apreciados siempre.

NAVARRETE en su obra *Derecho penal, Parte general*, tomo I, *Fundamentos científicos del Derecho penal*, 5ª edic. actualizada, Editorial Bosch, Barcelona, 2004, pág. 64, afirmando que “(e)l binomio esencial del Derecho penal son el delito y la pena, dos conceptos antagónicos pero correlativos. El delito es la infracción penal por antonomasia, y opera como *presupuesto* y *fundamento* de la segunda”.

⁹⁴⁰ VON LISZT, F., *Tratado de Derecho penal*, tomo III, traducción de la 20ª. edic. alemana por L. JIMÉNEZ DE ASÚA y adicionado con el Derecho penal español por Q. SALDAÑA Y GARCÍA RUBIO, 2ª. edic., Editorial Reus, Madrid, 1917, pág. 20.

⁹⁴¹ En cambio, mereció una opinión favorable del Consejo Fiscal en su informe sobre el Anteproyecto: “Este Consejo Fiscal valora positivamente tal modificación, toda vez la actual configuración de la regularización de la situación tributaria como excusa absolutoria sólo puede entenderse si se hace una interpretación muy amplia de esta causa de exención de responsabilidad penal, la cual no existe en el momento de producirse la conducta delictiva. Por tanto, se estima acertada su inclusión como uno de los elementos que conforman el tipo básico del ‘delito fiscal’ descrito en el artículo 305 del Código Penal” (transcripción extraída de ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 17, nota 6).

⁹⁴² Como ya hizo el legislador con las falsedades instrumentales al introducir en el CP la excusa absolutoria de regularización por medio de la Ley Orgánica 6/1995.

Aunque lo cierto es que consagrar una nueva excusa absolutoria para perseguir delitos de blanqueo podría significar incumplir con las obligaciones internacionales de España con respecto a la regulación de aquellos delitos. Por eso, la única opción fue continuar previendo que la regularización configura una causa que excluye la ilicitud penal del hecho, pero de manera que no dé lugar a una interpretación que conlleve una consumación retrasada a la producción de una de las causas de bloqueo del art. 305.4 CP. En efecto, la redacción definitiva ha reemplazado la ausencia de regularización, requisito incluido por el pre-legislador en el tipo básico del art. 305.1 CP -“(…) y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”-, por una excepción que figura después de señalar el castigo por la comisión del delito fiscal -“(…) salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”-⁹⁴³.

El legislador 2012 continuó declarando que la modificación en esta materia busca “evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria”, agregando lo siguiente:

“Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado⁹⁴⁴ mediante

⁹⁴³ *Vid.*, ampliamente, ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. págs. 16-20.

⁹⁴⁴ Este aspecto fue específicamente discutido durante la tramitación parlamentaria. En concreto, la propuesta de veto número dos del Grupo Parlamentario Socialista del Senado fue del siguiente tenor: “En la Exposición de Motivos se afirma torticeramente que la regularización ‘neutraliza el desvalor del resultado y de la conducta’ cuando, en definitiva, hace desaparecer el hecho delictivo y deja de ser una excusa absolutoria sobre la base de que el delito cometido deja de serlo si se paga. La consecuencia directa y absolutamente rechazable para el Grupo Socialista es que bastará poder pagar y regularizar para dejar de ser ‘delincuente’, en definitiva, el denominado ‘derecho penal de los millonarios’ (...)”.

el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria (...) Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno *retorno a la legalidad* que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias. En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal”⁹⁴⁵.

Vemos así que la fundamentación del pre-legislador del Anteproyecto se mantiene, pero en la Exposición de Motivos de la LO 7/2012 se omite consagrar expresamente a la regularización tributaria como un elemento del tipo delictivo. Utilizando términos que poca exactitud ofrecen para caracterizar al instituto, el legislador nos permite testificar la inexistencia de razones inequívocas para confirmar una mutación en la naturaleza jurídica de la regularización.

Por otro lado, el art. 305.4 CP ya no dice como lo hacía antes que “quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria”, sino que se limita a disponer que “se considerará regularizada la situación tributaria”. Creemos que con esta alteración queda superada la discusión surgida en el marco

⁹⁴⁵ Tal como surge de la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado III (*cursivas añadidas*).

del otrora delito fiscal sobre el vocablo *regularizar*, siendo hoy en día lo que expresa la disposición correspondiente⁹⁴⁶.

Dejando de lado las manifestaciones de quienes creen que la intención del legislador fue la misma que la del pre-legislador, nos preguntamos cuál es la naturaleza jurídica de la *regularización* tributaria⁹⁴⁷: ¿es un elemento que se integra en el tipo, de forma que su concurrencia excluye la tipicidad? ¿Es una causa de justificación o de exclusión de la antijuridicidad sobrevinida? ¿Es una mera causa excluyente de la perseguibilidad o condición de procedibilidad?, o en sentido dogmático ¿en realidad sigue siendo una excusa absolutoria?

⁹⁴⁶ Discusión que motivó, oportunamente, la Circular 2/2009 dictada por la Fiscalía General del Estado. Cfr., al respecto, CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010*, op. cit., págs. 113-117. Pareciera que con este cambio el legislador ha intentado dejar en claro que la regularización no debe entenderse en términos tributarios, sino que constituye una cuestión de naturaleza jurídico-penal que afecta al carácter delictivo de la acción ante el cumplimiento de las condiciones impuestas en el art. 305.4 CP.

⁹⁴⁷ Aclaremos que nos dedicaremos al análisis de algunas de las posiciones que se han venido esbozando acerca de la naturaleza jurídica del instituto. Asimismo, en esta nota al pie mencionamos una teoría en la que no nos detendremos en el desarrollo del análisis que sigue, y que sostiene que la regularización de la situación tributaria puede configurar, tras la reforma 7/2012, una causa que excluye la responsabilidad penal [GÓMEZ LANZ, J., “Delitos contra la Hacienda Pública: art. 305.4 CP. Notas críticas sobre la redacción dada al art. 305 CP en la Ley Orgánica 7/2012”, en F. J. ÁLVAREZ GARCÍA (Director) / J. DOPICO GÓMEZ-ALLER (Coordinador), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013, págs. 843-854, esp. pág. 850; CARRERAS MANERO, O. B., “De nuevo sobre los presupuestos temporales de la regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria”, en *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2013, págs. 105-112]. Además, otros han tomado posición por diferente configuración: BACIGALUPO, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007”, op. cit., esp. pág. 6, quien afirma que “(l)a regularización continuará siendo una excusa absolutoria, cuya ausencia constituye, a la vez, un presupuesto procesal de la persecución”; y, SERRANO GONZÁLEZ-MURILLO, J. L. / MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, op. cit., págs. 5 y sig., quien afirma que “aun constituyendo materialmente un *desistimiento impropio* (del delito consumado), siendo el descubrimiento del delito una condición objetiva de punibilidad, la regularización supone una circunstancia interpuesta que impide operar a tal condición de punibilidad”.

b) *Causa de atipicidad*

Un sector de la doctrina, tras la LO 7/2012, viene sosteniendo que la regularización de la situación tributaria del art. 305.4 CP es un elemento de la tipicidad formulado negativamente, por lo que hasta que no se produzcan las causas de bloqueo, el delito no puede consumarse. O, dicho sea de otro modo, tildan a la cláusula como una causa de atipicidad en el delito fiscal⁹⁴⁸.

Así pues, ¿la regularización es un elemento que se integra en el tipo, de forma que su concurrencia excluye la tipicidad, con las repercusiones ya señaladas por el CGPJ en la consumación y prescripción del delito fiscal⁹⁴⁹? Como adelantamos, no compartimos esta tesis: la regularización configura un comportamiento *post-illicitum* y de carácter positivo (opera *ex post facto*), de forma que el comportamiento típico ejecutado no es considerado punible, ni por ende delictivo, cuando el sujeto regulariza -en los términos previstos por el art. 305.4 CP- su situación tributaria.

⁹⁴⁸ Vid. MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 263, 2012, págs. 7-14, esp. pág. 7; RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Algunas reflexiones sobre la reforma penal”, en *El Notario del Siglo XXI*, núm. 47, 2013 (críticamente: “Este incesante aluvión de reformas evidencia que se está legislando sin haber trazado previamente con la debida serenidad una línea político criminal coherente”) (accesible en: <http://www.elnotario.es/index.php/opinion/opinion/161-algunas-reflexiones-sobre-la-reforma-penal-0-45715336823570857>); MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, op. cit., esp. págs. 222 y sig.; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., “Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma operada en el Código penal por la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social”, en E. DEMETRIO CRESPO (Director) / M. MAROTO CALATAYUD (Coordinador), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014, págs. 579-604, esp. pág. 585; BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2016, págs. 78-93.

⁹⁴⁹ Vid. *supra* Cap. VII, epígrafe II, apartado A.

La postura criticada no hace depender la existencia del delito de la lesión del bien jurídico protegido, sino del hecho de su descubrimiento, lo que nos parece dogmáticamente inapropiado. En efecto, determinar que las causas de bloqueo (notificación, ejercicio de acción penal, diligencias judiciales) condicionan la existencia de delito fiscal, constituye un desacierto a nuestro juicio.

Además, recordemos cómo repercute esta postura en lo que respecta a la prescripción en el delito: situar la consumación en la aparición de las causas de bloqueo puede provocar una gravísima indeterminación del momento prescriptivo del delito. En efecto, podrían acontecer tres situaciones⁹⁵⁰:

1. Si luego de defraudar el obligado tributario regulariza su situación tributaria en los términos previstos por el legislador en el art. 305.4 CP, el delito no estará consumado y sería absurdo alegar la prescripción⁹⁵¹.

⁹⁵⁰ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., “Reflexiones sobre la reforma del Código penal en materia de lucha contra el fraude tributario”, en *Diario La Ley*, núm. 7966, 2012, págs. 16-20, esp. págs. 16-18; OLEA COMAS, M., “Comentarios sobre la reciente reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 7, en donde se afirma: “No debe temer el obligado tributario, pues no parece que se trate de ninguna artimaña normativa para jugar con los plazos de prescripción, sino más bien un intento de transformar una excusa absolutoria en un supuesto de atipicidad sobrevenida (...)”.

⁹⁵¹ Cfr. MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 44: “Esto supone que el delito quedará consumado cuando se lleve a cabo la defraudación, la cantidad con la que se perjudique a la hacienda pública supere los 120.000 euros y no se haya procedido a regularización de la deuda tributaria, puesto que este elemento negativo del delito aparece automáticamente cuando nacen los otros dos requisitos del tipo. Esta situación podría parecer extremadamente extraña y en verdad lo es, la que conlleva que el delito nace cuando concurren los tres elementos citados, pero si se produce la regularización antes de los momentos previstos en el art. 305.4 CP, en su novedosa redacción, la infracción penal no ha existido nunca. Esto cabría denominarse como un delito en estado latente, en que su definitiva eficacia delictiva, oculta provisionalmente, surte efectos cuando tiene conocimiento el obligado de la iniciación de actuaciones de comprobación o investigación o cuando el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponen querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias”.

2. Si el sujeto incurre en la defraudación y no regulariza ni es descubierto, el hecho no estará consumado y tampoco se dará inicio al plazo de prescripción.

3. Si el defraudador no regulariza, pero es descubierto, se produciría en el mismo momento la consumación y la interrupción del plazo de prescripción con las correspondientes actuaciones administrativas o judiciales⁹⁵².

De los posibles escenarios expuestos se infiere que la adhesión a la postura objetada conduce a concluir que el delito siempre estará desierto y la prescripción no llegaría jamás, lo que supone una inadmisibile inseguridad jurídica y un agravio injusto si se lo compara con el restante catálogo de delitos⁹⁵³.

Pongamos las ideas en orden: las causas de bloqueo que establece el legislador en el art. 305.4 CP no determinan el momento consumativo del delito fiscal, sino que fijan la finalización del plazo para incurrir en el comportamiento

⁹⁵² Cfr. SERRANO GONZÁLEZ-MURILLO, J. L. / MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, op. cit., esp. pág. 6. Al respecto, y contrariamente a lo sostenido, se ha pronunciado MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 45: “Es congruente con lo anterior que una vez consumado el delito, aunque sea provisional (si es que se admite esta categoría de perfección del delito) su plazo de prescripción comienza a correr, art. 132.1 CP, desde el día en que se haya cometido la infracción punible, no como pudiera afirmarse cuando haya transcurrido la posibilidad de regularización, puesto aunque siga existiendo la posibilidad de ello el tipo penal está consumado. Se interrumpe la prescripción cuando se actúa por los órganos judiciales conforme al art. 132.2 CP, sin que se pueda confundir interrupción de la prescripción con las actuaciones que impiden la regularización que no tienen por sí mismas la fuerza interruptiva de la prescripción que prevé el último artículo citado”.

⁹⁵³ Por todo ello, se considera adecuado seguir contemplando la regularización tributaria y, por ende, las restantes regularizaciones a que alude el Anteproyecto, como *excusa absoluta* [vid. Informe del CGPJ al Anteproyecto de LO por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP (esp. pág. 19)]. Al respecto, MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 224: “(...) no parece oportuno mutar el carácter de la regularización en el sentido que se propone, toda vez que parece consagrarse la idea de que el delito se consuma, no cuando se haya producido el hecho defraudatorio, sino después y que tal consumación no se producirá hasta ‘que se pille’ al delincuente por iniciarse actuaciones administrativas o judiciales. Por otro lado, el momento de la consumación queda en manos de la Administración, del Juez o del Fiscal, que con su actuación pueden precipitar la realización del segundo elemento del delito”.

post illicitum y positivo de regularizar la situación tributaria. En verdad, aquellas causas aparecen cuando se realizó el injusto típico, disponiendo el sujeto de un plazo legal para regularizar su situación, que en caso de producirse excluye el elemento normativo de la punibilidad en el delito fiscal⁹⁵⁴.

Igualmente, el hecho de que la LO 7/2012 haya incluido la regularización tributaria en la descripción del tipo básico (art. 305.1 CP, *in fine*)⁹⁵⁵, no tiene por qué significar que esta institución configure un elemento del tipo; el agregado supedita la pena y no la tipicidad del delito⁹⁵⁶. Por lo tanto, “(e)l tipo básico del delito fiscal no ha sido reformado, lo que se ha reformado es el texto de los apartados 1 y 4 del art. 305 CP. Es preciso no confundir el *texto* [su redacción] de un artículo con el *tipo penal* del delito que el texto describe. El tipo penal es un *concepto* producto de la interpretación del texto, que no necesariamente coincide con el texto legal”⁹⁵⁷.

En verdad, si lo que realmente buscaba el legislador era modificar la naturaleza jurídica de la regularización tributaria, también debería haber previsto expresamente las repercusiones en los terceros partícipes. Veamos: para que el partícipe sea considerado responsable -según la doctrina de la accesoriadad

⁹⁵⁴ Cfr. NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, op. cit., esp. pág. 322.

⁹⁵⁵ Art. 305.1 CP *in fine* CP: “(...) salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

⁹⁵⁶ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, en *Iuris: Actualidad y práctica del derecho*, núm. 181-182, 2012, págs. 12-16, esp. pág. 16. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015, págs. 650 y sigs.

⁹⁵⁷ BACIGALUPO, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007”, op. cit., esp. pág. 5. Además, el autor agrega: “La Exposición de Motivos de la ley dice haber efectuado ‘mejoras técnicas en la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública en el art. 305 CP (LA LEY 3996/1995), que tiene por objeto facilitar la persecución de estos delitos y corregir algunas deficiencias advertidas en su aplicación’. Sin embargo, el verdadero alcance de la reforma no afecta al tipo básico en sentido técnico. La Exposición de Motivos nada dice al respecto. Por el contrario, sólo redefine los alcances de la regularización, sin que esta reinterpretación de su alcance tenga luego ningún reflejo en el texto legal”.

limitada de la participación⁹⁵⁸-, se requiere un hecho principal típico y antijurídico. Si la regularización eliminase el injusto del comportamiento precedente del obligado tributario, también correspondería haber consagrado normativamente la extensión de esa consecuencia para los partícipes, sin exigir de ellos ningún comportamiento favorecedor de la regularización⁹⁵⁹. Pero, en todo caso, esto no fue lo que sucedió, pues no existe regulación alguna en este sentido, suscitándose numerosas dudas por la discordancia entre lo escrito en el Código penal y en la Exposición de Motivos.

Invocar el olvido del legislador no explica la divergencia señalada, pues al establecer la atenuación penológica por regularización extemporánea y colaboración activa (art. 305. 6 CP) sí puso cautela regulando un régimen jurídico singularizado para los partícipes distintos del obligado tributario o del autor del delito⁹⁶⁰.

Recapitulando: de los apartados primero y cuarto del art. 305 CP no se puede concluir de manera indubitable una variación en la naturaleza jurídica de la regularización tributaria. Existe una patente discordancia entre lo querido (o supuestamente querido) por el legislador de 2012 y la redacción final dada al precepto, que debilita cualquier argumento para calificar al instituto como un elemento del tipo delictivo.

⁹⁵⁸ Doctrina asumida ampliamente por la jurisprudencia. *Vid.*, por todas, STS de 25.VI.2010 (Ponente: VARELA CASTRO).

⁹⁵⁹ Al respecto, Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal (accesible en: <http://doctrina-administrativa.vlex.es/vid/terceros-participes-regularizacion-232051>).

⁹⁶⁰ *Vid. infra* Cap. X, epígrafe II, apartado C.

c) *Causa de justificación*

Otro sector de la doctrina sostiene que la regularización tributaria es una causa sobrevenida de justificación o de exclusión de la antijuridicidad, posiciones en verdad distintas pero que analizaremos en el mismo epígrafe por compartir algunos rasgos definitorios y estructurales.

Quienes consideran que las causas de justificación o de exclusión de la antijuridicidad ofrecen la única categoría dogmática que da respuesta a la pregunta de cuál es la naturaleza jurídica de la nueva regularización, afirman que cuando el obligado tributario regulariza, realiza una conducta típica que reúne todos los elementos del tipo del delito consumado, pero que no es antijurídica por resultar autorizada por una norma que le permite incurrir en el hecho típico⁹⁶¹.

Asimismo, los defensores de esta postura sostienen que es evidente que una vez regularizada la deuda tributaria, el posible delito de blanqueo de capitales desaparece, sin necesidad de que exista una norma expresa como la de la extensión

⁹⁶¹ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 19, quien agrega: “Visto desde otra perspectiva, para que el hecho típico sea además antijurídico es necesario que a la antijuridicidad formal (la subsunción de la conducta en la descripción formal del tipo) se sume la antijuridicidad material (el menoscabo o puesta en peligro del bien jurídico protegido, de acuerdo con el principio de lesividad). Esta calificación dogmática es la que mejor explica el texto del preámbulo antes transcrito. Cuando, después de realizarse la *defraudación consumada*, i. e., la conducta típica, se produce la regularización en los términos exigidos en el artículo 305.4 CP, el hecho típico resulta justificado, al estar amparado por una norma (la del art. 305.4 CP) que excepcionalmente permite su realización. O, desde la perspectiva no normativa, sino material, el hecho formalmente antijurídico, por tener encaje en la descripción de la conducta de defraudación del tipo, no es antijurídico materialmente, ya que la lesión provisional del bien jurídico protegido no ha llegado a materializarse gracias a la regularización. Por ello, la regularización hace desaparecer el injusto, la antijuridicidad o ilicitud del hecho”.

de los efectos de la regularización a las falsedades instrumentales que realiza el art. 305.4 CP⁹⁶².

Además, esta posición supone aceptar las consecuencias en el ámbito de la participación en el delito de defraudación tributaria⁹⁶³, pues si se ha incurrido en la regularización fiscal, el partícipe no incurrirá en responsabilidad penal por referirse su participación a un hecho que no es contrario a Derecho.

Por otro lado, hay quienes sostienen que la regularización tributaria configura, más exactamente, una causa de exclusión de la antijuridicidad *sobrevenida*, pues incurrir en el comportamiento del art. 305.4 CP supone la desaparición de la antijuridicidad del acto ya consumado retroactivamente⁹⁶⁴.

⁹⁶² ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 20. *Vid.*, sobre la cuestión de si el delito de defraudación tributaria puede o no ser delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, CAMPOS NAVAS, D., “Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, en *Diario La Ley*, núm. 6383, 2005, págs. 1-6; BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal como actividad delictiva del delito de blanqueo de capitales”, en *RECPC*, núm. 13-01, 2011, págs. 1-46. Podría parecer que esta polémica ha sido zanjada por la Ley 10/2010, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, que en su art. 1.2 establece lo siguiente: “(...) A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”. Sin embargo, la expresión “a los efectos de esta Ley” ha llevado a un sector de la doctrina a considerar que esta disposición no vincula al intérprete del art. 301 CP (cfr., en este sentido, BACIGALUPO, E., *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Editorial Civitas, Navarra, 2012, pág. 10). Sobre esto, volveremos más adelante.

⁹⁶³ La Fiscalía General del Estado intentó dar respuesta a esta pregunta por medio de la ya referida Consulta 4/1997, de 19 de febrero.

⁹⁶⁴ Tradicionalmente sostiene esta postura QUERALT JIMÉNEZ, J. J., “El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social”, en C. M. ROMERO CASABONA (editor), *Dogmática penal, Política criminal y Criminología en evolución*, Centro de Estudios Criminológicos, Universidad de La Laguna, Tenerife, 1997, pág. 264. Con posterioridad a la reforma operada por LO 7/2012 mantiene esta opinión ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. págs. 15 y sigs. *Vid.*, además y ampliamente, BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, op. cit., págs. 113-126.

Pareciera que esta doctrina busca la creación de un nuevo elemento configurador del concepto jurídico de delito, categoría dogmática que quedaría integrada en el seno de la punibilidad y que podría estar fundamentada en lo escrito por el legislador en la Exposición de Motivos de la LO 7/2012 cuando dijo que la regularización “pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido por la defraudación consumada”, o cuando redactó que “se considera que la regularización hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento”⁹⁶⁵.

Más allá de la validez de sus argumentos, la voluntad del legislador no debe ser un instrumento concluyente para arribar a una posición en lo que respecta a la naturaleza jurídica de una institución. En verdad, el juicio que determina cuándo una conducta es o no ajustada a Derecho viene referido al momento en que dicha conducta entra en contradicción con el Derecho y no después⁹⁶⁶. Únicamente las causas de justificación permiten desplazar el injusto y sólo ellas crean un auténtico Derecho a actuar de una determinada manera con el consiguiente deber de tolerar la actuación justificada por parte de la persona afectada⁹⁶⁷, lo que en modo alguno puede concluirse de la operatividad de la regularización de la situación tributaria.

Ciertamente, resulta difícil aceptar que desde una perspectiva dogmática la reparación integral del perjuicio pueda considerarse un supuesto de exclusión de la antijuridicidad como si de una causa de justificación *a posteriori* se tratase, dejando de lado el hecho de que el comportamiento antijurídico ya se ha materializado previamente por medio de la defraudación inicial⁹⁶⁸.

⁹⁶⁵ Tal como surge de la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado III.

⁹⁶⁶ JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., corregida y ampliada, traducción de M. OLMEDO CARDENETE, Editorial Comares, Granada, 2002, págs. 346 y sigs.

⁹⁶⁷ ROXIN, C., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 602 y sig.

⁹⁶⁸ Así lo han entendido algunos autores, que han calificado la medida como una manipulación de las estructuras lógico-sistemáticas del Derecho Penal o, incluso, como un intento imposible (cfr. DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 16).

d) *Causa excluyente de punibilidad: excusa absolutoria*

Frente a los desaciertos en los que incurren las posturas anteriormente reseñadas y sin perjuicio de reconocer su esfuerzo argumentativo, la mayor parte de la doctrina⁹⁶⁹ y de la jurisprudencia⁹⁷⁰ afirma que la regularización tributaria es una *excusa absolutoria* (categoría proveniente de expresión terminológica francesa), por la que se determina una causa jurídica excluyente de la “punibilidad” de un injusto típico y culpable (y, por tanto, la eliminación de existencia del propio concepto de delito, ante un elemento negativo del mismo que afecta a la necesidad y procedencia de imposición de la pena), o bien -en empleo de una terminología alemana- una *causa de anulación o levantamiento de la punición*⁹⁷¹, que plantea la cuestión de la delimitación entre causa excluyente de la

⁹⁶⁹ Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. / MERINO JARA, I., “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *RDFHP*, vol. 45, núm. 236, 1995, págs. 351-372, esp. pág. 356; BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Colección Ceura, Madrid, 2000, págs. 107 y sig.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 7, 2000, págs. 1472-1478, esp. pág. 1475; MARTÍNEZ LUCAS, J. A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal, criterios jurisprudenciales*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2002, pág. 182; BAJO FERNÁNDEZ, M., “Algunas cuestiones del delito tributario”, en ID. (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, op. cit., págs. 125-134, esp. pág. 127; DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., *Blanqueo de capitales y delito fiscal*, Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2011, pág. 209; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho español. Doctrina y jurisprudencia*, op. cit., pág. 149.

⁹⁷⁰ Sirvan de ejemplo las siguientes SSTs: de 29.IX.2000 (Ponente: GARCÍA ANCOS), de 17.XI.2000 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR), de 30.X.2001 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR), de 26.XII.2001 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO), de 3.IV.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), de 3.II.2005 (Ponente: RAMOS GANCEDO), de 29.V.2009 (Ponente: GRANADOS PÉREZ) y de 25.VI.2010 (Ponente: VARELA CASTRO).

⁹⁷¹ *Vid.*, ampliamente, sobre su conceptualización, BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable. Los presupuestos de la punibilidad”, en *EPC*, núm. 35, 2015, págs. 189-238; ID., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, op. cit., págs. 135-144. En concreto, sobre el delito tributario, la doctrina ha tratado de deslindar de forma más precisa la naturaleza de la regularización, elaborando complejas teorías que matizan la tradicional concepción de la excusa absolutoria. Entre otros, consúltese: BRANDARIZ GARCÍA, J. A., *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Editorial Comares, Granada, 2005, págs. 13 y sigs.; GÓMEZ PAVÓN, P., “La

punibilidad como elemento del delito y causa excluyente de la penalidad como consecuencia jurídica del delito.

No es este el lugar para realizar un estudio detenido del carácter dogmático de las excusas absolutorias, aunque sí consideramos necesario dejar en claro que éstas presuponen la existencia de una conducta típica, antijurídica y culpable, y hacen desaparecer la necesidad y procedencia de imposición de pena, esto es, elemento negativo del delito, excluyente de la punibilidad como característica esencial del concepto jurídico del mismo⁹⁷². Los supuestos que excluyen la punibilidad tienen una naturaleza general y objetiva, y se encuentran fundados en razones de política-criminal que aconsejan la eliminación de la pena, es decir, intentan excluir la imposición de una sanción por la concurrencia de razones utilitarias⁹⁷³. En efecto, y en el caso del delito fiscal, los porqués se sitúan en el incentivo del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, que difícilmente se llevaría a cabo por el sujeto activo si traería aparejado la aplicación de una pena⁹⁷⁴.

regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en ID. / F. J. ÁLVAREZ GARCÍA / M. A. COBOS GÓMEZ DE LINARES / P. GÓMEZ PAVÓN / A. MANJÓN-CABEZA OLMEDA / A. MARTÍNEZ GUERRA (Coords.), *Libro Homenaje al Profesor Luis Rodríguez Ramos*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013, págs. 567-602, esp. pág. 575; VILLAPLANA RUIZ, J., “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal”, op. cit., apartado III; NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, op. cit., esp. pág. 321.

⁹⁷² POLAINO NAVARRETE, M., “La punibilidad en la encrucijada de la Dogmática jurídicopenal y la Política criminal”, op. cit., págs. 11-46; ID., “Die Strafbarkeit im Spannungsfeld von Strafrechtsdogmatik und Kriminalpolitik”, op. cit., págs. 501-521; ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 179 y sigs.

⁹⁷³ LUZÓN CUESTA, J. M., *Compendio de Derecho penal. Parte general*. Adaptado al programa de la oposición a ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal (BOE 23 de diciembre de 2015), 23ª. edic., 16ª. conforme al Código Penal de 1995. Modificado por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo (BOE del día 31, con entrada en vigor el 1 de julio de 2015), Editorial Dykinson, Madrid, 2016, págs. 140-143.

⁹⁷⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, op. cit., págs. 124-130. Asimismo, resulta de interés la lectura de la jurisprudencia relativa a su fundamento reseñada en PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización tributaria”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA /

Los defensores de la teoría de la regularización tributaria como causa excluyente de la punibilidad exigen la presencia de un comportamiento *post-illicitum* y positivo para que pueda surtir el efecto de desplazar la necesidad legal de imposición de pena. De esta manera, ubican el instituto en la punibilidad como elemento esencial en la configuración del delito y no precisan de castigo cuando queda desvirtuada la defraudación tributaria mediante la conducta que resuelve el conflicto en la forma legalmente prevista. Hay un evidente paralelismo entre la misma y el desistimiento voluntario de consumir un delito, y un fundamento unitario proveniente de exigencias político-criminales de prevención general y prevención especial que consideran inadecuada la imposición de la pena⁹⁷⁵.

Por otro lado, esta tesis detecta una reveladora omisión en el precepto del art. 305.4 CP: la regulación de los efectos de la regularización sobre los partícipes, tanto en el delito contra la Hacienda Pública como en los delitos instrumentales. Como quedó dicho, la reforma de 2012 no modificó la redacción en ese sentido, y continúa previendo que la regularización surtirá efectos únicamente sobre el obligado tributario⁹⁷⁶.

J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 185-237, esp. pág. 212.

⁹⁷⁵ GÓMEZ RIVERO, M^a. del C., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., págs. 230 y sig.

⁹⁷⁶ Sin embargo, destacan que la EM de la LO 6/1995 no dice nada acerca de la posibilidad de que los terceros partícipes también se vean beneficiados por los efectos de la procedencia de la institución. Por su parte, la Consulta 4/1997 de la FGE brindó una posible solución a la extensión del beneficio penológico a los partícipes, siempre que cooperasen activamente con la regularización -entendida en sentido amplio- llevada a cabo por el deudor tributario. Contrariamente, cuando no se acredite dicho comportamiento, no será procedente el beneficio consecuente, al igual que cuando el tercero se incline a regularizar la situación del obligado tributario y éste no la lleve a cabo.

En suma, para este sector, “todo ha cambiado para que nada cambie”⁹⁷⁷: la naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la reforma de 2012 continúa siendo la misma que la considerada mayoritariamente en el marco de la anterior regulación, es decir, una excusa absolutoria⁹⁷⁸.

C) Toma de postura

La regularización de la situación tributaria continúa siendo una excusa absolutoria, que excluye la punibilidad del acto típico, antijurídico y culpable.

La reforma llevada a cabo por la LO 7/2012 no manifiesta una alteración en la naturaleza jurídica del instituto ni una variación que armonice el tratamiento penal de los partícipes, reflejando esto una manifiesta discordancia entre la Exposición de Motivos de la señalada Ley, y los apartados 1 y 4 del art. 305 CP⁹⁷⁹.

Recordemos, además, que el Anteproyecto preveía sin rodeos que la regularización de la situación tributaria configuraba un elemento del tipo y la redacción normativa inicial lo establecía expresamente en el art. 305.4 CP diciendo “el que defraude (...) y no regularice”. Pero, y tras numerosos avatares habidos en la tramitación del Anteproyecto de LO, luego Proyecto núm. 121/00017, y finalmente LO 7/2012, su Exposición de Motivos suprimió la expresión dada por

⁹⁷⁷ FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 372, 2014, págs. 41-82, esp. págs. 74 y sig.

⁹⁷⁸ FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, op. cit., *l.u.c.* Cfr., asimismo, NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, op. cit., esp. pág. 321; PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 26ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2016, pág. 479.

⁹⁷⁹ Cfr., en el mismo sentido, BACIGALUPO, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007”, op. cit., esp. pág. 7.

el pre-legislador y aludió ambiguamente al “reverso del delito”⁹⁸⁰, redactando en la disposición aludida “el que defraude (...) *salvo* que regularice”. Más allá de la pretendida analogía, compartimos el buen criterio de algunos autores que han dicho que el legislador configura la regularización como un retorno de la legalidad, admitiendo que en algún momento esa legalidad se truncó, aproximándose de nuevo al terreno de la excusa absolutoria⁹⁸¹.

Asimismo, no compartimos que la lesión del bien jurídico sea *provisional*, argumento utilizado por detractores de nuestra posición y que proviene de la Exposición de Motivos de la LO 7/2012. En verdad, el deber se vulnera desde el mismo momento en que el obligado lo incumple sin ingresar el monto adeudado a la Administración, o solicitando devoluciones o beneficios fiscales indebidos. Una vez transcurridos los plazos establecidos en la LGT para la presentación de la declaración-liquidación, el delito fiscal queda consumado. Distinto es que, a causa de un comportamiento *post-illicitum* (posterior al injusto típico), se produzca el

⁹⁸⁰ Para fundamentar este punto de vista la EM, en su apartado III, se remitió tácitamente a las SSTs de 29.V.2009 (Ponente: GRANADOS PÉREZ) y de 30.IV.2012 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR), en las que, con cita en la Circular 2/2009 de la FGE se afirmó que, en las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta *postdelictiva* [en el sentido correcto de *post-illicitum*] del imputado debe suponer el *reverso* del delito consumado [*recte*: realización del comportamiento descrito como delito, en el nivel del injusto típico y culpable], de forma que resulte neutralizado no sólo el desvalor de acción (defraudación), sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social).

⁹⁸¹ VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., apartado 1, b. Cfr. VILLAPLANA RUIZ, J., “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal”, op. cit., apartado IV: “A llegar hasta esta conclusión nos ayuda no sólo la ya analizada situación léxico gráfica de la regularización en el artículo 305.1 C.P., o la interpretación más literal del precepto -con la comparativa, tan expresiva, del tenor inicial del Anteproyecto luego modificado-, sino también el propio Preámbulo de la L.O. 7/2012 que, como decíamos, recoge expresiones directamente extraídas del Ministerio Fiscal o del Tribunal Supremo cuando se han acercado, precisamente, a la regularización como ‘excusa absolutoria’ -donde se da por sentado que quien regulariza retorna la legalidad- luego hubo previa ilegalidad y por tanto tipicidad-, poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido por la defraudación ‘consumada’ -luego hubo delito- y ello toda vez que la regularización se configura, expresamente, como el ‘reverso del delito’ que neutraliza desvalores -de acción y resultado- que se derivan, precisamente, de la comisión -ya realizada- del mismo”.

calificado *reverso* del comportamiento descrito como delito que justifique la ausencia de imposición de una pena por razones de política criminal⁹⁸².

Es cierto que la voluntad del legislador es un criterio hermenéutico útil e idóneo para hallar el sentido objetivo de la norma⁹⁸³, pero si existen contradicciones entre aquélla y ésta -sumado al hecho de que resulta discutible que los Tribunales vayan a aceptar la exégesis amparada en la Exposición de Motivos- habrá que hacer prevalecer la interpretación más acorde con el contenido objetivo del mandato (*mens legis*)⁹⁸⁴, esto es, la objetiva significación de la propia ley vigente, frente a la subjetiva *voluntas legislatoris* pretendida en la actividad legisferante.

En suma, la regularización tributaria constituye una excusa absolutoria, que establece la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del comportamiento descrito como delito. Así pues, aquélla no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad, dado que se produce, en su caso, tras la ejecución del injusto típico y culpable por el infractor, actuando a modo de comportamiento positivo *post-illicitum* del autor. Ergo, tras las modificaciones operadas en el art. 305.4 CP, el instituto estudiado continúa siendo una excusa absolutoria, ubicado fuera del ámbito de los elementos del tipo y con las consecuencias que ello

⁹⁸² *Vid.*, ampliamente, BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código penal: principales novedades”, en *Carta Tributaria*, Sección Monografías, núm. 19-20, Sección Monografías, 2012, págs. 11-30.

⁹⁸³ *Vid.*, por todas, STC de 20.IV.2009 (Ponente: JIMÉNEZ SÁNCHEZ).

⁹⁸⁴ Como se dijo, “(n)o hay ninguna garantía de que los Tribunales adopten (o tan siquiera entiendan) el criterio pretendido por el legislador y existe riesgo de que la técnica legislativa usada lleve a interpretaciones tan forzadas que los Tribunales opten por configurar la regularización nuevamente como una excusa absolutoria, quedando por tanto abierta la posibilidad de doble incriminación por delito fiscal y blanqueo de capitales” (VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., apartado 1, b).

implica⁹⁸⁵. Y así lo ha expresado de manera gráfica la doctrina: “En todo caso, y tras el ruido y la furia levantados al socaire de la modificación del delito fiscal, la regularización finalmente normada, en cuanto a su concepción, no difiere gran cosa, al menos a juicio de este trabajo, de cuanto ya existía en nuestro Derecho, de tal suerte que, tras un amago difícilmente explicable desde el punto de vista de la prevención general y otros principios valores del hacer político y jurídico, finalmente el Legislador no sólo no se ha atrevido a considerarla elemento del tipo, sino que tampoco se ha resuelto a otorgarle un explícito *nomen* que nos ayude a interpretar esta institución legal, de tal modo que nos encontramos con un nuevo ejemplo de ‘mal Derecho’ que no aporta certeza a los ciudadanos, resultando que, tras haber cambiado algo, como en ‘El Gatopardo’ de Lampedusa, todo parece seguir igual”⁹⁸⁶.

III.- Penalidad

A) Reflexiones previas

El art. 305 CP dispone lo siguiente:

“1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública (...) será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía (...)

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de

⁹⁸⁵ En el mismo sentido, consúltense los siguientes pronunciamientos: SAP de Madrid de 17.II.2014 (Ponente: BENITO LÓPEZ), de Barcelona de 17.VII.2014 (Ponente: ARZUA ARRUGAETA), de Madrid de 16.III.2015 (Ponente: PELAYO GARCÍA LLAMAS), de 12.VI.2015 (Ponente: BALLESTEROS MARTÍN) y de Cáceres de 12.II.2016 (Ponente: PÉREZ APARICIO).

⁹⁸⁶ VILLAPLANA RUIZ, J., “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal”, op. cit., apartado V, III.

los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años (...)"

La disposición transcrita establece los siguientes instrumentos de reacción penal por la comisión de un delito fiscal:

1. Prisión de 1 a 5 años.

2. Multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía defraudada, y

3. Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años.

Antes de referirnos particularmente a cada uno de los instrumentos mencionados, es necesario distinguir entre aquellos que son aplicables a las personas físicas (administradores o representantes legales) y los que han sido previstos para las personas jurídicas⁹⁸⁷.

A las personas físicas, por su parte, se les aplicará la pena de prisión, la pena de multa y, como medidas de seguridad complementaria o suplementaria⁹⁸⁸, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social⁹⁸⁹.

⁹⁸⁷ GARCÍA VALDÉS, C. / MESTRE DELGADO, E. / FIGUEROA NAVARRO, C., *Lecciones de Derecho penal. Parte especial* (adaptadas a la docencia del Plan Bolonia), 2ª. edic. (según las reformas del Código Penal de 2015), Editorial Edisofer, Madrid, 2015, pág. 183.

⁹⁸⁸ GARCÍA VALDÉS, C., *Introducción a la Penología*, Publicaciones del Instituto de Criminología de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1981, págs. 11 y sigs.; ID., *Teoría de la pena*, Editorial Tecnos, Madrid, 1985, págs.11 y sigs.

⁹⁸⁹ GARCÍA VALDÉS, C. / MESTRE DELGADO, E. / FIGUEROA NAVARRO, C., *Lecciones de Derecho penal. Parte especial* (adaptadas a la docencia del Plan Bolonia), 2ª. edic. (según las reformas del Código Penal de 2015), Editorial Edisofer, Madrid, 2015, pág. 183. *Vid.*, con

Las mencionadas sanciones establecidas por el legislador penal podrían ser consideradas como correspondientes al tipo legal base descrito en la disposición penal señalada⁹⁹⁰.

Asimismo, el art. 305 bis CP establece sanciones penales más severas para los tipos cualificados y, también, en el art. 305.6 CP se regula una atenuación específica por reparación del daño que establece una sanción penal reducida⁹⁹¹.

En lo relativo a las personas jurídicas debemos acudir al art. 310 bis⁹⁹², disposición que prevé la pena de multa cuya cuantía se fija en función de la pena de prisión prevista para el delito cometido por la persona física.

Además, se le impondrá a aquella la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social. Podrán imponerse, también, las sanciones de privación de derecho previstas en el art. 33.7 CP, apartados b), c), d),

carácter general al respecto, especialmente, GARCÍA VALDÉS, C., *Introducción a la Penología*, Publicaciones del Instituto de Criminología de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1981, págs. 11 y sigs.; ID., *Teoría de la pena*, Editorial Tecnos, Madrid, 1985, págs.11 y sigs. Cfr. POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo I, 3ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2017, pág. 51.

⁹⁹⁰ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., pág. 477.

⁹⁹¹ *Vid. infra* Cap. X.

⁹⁹² Art. 310 bis CP: “Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas: a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años. b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años. c) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310. Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas. Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33”.

e) y g)⁹⁹³: disolución, suspensión de actividades y clausura de locales por hasta 5 años, prohibición de realizar actividades en el futuro -con carácter definitivo o temporal- por hasta 15 años, e intervención judicial por hasta 5 años⁹⁹⁴.

Ahora sí, tras las notas apuntadas *a priori*, ocupémonos del examen de los diferentes instrumentos de reacción penal que el legislador ha establecido en el art. 305 CP, aplicables a las personas físicas. En efecto, estudiaremos la pena de prisión y la pena de multa en el delito fiscal como penas principales, y la pérdida de determinados derechos como medida de seguridad complementaria o suplementaria⁹⁹⁵.

B) Penas principales

1. Pena privativa de libertad

En primer lugar, en lo que respecta a la pena privativa de libertad, desde un punto de vista político-criminal y a pesar del esfuerzo del legislador del 2010⁹⁹⁶ que incrementó un año el máximo de la pena⁹⁹⁷, ésta -de 1 a 5 años- resulta poco

⁹⁹³ Art. 33.7 CP: “Las penas aplicables a las personas jurídicas, que tienen todas la consideración de graves, son las siguientes: (...). b) Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad, aunque sea lícita. c) Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años. d) Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años. e) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años (...). g) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años”.

⁹⁹⁴ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., pág. 478.

⁹⁹⁵ Cfr. MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 45 y sigs.

⁹⁹⁶ La LO 5/2010, de reforma del CP, ha endurecido la pena máxima del delito de defraudación tributaria, elevándola de los 4 a los 5 años con el fin de adecuarla proporcionalmente a la gravedad de la conducta típica realizada.

⁹⁹⁷ Sobre el incremento de pena se ha pronunciado CORTÉS BACHIARELLI, E., “Delitos contra la Hacienda Pública para épocas de crisis (o sobre el Derecho penal recaudador) (arts. 305,

afortunada. Si comparamos el delito fiscal con otros delitos patrimoniales⁹⁹⁸, y recordando al respecto la recomendación arribada en las V Jornadas Luso-Hispano-Americanas de estudios de Derecho Tributario, la pena vigente no resulta adecuada. En este sentido se afirmó:

“Las penas aplicables al delito tributario nunca deberían ser menos graves que las previstas en la respectiva legislación penal, para un delito de estafa que fuese cometido en circunstancias semejantes. En el caso que sean aplicables también penas pecuniarias, al fijar su cuantía se debería tener en cuenta la importancia de las sanciones pecuniarias aplicables a la persona responsable a título de pena administrativa por el mismo comportamiento ilícito”⁹⁹⁹.

Por otro lado, es interesante señalar que la escala penal establecida por el legislador, en el supuesto de una sentencia condenatoria que imponga una pena inferior a 2 años, deja lugar a la procedencia del beneficio de la suspensión de la pena tal como establece el art. 80.1 CP¹⁰⁰⁰.

306, 307, 308, 309 y 310 bis)”, en F. J. ÁLVAREZ GARCÍA / J. L. GONZÁLEZ CUSSAC, *Comentarios a la reforma penal de 2010*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2010, págs. 347-354, esp. pág. 350, afirmando que “(n)o existe motivo claro para este incremento de la pena, pues la actual situación de crisis económica mundial no resulta una circunstancia coyuntural que justifique una mayor severidad de las penas en esta materia, o que incremente sin más la antijuricidad de estas acciones. Y desde luego -concluye el autor- de ser aquél el motivo de una reforma legislativa, habrá de proyectarse sobre normas de carácter administrativo, pero nunca penales, porque la Política Criminal de cualquier materia debiera articularse de una manera menos tosca”.

⁹⁹⁸ Como por ejemplo con el delito de estafa contemplado en el art. 250.2 CP, en el que el legislador ha previsto una escala de 4 a 8 años de prisión. *Vid.*, al respecto, CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010*, op. cit., pág. 152: “Sin embargo, entendemos que dicho incremento de la pena de un año no producirá el deseado efecto intimidatorio si no va además acompañado de un incremento en particular de la pena de multa elevándose del séxtuplo actual hasta al menos el séptuplo, y en general, de una transformación en la conciencia cívica”.

⁹⁹⁹ Recomendación núm. 6 (V Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Córdoba, España, en 1972).

¹⁰⁰⁰ Art. 80 CP: “1. Los jueces o tribunales, mediante resolución motivada, podrán dejar en suspenso la ejecución de las penas privativas de libertad no superiores a dos años cuando sea razonable esperar que la ejecución de la pena no sea necesaria para evitar la comisión futura por el penado de nuevos delitos (...)”. *Vid.*, asimismo y con relación a la aplicación de este beneficio,

Téngase presente, con relación al beneficio aludido, la reforma llevada a cabo por el legislador penal mediante LO 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica ampliamente el régimen de suspensión (arts. 80 a 87 CP) y, además, se introduce un nuevo art. 308 bis, con la siguiente redacción:

“1. La suspensión de la ejecución de las penas impuestas por alguno de los delitos regulados en este Título se regirá por las disposiciones contenidas en el Capítulo III del Título III del Libro I de este Código, completadas por las siguientes reglas:

1.^a La suspensión de la ejecución de la pena de prisión impuesta requerirá, además del cumplimiento de los requisitos regulados en el artículo 80, que el penado haya *abonado la deuda tributaria o con la Seguridad Social*, o que haya procedido al *reintegro de las subvenciones o ayudas indebidamente recibidas o utilizadas*. Este requisito se entenderá cumplido cuando el penado asuma el compromiso de satisfacer la deuda tributaria, la deuda frente a la Seguridad Social o de proceder al reintegro de las subvenciones o ayudas indebidamente recibidas o utilizadas y las responsabilidades civiles de acuerdo a su capacidad económica y de facilitar el decomiso acordado, y sea razonable esperar que el mismo será cumplido. La suspensión no se concederá cuando conste que el penado ha facilitado información inexacta o insuficiente sobre su patrimonio (...).

2.^a El juez o tribunal revocarán la suspensión y ordenarán la ejecución de la pena, además de en los supuestos del artículo 86, cuando el penado no dé cumplimiento al compromiso de pago de la deuda tributaria o con la Seguridad Social, al de reintegro de las subvenciones y ayudas indebidamente recibidas o utilizadas, o al de pago de las responsabilidades civiles, siempre que tuviera

COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., págs. 259 y sigs.; RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, M. D., “Capítulo V. Penalidad y subtipos agravados”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 333-350, esp. pág. 333.

capacidad económica para ello, o facilite información inexacta o insuficiente sobre su patrimonio (...)”¹⁰⁰¹.

El legislador, con esta reforma, parece haber escuchado al grupo no reducido de autores que se mostró reticente a la hora de admitir diferentes beneficios de aplicación de las penas en los delitos económicos en general y, en particular, para los delitos fiscales¹⁰⁰².

Ciertamente, y al margen de la procedencia del beneficio, la nueva disposición regula una concesión supeditada a “que el penado haya abonado la deuda tributaria o con la Seguridad Social, o que haya procedido al reintegro de las subvenciones o ayudas indebidamente recibidas o utilizadas”. Aunque cualquier interpretación puede considerarse aún prematura, pareciera que esta que esta modificación legislativa pretende ampliar los requisitos de procedencia del beneficio, reducir su viabilidad u obstaculizarla en los delitos contra la Hacienda Pública¹⁰⁰³.

2. *Pena pecuniaria*

La pena de multa constituye la sanción más importante para incriminar diversas infracciones tributarias¹⁰⁰⁴, y es así que el legislador la dispuso en el art.

¹⁰⁰¹ *Cursivas añadidas*. Resulta de interés la lectura íntegra del régimen legal de suspensión, tras la reforma operada por la LO 1/2015 de 30 de marzo (arts. 80-87 CP).

¹⁰⁰² Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M., *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Civitas, Madrid, 1978, pág. 84.

¹⁰⁰³ Vid. BAÑERES SANTOS, F., “Delitos contra la Hacienda Pública, contra la Seguridad Social y fraude de subvenciones”, en G. QUINTERO OLIVARES, *Comentario a la reforma penal de 2015*, 1ª edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2015, págs. 611-617; SAMANIEGO MANZANARES, J. L., *La reforma del Código penal de 2015. Conforme a las Leyes Orgánicas 1 y 1/2015, de 30 de marzo*, Editorial La Ley, Madrid, 2015, págs. 265-267.

¹⁰⁰⁴ APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990, pág. 90; TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, traducción de M. A. ABANTO VÁSQUEZ, Editorial Tirant lo

305 CP relacionando el importe de aquella con el monto evadido, como un múltiplo del mismo. En efecto, el precepto prevé la pena pecuniaria del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, criterio consagrado ya en el primitivo delito de ocultación de bienes o industria del Código penal en 1870¹⁰⁰⁵, y que sigue la técnica adoptada en el Derecho comparado¹⁰⁰⁶.

Algunos autores se han mostrado descontentos con el sistema adoptado¹⁰⁰⁷ y, en verdad, si ponemos atención a los tipos penales que establecen la multa como instrumento de reacción penal, veremos que su regulación se lleva a cabo por medio del cómputo en días¹⁰⁰⁸. Con estas observaciones, el referido sector de la doctrina pretende demostrar que una pena de multa como la descrita en el art. 305 CP es propia de leyes tributarias o administrativas, y no de leyes penales¹⁰⁰⁹.

blanch, Valencia, 2010, pág. 202. Sobre teoría general de la pena de multa, consúltese JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., pág. 826.

¹⁰⁰⁵ Art. 331 CP (1870): “El que, requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes, el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que, en ningún caso, pueda bajar de 125 pesetas”.

¹⁰⁰⁶ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 165. Véase, acerca de la compatibilidad entre la pena pecuniaria en la órbita penal y la pena igualmente pecuniaria en la órbita administrativa, APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., págs. 95-97.

¹⁰⁰⁷ Ya se había pronunciado en este sentido MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982, pág. 405, cuando afirmó lo siguiente: “Por otra parte, el Proyecto, siguiendo las indicaciones de la doctrina, prescinde de la multa como pena única, si bien prevé conjuntamente con la pena privativa de libertad una multa de seis a veinticuatro meses. En torno a este punto, debe hacerse hincapié en que el Proyecto abandona el criterio de la multa de cuantía fija, optando por el sistema escandinavo de los días-multa; sistema éste que, desde luego, resulta mucho más aconsejable para los delitos económicos, en los cuales -como ocurre en el caso del delito fiscal- la pena de multa de cuantía fija ha sido especialmente criticada”.

¹⁰⁰⁸ Cfr. BLANCO LOZANO, C., *Tratado de Derecho penal español. El sistema de la parte general. Fundamentos de derecho penal español, las consecuencias jurídico-penales*, Vol. I, Tomo I, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2004, pág. 434. Por todos y ampliamente, sobre doctrina general del sistema días-multa, JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 825-842.

¹⁰⁰⁹ Prólogo de M. BAJO en BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. XV.

Contrariamente, otros han sostenido que “(l)a pena pecuniaria adopta el sistema proporcional, el único que frente a una delincuencia de estas características garantiza el cumplimiento de las funciones de prevención general y especial, puesto que de haberse seguido el habitual sistema de días-multa, la cuantía máxima de la sanción a la que podría llegarse no alcanzaría a ser lo suficientemente disuasoria, sino que podría asumirse como un eventual ‘coste’ de la ‘operación’ delictiva. En cambio, el sistema proporcional, utilizado en contadas ocasiones por el legislador penal (p. ej., en el delito de abuso de información privilegiada en el mercado de valores), alza una barrera eficiente contra la delincuencia, al obligar a arriesgarse al infractor a una multa que como mínimo entraña desembolsar otro tanto del lucro perseguido y como máximo el séxtuplo, lo que, tomando como referencia la defraudación de como mínimo cuota de quince millones de pesetas, conduce a cifras respetables”¹⁰¹⁰.

Por otro lado, es interesante señalar que tal como se encuentra configurada hoy en día la pena pecuniaria en el delito fiscal, se podría plantear el supuesto en que la multa como pena principal en el delito fiscal sea inferior a las multas administrativas¹⁰¹¹, que -los arts. 191.4, 192.4 y 193.4 LGT¹⁰¹²- establecen que las infracciones muy graves serán sancionadas con una multa pecuniaria proporcional

¹⁰¹⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, en R. CALVO ORTEGA (Director), *Delitos contra la hacienda pública*, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2002, pág. 102, nota 70. Se agrega allí: “Lo cual, en casos extremos, puede situar a la sanción penal por debajo de la sanción administrativa, algo que no es extraño en otros grupos de supuestos en que concluyen ambas ramas del ordenamiento sancionador. En el ámbito tributario, el art. 81.7 L.G.T. establece multa proporcional de hasta el 150%, lo que en defraudaciones en el entorno próximo al límite máximo de la infracción administrativa (y mínimo de la penal) puede conducir a que, de apreciarse sólo la multa por el tanto de la defraudación, la multa administrativa por defraudaciones inferiores sobrepase a la multa penal. No obstante, piénsese en que esta última se impone cumulativamente con pena de prisión”.

¹⁰¹¹ FERNÁNDEZ CUEVAS, A., “La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el Código penal”, en *Carta Tributaria*, Sección Monografías, núm. 23, 1986, págs. 1-7, esp. pág. 5.

¹⁰¹² Según redacción dada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

del 100 al 150 por ciento de las cantidades que se hubieran dejado de ingresar o del importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos¹⁰¹³.

Tal como se ha dicho, creemos que “(e)l legislador debió haber previsto esta contingencia, pues puede resultar en cierto modo chocante que la sanción administrativa pudiera ser superior a la sanción penal. Ahora bien, ello no quiere decir que la medida en cuestión nos parezca del todo incorrecta, sobre todo si tenemos en cuenta que en la órbita penal las sanciones pecuniarias se combinan necesariamente con penas tanto privativas de libertad como accesorias. Con ello consigue que en el Derecho penal, las infracciones sean castigadas más duramente, pues también se reserva su intervención para aquellas conductas que lesionen bienes jurídicos de mayor importancia y contra ataques más lesivos para éstos”¹⁰¹⁴.

En suma, la adecuación o no de la pena pecuniaria establecida por el legislador va a depender del modo en que se aplique por el juzgador dado el amplio margen de discrecionalidad que dispone. En cualquier caso, y desde una posición apriorística, nos parece excesiva la posibilidad de que la pena oscile desde un grado mínimo de 120 mil euros, al máximo de 720 mil euros¹⁰¹⁵.

¹⁰¹³ Esta circunstancia ya había sido apuntada por DE LA PEÑA VELASCO, G., “Breves comentarios a la tercera sentencia condenatoria por delito fiscal”, en *CT*, núm. 51, 1984, págs. 305-317, esp. pág. 315, quien criticó el hecho de que la multa como pena en el delito fiscal resultara manifiestamente menor que la impuesta en la órbita administrativa.

¹⁰¹⁴ RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 107 y sig.

¹⁰¹⁵ Cfr., en el mismo sentido, pero en el marco del otrora delito fiscal, APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 90.

C) Consecuencia accesoria: decomiso ampliado

Desde su origen, la figura del decomiso¹⁰¹⁶ ha recibido especial atención, pues es una eficaz herramienta en la lucha contra la criminalidad organizada y otras formas graves de delincuencia¹⁰¹⁷. Tanto es así que la reciente reforma de 2015 al Código penal español se ha hecho eco de las discusiones, deteniéndose especialmente en esta medida, revisando técnicamente la regulación y reanimando su análisis¹⁰¹⁸.

Recordemos someramente que el legislador penal regula en el Título VI distintas clases de decomiso: decomiso directo o basado en condena, decomiso por sustitución, decomiso ampliado, decomiso sin condena y decomiso de bienes de tercero¹⁰¹⁹.

Las novedades legislativas afectan, fundamentalmente, al decomiso sin sentencia, al decomiso ampliado y al decomiso de bienes de terceros. Sobre la regulación del decomiso ampliado nos detendremos en esta ocasión, en la que se

¹⁰¹⁶ Es de interés aclarar que, en lo que respecta a la denominación de la figura, la LO 1/2015, de 30 marzo, utiliza el término de *decomiso*, y esto trae causa en la influencia de la normativa comunitaria. Por esta razón, y en lugar de la denominación *comiso* que históricamente se venía utilizando, emplearemos el antes dicho nombre en el desarrollo de este epígrafe. Cfr., al respecto, HASSEMER, W., “Localización de ganancias: ahora con el Derecho penal”, traducción de M. A. ABEL SOUTO, en *Revista de Ciencias Penales*, vol. 1, núm. 1, Santiago de Compostela, 1998, pág. 120; TÉLLEZ AGUILERA, A., “El libro primero del Código penal tras la LO 1/2015”, en *La Ley Penal*, núm. 114, 2015, *passim*.

¹⁰¹⁷ Cfr. ZÁRATE CONDE, A., “Consideraciones acerca de la nueva regulación del comiso prevista por el anteproyecto de reforma del CP”, en *Diario La Ley*, núm. 8019, 2013, págs. 22-25, esp. pág. 22.

¹⁰¹⁸ Tal como surge de la EM de la LO 1/2015, de 30 de marzo, apartado VIII: “La regulación del decomiso es objeto de una ambiciosa revisión que introduce importantes modificaciones que tienen como objeto facilitar instrumentos legales que sean más eficaces en la recuperación de activos procedentes del delito y en la gestión económica de los mismos”.

¹⁰¹⁹ *Vid.*, ampliamente, CUELLO CONTRERAS, J. / MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho penal, edición elaborada conforme a la Ley Orgánica 1/2015* (entrada en vigor el 1 de julio de 2015), por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, de Código Penal, 3ª. edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2015, págs. 379-382.

apreciará que entre los delitos enumerados en el precepto se encuentran los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

Con el fin de analizar este tema debemos partir de la mención del art. 5 de la Directiva 2014/42/UE, que juega como antecedente, y que en su apartado 1 establece expresamente:

“Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para poder proceder al decomiso, total o parcial, de bienes pertenecientes a una persona condenada por una infracción penal que directa o indirectamente pueda dar lugar a una ventaja económica, cuando un órgano jurisdiccional haya resuelto, considerando las circunstancias del caso, incluidos los hechos específicos y las pruebas disponibles, tales como que el valor del bien no guarda proporción con los ingresos lícitos de la persona condenada, que el bien de que se trata procede de actividades delictivas”¹⁰²⁰.

En lo que respecta al decomiso ampliado, esta figura se introdujo en el art. 127.1 por la LO 5/2010¹⁰²¹, pasando tras la reforma operada por la LO 1/2015 al art. 127 bis, ampliándose el catálogo de delitos en los que se debe acordar y añadiendo otras modificaciones.

El decomiso ampliado, en la otrora regulación, se limitaba a las actividades delictivas cometidas en el marco de una organización o grupo criminal o terrorista, o de un delito de terrorismo, mientras que en la regulación actual se dispone el decomiso de los bienes, efectos y ganancias pertenecientes a una persona

¹⁰²⁰ Directiva 2014/42/UE (accesible en: <https://www.boe.es/doue/2014/127/L00039-00050.pdf>).

¹⁰²¹ *Vid.*, especial y ampliamente, AGUADO CORREA, T., “Comiso: crónica de una reforma anunciada. Análisis de la Propuesta de Directiva sobre embargo y decomiso de 2012 y del Proyecto de reforma del Código Penal de 2013”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 1, 2014, págs. 1-57, esp. págs. 21 y sigs.

condenada por alguno de los siguientes delitos cuando el juez resuelva, a partir de indicios objetivos fundados, que los bienes o efectos provienen de una actividad delictiva, y no se acredite su origen lícito: delitos de trata de seres humanos; delitos relativos a la prostitución y a la explotación sexual y corrupción de menores y delitos de abusos y agresiones sexuales a menores de dieciséis años; delitos informáticos de los apartados 2 y 3 del art. 197 y art. 264; delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico en los supuestos de continuidad delictiva y reincidencia; delitos relativos a las insolvencias punibles; delitos contra la propiedad intelectual o industrial; delitos de corrupción en los negocios; delitos de receptación del apartado 2 del art. 298; delitos de blanqueo de capitales; delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social; delitos contra los derechos de los trabajadores de los arts. 311 a 313; delitos contra los derechos de los ciudadanos extranjeros; delitos contra la salud pública de los arts. 368 a 373; delitos de falsificación de moneda; delitos de cohecho; delitos de malversación; delitos de terrorismo; y, delitos cometidos en el seno de una organización o grupo criminal¹⁰²².

¹⁰²² La Directiva 2014/42/UE establece una serie de delitos en relación a los cuales los Estados miembros, al menos, deben regular el decomiso ampliado. Léase, especialmente, el art. 5.2, que dispone en la parte pertinente lo siguiente: “a) la corrupción activa y pasiva en el sector privado, a las que se refiere el artículo 2 de la Decisión Marco 2003/568/JAI, así como la corrupción activa y pasiva en que estén implicados funcionarios de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros, a las que se refieren los artículos 2 y 3, respectivamente, del Convenio relativo a la lucha contra los actos de corrupción en los que estén implicados funcionarios; b) los delitos relativos a la participación en una organización delictiva, de conformidad con el artículo 2 de la Decisión Marco 2008/841/JAI, al menos en los casos en que hayan producido un beneficio económico; c) hacer que un menor participe en espectáculos pornográficos, captarlo para que lo haga, lucrarse por medio de tales espectáculos, o explotar de algún otro modo a un menor para esos fines, si el menor ha alcanzado la edad de consentimiento sexual tal como se dispone en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2011/93/UE; la distribución, difusión o transmisión de pornografía infantil, a que se refiere el artículo 5, apartado 4, de dicha Directiva; el ofrecimiento, suministro o puesta a disposición de pornografía infantil, a que se refiere el artículo 5, apartado 5, de dicha Directiva; la producción de pornografía infantil a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la citada Directiva; d) la interferencia ilegal en los sistemas de información y la interferencia ilegal en los datos, a que se refieren los artículos 4 y 5, respectivamente, de la Directiva 2013/40/UE, cuando haya resultado afectado un número significativo de sistemas de información mediante la utilización de un instrumento, de los mencionados en el artículo 7 de dicha Directiva, concebido o adaptado principalmente con tal finalidad; la producción intencional, venta,

Como dijo el legislador en la Exposición de Motivos de la LO 1/2015, con relación al decomiso ampliado:

“Frente al decomiso directo y el decomiso por sustitución, el decomiso ampliado se caracteriza, precisamente, porque los bienes o efectos decomisados provienen de otras actividades ilícitas del sujeto condenado, distintas a los hechos por los que se le condena y que no han sido objeto de una prueba plena. Por esa razón, el decomiso ampliado no se fundamenta en la acreditación plena de la conexión causal entre la actividad delictiva y el enriquecimiento, sino en la constatación por el juez, sobre la base de indicios fundados y objetivos, de que han existido otra u otras actividades delictivas, distintas a aquellas por las que se condena al sujeto, de las que deriva el patrimonio que se pretende decomisar. Véase que la exigencia de una prueba plena determinaría no el decomiso de los bienes o efectos, sino la condena por aquellas otras actividades delictivas de las que razonablemente provienen”¹⁰²³.

El decomiso ampliado se apoya en la presunción de que los bienes o efectos provienen de una actividad delictiva, al no haberse acreditado su origen lícito ni estar fiscalmente justificados. Dicha presunción no tiene por qué contrariar a la presunción de inocencia, ya que aquí rige la doctrina constitucional sobre la prueba indiciaria, intachablemente legítima, para alterar aquella presunción¹⁰²⁴.

adquisición para el uso, importación, distribución u otra forma de puesta a disposición de instrumentos utilizados con el fin de cometer infracciones, al menos en los casos que no sean de menor gravedad, previstos en el artículo 7 de dicha Directiva; e) una infracción penal que sea punible, de conformidad con el instrumento correspondiente del artículo 3 o, en caso de que el instrumento de que se trate no contenga un umbral de pena, de conformidad con el Derecho nacional aplicable, con una pena privativa de libertad de al menos cuatro años”.

¹⁰²³ Tal como surge de la EM de la LO 1/2015, de 30 de marzo, apartado VIII.

¹⁰²⁴ VALLEJO, M. / PERRINO PÉREZ, A. L., “Recuperación de activos derivados del delito: un objetivo prioritario de la reforma penal”, en *Diario La Ley*, núm. 8545, 2015, págs. 24-28, esp. pág. 25. Por otro lado, la EM de la LO 1/2015, de 30 de marzo, hace referencia a cómo el decomiso ampliado está ajustado a los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia: “La regulación, por lo demás, es, como se ha afirmado en la jurisprudencia constitucional

El nuevo art. 127 bis CP incorpora una novedad en la regulación de los indicios a tener en cuenta para determinar que los bienes, efectos y ganancias que pertenecen a la persona condenada derivan de actividades delictivas. Así, se amplían dichos indicios, quedando redactada la disposición de la siguiente manera¹⁰²⁵:

“A los efectos de deducir la procedencia ilícita de los bienes, efectos y ganancias, se valorarán, especialmente, entre otros, los siguientes indicios:

1.º La desproporción entre el valor de los bienes y efectos de que se trate y los ingresos de origen lícito de la persona condenada.

2.º La ocultación de la titularidad o de cualquier poder de disposición sobre los bienes o efectos mediante la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, o paraísos fiscales o territorios de nula tributación que oculten o dificulten la determinación de la verdadera titularidad de los bienes.

3.º La transferencia de los bienes o efectos mediante operaciones que dificulten o impidan su localización o destino y que carezcan de una justificación legal o económica válida”.

Igualmente, se agregan dos apartados en el art. 127 bis CP, como normas limitativas del decomiso ampliado: una, en el apartado 4, referida a los supuestos

comparada, ajustada a los principios de culpabilidad y presunción de inocencia, pues no persigue reprochar al condenado la realización de un hecho ilícito, lo que sería propio de una pena, sino conseguir fines ordenadores del patrimonio y de corrección de una situación patrimonial ilícita derivada de un enriquecimiento injusto de origen delictivo; y el decomiso ampliado no presupone ni conlleva una declaración de culpabilidad por la actividad delictiva desarrollada por el sujeto, pues el decomiso ni presupone tal declaración de culpabilidad ni es una pena. La regulación prevé, por ello, que si posteriormente el condenado lo fuera por hechos delictivos similares cometidos con anterioridad, el juez o tribunal deba valorar el alcance del decomiso anterior acordado al resolver sobre el decomiso en el nuevo procedimiento”.

¹⁰²⁵ En el otrora art. 127.1 CP sólo se hacía referencia como indicio a la desproporción entre el patrimonio de cada uno de los sujetos condenados y los ingresos obtenidos legalmente por cada una de ellos.

en los que posteriormente el condenado lo fuere por hechos delictivos similares anteriores, en cuyo caso se valorará por el juzgador a la hora de acordar un nuevo decomiso el alcance del anterior; y, la segunda, regulada en el apartado 5, que señala los supuestos en los que las actividades delictivas de las que proceden los bienes o efectos hubieran prescrito o se hubiera dictado sobre ellas sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento con efectos de cosa juzgada, disponiendo que en tal caso no podrá acordarse decomiso ampliado.

Asimismo, en los arts. 127 quinquies y 127 sexies CP se recoge un régimen paralelo de decomiso ampliado, que plantea problemas aplicativos y que abre un abanico de contradicciones difíciles de superar¹⁰²⁶.

Queremos posicionarnos en el meritorio debate que podría suscitarse relativo a la nueva regulación del decomiso y a la naturaleza jurídica de tal “consecuencia accesoria” en el delito fiscal. En efecto, cabría postular que el decomiso ampliado se presenta como una *medida de seguridad* (peligrosidad criminal *post illicitum*), o como una *pena* (¿accesoria?, ¿potestativa? o ¿discrecional?), o como una incidencia de la *responsabilidad civil ex delicto*¹⁰²⁷, o, desde un perfil meramente victimológico, como una medida tendente a asegurar y garantizar la *reparación integral* de la víctima del delito¹⁰²⁸.

¹⁰²⁶ Cfr. HAVA GARCÍA, E., “La nueva regulación del comiso”, en G. QUINTERO OLIVARES, *Comentario a la reforma penal de 2015*, op. cit., págs. 213-223, esp. pág. 215 y sigs., quien considera que la razón de establecer dos sistemas paralelos de decomiso ampliado se debe a la deficiente tramitación parlamentaria. La autora sostiene que la modalidad de decomiso ampliado sería aplicable a aquellos bienes que procedan de una *actividad delictiva previa continuada* (conforme a lo dispuesto en la letra b del primer apartado del mismo precepto).

¹⁰²⁷ Vid. ampliamente HORTAL IBARRA, J. C., “La naturaleza jurídica de la responsabilidad *ex delicto*: o cómo ‘resolver’ la cuadratura del círculo”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 4, 2014, págs. 1-30.

¹⁰²⁸ Cfr. CONGIL DÍEZ, A., “El comiso como consecuencia accesoria de la infracción penal”, en *Revista de Jurisprudencia*, núm. 4, 2011, apartado III. En lo que se refiere a las categorías de *víctima* y *ofendido*, consúltese LÓPEZ BISCAYART, J., “Las categorías ‘víctima’, ‘ofendido’ y ‘damnificado’: su tratamiento en la doctrina argentina a los fines de considerar su

Al respecto, se proclama que “(e)l decomiso ampliado no es una sanción penal, sino que se trata de una institución por medio de la cual se pone fin a la situación patrimonial ilícita a que ha dado lugar la actividad delictiva. Su fundamento tiene, por ello, una naturaleza más bien civil y patrimonial, próxima a la de figuras como el enriquecimiento injusto”¹⁰²⁹.

A nuestro entender, este ingrediente adicional de la penalidad del delito fiscal, formalmente conformado como una consecuencia accesorias, constituye una auténtica consecuencia penal del delito, que se condiciona a la falta de acreditación del origen lícito de los bienes sobre los que recae, aun más que proviene de una actividad delictiva, y que tiene una naturaleza preventivo-criminal de singular trascendencia operativa en orden a la prevención de futuros delitos.

D) Otras sanciones penales: pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social

Luego de referirnos a la pena de prisión y a la pena de multa como penas principales en el delito fiscal, pasamos al estudio de las restantes sanciones establecidas por el legislador en el art. 305 CP: pérdida de la posibilidad de

legitimación activa en el proceso penal”, en *CPC*, núm. 72, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2000, págs. 735-742.

¹⁰²⁹ Tal como surge del apartado VIII de la EM de la LO 1/2015, de 30 de marzo: “El hecho de que la normativa de la Unión Europea se refiera expresamente a la posibilidad de que los tribunales puedan decidir el decomiso ampliado sobre la base de indicios, especialmente la desproporción entre los ingresos lícitos del sujeto y el patrimonio disponible, e, incluso, a través de procedimientos de naturaleza no penal, confirma la anterior interpretación”. Cfr., al respecto, GUÉREZ TRICARICO, P., “Consecuencias accesorias y blanqueo de capitales”, en M. BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Política criminal y blanqueo de capitales*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 225-252, esp. págs. 231 y sigs.

obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años.

Una de las críticas de la doctrina al otrora art. 319 CP fue que no contemplaba una pena accesoria o medida de seguridad¹⁰³⁰, observación considerada por la LO 2/1985, de 29 de abril, que modificó el precepto en ese sentido añadiendo determinados instrumentos de reacción penal que se mantienen en el vigente art. 305 CP.

En lo que respecta a la naturaleza jurídica de estas medidas, la doctrina y la jurisprudencia se han manifestado en diversos sentidos: un grupo las califica como pena principal, otro como pena o medida accesoria, y, otro, como medida de seguridad. Estudiemos, concisamente, las posiciones esbozadas.

La postura que sostiene que las sanciones indicadas son verdaderas penas *principales* en el delito fiscal¹⁰³¹, fundamenta esta caracterización aludiendo varios argumentos, entre los que destacamos:

1. El legislador las ha impuesto para todos los comportamientos típicos descritos en el art. 305 CP¹⁰³².

2. El legislador estableció una duración de pena distinta de la que estableció para la pena de prisión y de multa (véase art. 33.6 CP)¹⁰³³.

¹⁰³⁰ Cfr. SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario (delito fiscal)*, Ediciones de Derecho Financiero, Madrid, 1977, págs. 200-204.

¹⁰³¹ Cfr., en sentido discrepante, MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones y delitos y contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 312; BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 9. Penalidad. Subtipos agravados”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, op. cit., págs. 253-278, esp. pág. 253.

¹⁰³² Cf. RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, M. D., “Capítulo V. Penalidad y subtipos agravados”, op. cit., esp. pág. 334; CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010*, op. cit., págs. 151 y sigs.

3. En la enumeración de las penas accesorias que recoge el art. 56 CP¹⁰³⁴ no se dispone expresamente la privación de los derechos establecidos en el art. 305 del Código penal.

4. El legislador, mediante el empleo de una expresión categórica e imperativa como es *se impondrá*¹⁰³⁵, obliga a su aplicación por los Tribunales junto con la pena de prisión y de multa¹⁰³⁶.

5. Más allá de no estar incluida en el elenco de las penas previstas como privativas de derechos en el art. 39 CP, podría estar incluidas en su apartado b), que señala la pena de inhabilitación especial para cualquier *otro derecho*. Con una fórmula amplia y una previa enumeración ejemplificativa, el legislador deja abierta la interpretación y permite utilizar dicha disposición para fundamentar tal posición¹⁰³⁷.

¹⁰³³ Art. 33.6 CP: “Las penas accesorias tendrán la duración que respectivamente tenga la pena principal, excepto lo que dispongan expresamente otros preceptos de este Código”.

¹⁰³⁴ Art. 56 CP: “1. En las penas de prisión inferiores a diez años, los jueces o tribunales impondrán, atendiendo a la gravedad del delito, como penas accesorias, alguna o algunas de las siguientes: 1.º Suspensión de empleo o cargo público. 2.º Inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena. 3.º Inhabilitación especial para empleo o cargo público, profesión, oficio, industria, comercio, ejercicio de la patria potestad, tutela, curatela, guarda o acogimiento o cualquier otro derecho, la privación de la patria potestad, si estos derechos hubieran tenido relación directa con el delito cometido, debiendo determinarse expresamente en la sentencia esta vinculación, sin perjuicio de la aplicación de lo previsto en el artículo 579 de este Código. 2. Lo previsto en este artículo se entiende sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en otros preceptos de este Código respecto de la imposición de estas penas”.

¹⁰³⁵ Expresión cuya interpretación puede consultarse en la SAP de Ciudad Real de 6.IX.2004 (Ponente: MORENO CARDOSO), Fundamento de Derecho noveno.

¹⁰³⁶ Cfr. RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, M. D., “Capítulo V. Penalidad y subtipos agravados”, op. cit., esp. pág. 334.

¹⁰³⁷ RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 108. Art. 39 CP: “(...). b) Las de inhabilitación especial para empleo o cargo público, profesión, oficio, industria o comercio, u otras actividades determinadas en este Código, o de los derechos de patria potestad, tutela, guarda o curatela, derecho de sufragio pasivo o de cualquier otro derecho”.

Con el mismo lineamiento expuesto se ha pronunciado la STC de 6 de junio de 2005, que calificó a las sanciones bajo análisis como una pena *principal* en el delito fiscal en los siguientes términos:

“(…) Igualmente procede la suspensión de las penas accesorias legalmente impuestas, pues conforme a nuestra Jurisprudencia las penas accesorias han de seguir la misma suerte que la principal (...), debiendo señalarse que, frente a lo pretendido por el recurrente, no tiene esta consideración la pena de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, que constituye una de las penas *principales* del delito por el que resultó condenado el demandante de amparo (...)”¹⁰³⁸.

Otro sector le atribuye el carácter de penas o bien de medidas u otras consecuencias *accesorias*¹⁰³⁹, que despliegan una indudable eficacia y resultan adecuadas¹⁰⁴⁰, pues privan de los beneficios de la política fiscal del Estado a quien ha incurrido en un proceder insolidario no contribuyendo al sostenimiento de las cargas públicas.

Esta última posición -matizada- asevera que estas sanciones más que penas son medidas, criterio que parece haber adoptado el legislador cuando indicó que éstas se impondrán además de las penas señaladas. Su fundamento no requiere más

¹⁰³⁸ STC de 6.VI.2005 (Ponente: ARAGÓN REYES), Fundamento de Derecho segundo. (*Cursivas añadidas*).

¹⁰³⁹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, núm. 1, 1998, págs. 55-66, esp. pág. 66; TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, op. cit., pág. 197.

¹⁰⁴⁰ Cfr. BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000, pág. 85, en donde se ha dicho que “(e)n todo caso, nos encontramos ante un tipo de sanción apropiada para la delincuencia económica en general”.

explicación: quien vulnere el bien jurídico tutelado por el delito fiscal no debe verse beneficiado con medidas de fomento financiadas con fondos públicos¹⁰⁴¹.

En aquel sentido se dijo expresamente: “El apuntado carácter de *medidas* no estrictamente coincidente con el concepto de pena aparecía en forma más clara en el Proyecto del Gobierno, en el cual se preveía que las mismas se aplicarían ‘al responsable o a la persona por él representada’: el principio de personalidad de la pena se consideraba no aplicable en relación a las medidas o consecuencias accesorias, las cuales deberían ser aplicables para alcanzar su plena efectividad a aquellas organizaciones o personas jurídicas no susceptibles de responsabilidad criminal, pero sí posibles sujetos de estas medidas. En todo caso la redacción definitiva del artículo 349 no ha recogido esta posibilidad. De manera que existe una perfecta identidad entre el sujeto condenado a las penas principales y aquel a quien se aplican medidas accesorias”¹⁰⁴².

Finalmente, otro sector considera que estas sanciones configuran una verdadera *medida de seguridad*¹⁰⁴³ y, además, de aquellas que complementan o suplementan a la pena¹⁰⁴⁴.

Nuestra postura es la siguiente: la sanción aquí analizada configura una genuina medida de seguridad por no aparecer contemplada en el catálogo general

¹⁰⁴¹ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 166.

¹⁰⁴² PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., l.u.c., El autor agrega: “Así aparecían configuradas las medidas o consecuencias accesorias en el Proyecto de 1980 (artículos 132 y 153), texto del que, como ya se ha dicho, se desgajaron los preceptos relativos al delito fiscal para, con alguna adición, dar forma al Proyecto de 1984 de reforma del Código en materia de delitos contra la Hacienda Pública” (nota 260).

¹⁰⁴³ Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., pág. 262.

¹⁰⁴⁴ Según POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo I, op. cit., pág. 51, en el delito de conducción de vehículo de motor o ciclomotor bajo la influencia de bebidas alcohólicas, drogas, etc. previsto en el art. 379 CP, la retirada del carné de conducir configura una medida de seguridad complementaria o suplementaria de la pena.

de penas del Código penal¹⁰⁴⁵ y, además, por su esencial significación material. En efecto, ésta constituye un “supuesto excepcional de medida de seguridad, que se impone junto a la pena, esto es, al mismo tiempo que ella, produciendo de este modo un sistema jurídico de doble punición”¹⁰⁴⁶. Más allá de la pena que se aplica al sujeto defraudador, se valora en la determinación jurídico-penal la peligrosidad criminal del defraudador y se le somete a una medida de seguridad que se adecúe a su personalidad¹⁰⁴⁷, con una naturaleza de consecuencia penal de prevención criminal referida al ulterior comportamiento del sujeto encaminada a la futura defraudación fiscal por estos medios ejecutivos que propiciarían la nueva comisión delictiva.

Sobre esta clase de medidas, la doctrina ha apuntado lo siguiente: “Los estudios criminológicos sobre la delincuencia de cuello blanco han puesto de relieve que, aunque eficaces, las penas tradicionales de privación de libertad y de multa necesitan ser acompañadas de otras medidas preventivas que eviten la reincidencia criminal. Esta función preventiva no debe buscarse mediante la elevación de las penas privativas de libertad, porque la función de las penas es la del castigo proporcionado. De este modo las penas privativas de libertad y las de multa previstas en el título VIII son acompañadas de interesantes *medidas de seguridad* que han sido defendidas por todos los estudiosos del Derecho penal económico. Son medidas de indudable eficacia, pero no lesivas de la personalidad del individuo infractor”¹⁰⁴⁸.

¹⁰⁴⁵ Código penal español, Título III, Cap. I, Sección 1ª.

¹⁰⁴⁶ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo I, op. cit., pág. 51. Cfr. MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 98 y sigs., y 742-750.

¹⁰⁴⁷ BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 104. Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2010, pág. 260.

¹⁰⁴⁸ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto del Código penal”, en *RFDUC*, núm. extraordinario 3, dedicado a: “La reforma del Derecho Penal”, 1980, págs. 17-28, esp. pág. 24. (*Cursivas añadidas*).

Por otro lado, las señaladas medidas se encuentran reguladas también en la LGT para las infracciones graves¹⁰⁴⁹, siendo sorprendente que el legislador haya otorgado a la Administración mayor poder sancionador al facultarle la imposición, además, de la medida consistente en la prohibición de celebrar contratos con el Estado y con otros entes públicos. Puede que el motivo de esta facultad administrativa sancionadora radique en la desconfianza del órgano administrativo en el Poder Judicial, pues una medida de esta clase impuesta por el juzgador podría perjudicar a la Administración. Piénsese, por ejemplo, lo que significaría para ésta que el juez impida a una empresa particular contratar con un ente público o un sector económico¹⁰⁵⁰.

Por lo demás, es de interés agregar que, por medio del art. 60.1 a) Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público¹⁰⁵¹, el legislador ha prohibido la posibilidad de celebrar contratos con el sector público a quien haya sido condenado por sentencia firme por algún delito contra la Hacienda Pública. Esta previsión parece haber dado respuesta a quienes advertían sobre la circunstancia de que “la indignidad para contratar con la Administración debe apreciarse en el

¹⁰⁴⁹ Véase la Sección 2, titulada “Concepto y clases de sanciones e infracciones tributarias” (arts. 183-186 LGT).

¹⁰⁵⁰ BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 320.

¹⁰⁵¹ Art. 60 LCSP: “Prohibiciones de contratar. 1. No podrán contratar con el sector público las personas en quienes concurra alguna de las circunstancias siguientes: a) Haber sido condenadas mediante sentencia firme por delitos de asociación ilícita, corrupción en transacciones económicas internacionales, tráfico de influencias, cohecho, fraudes y exacciones ilegales, delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos contra los derechos de los trabajadores, malversación y receptación y conductas afines, delitos relativos a la protección del medio ambiente, o a pena de inhabilitación especial para el ejercicio de profesión, oficio, industria o comercio. La prohibición de contratar alcanza a las personas jurídicas cuyos administradores o representantes, vigente su cargo o representación, se encuentren en la situación mencionada por actuaciones realizadas en nombre o a beneficio de dichas personas jurídicas, o en las que concurran las condiciones, cualidades o relaciones que requiera la correspondiente figura de delito para ser sujeto activo del mismo”.

condenado por defraudación tributaria en mayor medida aun que en la persona sancionada en un expediente administrativo”¹⁰⁵².

Asimismo, nótese que estas medidas de seguridad son de imposición obligatoria y no facultativa por el órgano jurisdiccional. En lo que sí existe discrecionalidad es en lo relativo a su extensión temporal (de 3 a 6 años), de lo que se infiere que podría no ser coincidente la duración temporal de estas medidas con la pena de prisión efectivamente impuesta. He aquí una diferencia interesante de estas sanciones con las penas accesorias, pues éstas sí deben abarcar el tiempo de la condena¹⁰⁵³.

Por último, pretendemos dilucidar el alcance de la expresión *beneficio o incentivos fiscales* utilizada por el legislador al momento de establecer esta medida de seguridad¹⁰⁵⁴. Podría tratarse de un concepto coincidente con el empleado al describir la modalidad de ejecución “disfrute indebido de beneficios fiscales”¹⁰⁵⁵, pero no creemos que sea así. En verdad, tal expresión debe limitarse a las medidas de favorecimiento o estímulo fiscal de ciertas actividades¹⁰⁵⁶, y, en todo caso, se refiere a aquellas reducciones que constituyen medidas para favorecer conductas, pues no tiene sentido castigar con la pérdida de los beneficios e incentivos fiscales cuya base se halla en motivos técnicos o en el propio principio de capacidad contributiva¹⁰⁵⁷.

¹⁰⁵² PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 168.

¹⁰⁵³ Art. 33.6 CP: “Las penas accesorias tendrán la duración que respectivamente tenga la pena principal, excepto lo que dispongan expresamente otros preceptos de este Código (...)”.

¹⁰⁵⁴ Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 167; RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, M. D., “Capítulo V. Penalidad y subtipos agravados”, op. cit., esp. pág. 335.

¹⁰⁵⁵ *Vid. supra* Cap. III, epígrafe V, apartado E.

¹⁰⁵⁶ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 169.

¹⁰⁵⁷ RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, M. D., “Capítulo V. Penalidad y subtipos agravados”, op. cit., esp. pág. 337. Esta interpretación resulta coincidente con lo prescrito por el legislador en el régimen de infracciones y sanciones previsto en LGT.

IV.- Procedibilidad: liquidación tributaria ante indicios de delito fiscal

El apartado 5 del art. 305 CP establece:

“Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”.

Han sido numerosas las posiciones del legislador en relación a la preferencia de la tramitación tributaria o penal en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública¹⁰⁵⁸.

En un primer momento se estableció la preferencia tributaria a la penal, decisión que estuvo fundamentada por la necesidad de denuncia administrativa para la perseguibilidad penal y la existencia de una liquidación tributaria firme, si bien posteriormente podría modificarse por el juez penal¹⁰⁵⁹.

En un segundo momento se determinó la preferencia penal en virtud de que la Administración Tributaria denunciaría tan pronto conozca indicios de la comisión del delito contra la Hacienda Pública paralizando sus actuaciones¹⁰⁶⁰. La regulación de aquel entonces otorgó prevalencia a la tramitación de la jurisdicción penal y, también, los hechos determinados en dicha sede conservarían su constancia en el procedimiento administrativo¹⁰⁶¹. Pero la lentitud de la jurisdicción penal generó ineficiencias en el cobro de las deudas tributarias, por lo que se postuló su modificación¹⁰⁶².

¹⁰⁵⁸ Cfr. IGLESIAS CAPELLAS, J., “Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, núm. 359, 2013, págs. 103-146; RUIZ GARCÍA, J. R., “Hacia un nuevo marco para las relaciones entre el procedimiento de inspección tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, núm. 365-366, 2013, págs. 57-82. Además, consúltese la resolución núm. 8667, de 4 de diciembre de 2014, del Tribunal Económico-Administrativo Central.

¹⁰⁵⁹ Este primer momento se corresponde con la introducción del delito fiscal por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

¹⁰⁶⁰ Este segundo momento se corresponde con la regulación de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril.

¹⁰⁶¹ En este sentido se pronunció la STS de 3.IV.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), que afirmó que “(l)a liquidación no es competencia de la Administración Tributaria en casos de delito fiscal (...) en los supuestos de delito fiscal la liquidación no se realiza por la Administración Tributaria sino por el propio Tribunal Penal (...)” (Fundamento de Derecho decimoquinto).

¹⁰⁶² SÁNCHEZ HUETE, M. Á., “Procedimiento de liquidación y proceso penal. Un nuevo modelo de relación”, op. cit., esp. pág. 230.

En un tercer momento, la LO 7/2012, de 27 de diciembre, introdujo el apartado quinto en el art. 305 CP, que admite expresamente la continuación del procedimiento de liquidación más allá de que se encuentre pendiente el proceso penal¹⁰⁶³. La reforma mantiene el carácter penal de la liquidación vinculada al delito, pero va más allá: pueden coexistir dos liquidaciones -una dictada por la Administración Tributaria y otra establecida por la jurisdicción penal-, y la Administración no ha de suspender el procedimiento de determinación de la liquidación no vinculada al delito¹⁰⁶⁴.

Se prevé así, por un lado, la posibilidad de liquidar los conceptos y cuantías que *no* se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública¹⁰⁶⁵, caso en el que se seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al

¹⁰⁶³ Cfr. MONTERO DOMÍNGUEZ, A, “La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública”, en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 263, 2012, págs. 7-14, esp. pág. 11. El apartado transcrito fue redactado por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, y constituye una de las principales novedades de la reforma. Este agregado se justifica por el diferente tratamiento dado por la norma al sujeto pasivo de un procedimiento penal derivado del incumplimiento de su obligación tributaria, frente al que tendría que soportar en el supuesto de que la regularización de su situación se produjese en sede administrativa.

¹⁰⁶⁴ Cfr. OLEA COMAS, M., “Comentarios sobre la reciente reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., esp. pág. 13, en consonancia con lo dicho por el legislador en la EM, quien sostiene que con la reforma “(s)e trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro”. Se ha dicho que el sistema anterior “no sólo mantenía fuera del alcance de la Administración Tributaria una importante cantidad de dinero resultante de muchos procedimientos ejecutivos, sino que suponía una evidente injusticia para el simple infractor tributario, al que se ejecutaba su deuda sin paralización alguna, frente al delincuente fiscal, cuya ejecución se paralizaba, pese a cometer un delito fiscal más grave que la infracción tributaria. Pues bien, la reforma acaba con lo anterior, evitando la paralización del procedimiento aun en fase de cobro, salvo resolución judicial en contrario, garantizando la deuda previamente, o sin garantía en caso de daños irreparables. Se cumple también con este nuevo sistema las exigencias que pedía la Unión Europea respecto de las deudas tributarias contra su Patrimonio (...)” (CARRETERO SÁNCHEZ, A., “La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal”, op. cit., apartado III.3).

¹⁰⁶⁵ Tratándose, por tanto, de una liquidación de aquellos elementos ajenos a los que hubiesen podido determinar que se acordara pasar el tanto de culpa, no quedando afectados por la prejudicialidad penal a que se refiere el art. 10.2 LOPJ, que dispone: “(...) 2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta determinará la suspensión del

régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria¹⁰⁶⁶. Ésta se define negativamente, pues no resulta vinculada al delito y la cuota no ha de ser dolosa (la falta de ingreso deriva de comportamientos imprudentes o negligentes)¹⁰⁶⁷.

Por otro lado, se establece la posibilidad de liquidar los conceptos y cuantías que *sí* se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, caso en el que se seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria¹⁰⁶⁸. Esta liquidación vinculada al delito comporta una cuota dejada de ingresar calificada como dolosa, pues es la única idónea para poder ser cuota defraudada según el delito fiscal¹⁰⁶⁹.

procedimiento mientras aquélla no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca”. Al respecto, señala BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código penal: principales novedades”, op. cit., esp. pág. 21, que “(p)arece razonable que si, como ocurre en ocasiones, hay conceptos que deben ser liquidados, pero en los que no puede apreciarse en modo alguno la existencia de dolo, pueda continuar el procedimiento administrativo sin que se vea afectado por un proceso penal que versa sobre hechos distintos, lo que excluiría la eventual existencia de prejudicialidad”.

¹⁰⁶⁶ Procedimiento previsto en el Capítulo IV del Título III, LGT; y, el régimen de revisión establecido en el Título V, LGT.

¹⁰⁶⁷ Cfr. ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 27.

¹⁰⁶⁸ Estimamos por nuestra parte conveniente resaltar que el legislador de 2012 se adelantó en la publicación de este precepto, puesto que recién casi tres años después se publicó la Ley 34/2015, que reforma parcialmente la LGT, al introducir un nuevo Título que se encarga en particular de regular el procedimiento a seguir en caso de existir indicios de delitos contra la Hacienda Pública. *Vid.* una procedente y atinada crítica sobre esta “mala” (y frecuente) técnica del legislador penal, en MESTRE DELGADO, E., “La reforma permanente como (mala) técnica legislativa en Derecho penal”, en *La ley penal: Revista de Derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 1, 2004, págs. 7-17.

¹⁰⁶⁹ Cfr., al respecto, SÁNCHEZ HUETE, M. Á., “Procedimiento de liquidación y proceso penal. Un nuevo modelo de relación”, op. cit., esp. págs. 232 y sig.: “La liquidación vinculada al delito será determinada judicialmente en la Sentencia y supone una concatenación de liquidaciones; una primera liquidación provisional, dictada por la Administración y otra liquidación penal. Inicia dicho procedimiento la propuesta tributaria de liquidación vinculada al delito con audiencia al obligado procediéndose, posteriormente, a dictarse el correspondiente acto de liquidación administrativo. Dicha liquidación es una decisión provisoria, temporal, en donde no es la intensidad de la investigación del procedimiento tributario la que determina su calificación, y a la que no puede concurrir otra liquidación administrativa posterior calificada de definitiva (...) Dictada tal resolución se pasa tanto de culpa a la jurisdicción iniciándose el periodo voluntario de pago una vez se admita la denuncia o querrela que presente la Administración. Finalmente, la Sentencia penal determinará la cuota defraudada a efectos punitivos pudiendo ratificar la liquidación dictada por la Administración, modificándose o anulándose si no se aprecia la existencia de delito”.

Al respecto se ha dicho: “Existen *dos cuotas* en función de si poseen o no relación con el delito, que aparecen sometidas a diversos regímenes jurídicos y trámites procedimentales. Ambas son deuda tributaria, pero con *función diversa*; una, netamente tributaria y otra, por su vinculación al delito contra la Hacienda Pública, se imbrica en la delimitación de los elementos integrantes del tipo penal, además de poseer una clara relación con la responsabilidad civil derivada del mismo. En tal sentido se ha de tener presente, a efectos de cuantificar el *importe típico* del delito (120.000€), que sólo se integrará por los comportamientos considerados dolosos, no los negligentes. En tal línea podrá existir una cuota no ingresada culposa y otra cuota no ingresada dolosa, y será únicamente esta segunda si excede de los 120.000€, la que dará lugar a una liquidación tributaria vinculada al delito por su posible consideración como comportamiento defraudador”¹⁰⁷⁰.

El párrafo segundo del apartado quinto transcrito establece una especie de condición resolutoria: lo actuado por la Administración con relación a las liquidaciones vinculadas al presunto delito fiscal queda sometido a aquello que pueda resolverse en el proceso penal¹⁰⁷¹. En efecto, el juez penal será el encargado de fijar los hechos que determinen la cuota tributaria defraudada, debiendo ajustarla a los pronunciamientos que pudieran dictarse en sede penal con el fin de evitar una vulneración de los principios de prejudicialidad penal y de preferencia de dicho orden jurisdiccional¹⁰⁷².

Tal y como dispone el último párrafo del art. 305.5 CP, con la finalidad de mejorar el cobro de las deudas tributarias que se encuentran vinculadas a un

¹⁰⁷⁰ SÁNCHEZ HUETE, M. Á., “Procedimiento de liquidación y proceso penal. Un nuevo modelo de relación”, op. cit., esp. pág. 233. (*Cursivas añadidas*).

¹⁰⁷¹ *Vid.*, en este sentido, lo resuelto en la STS de 9.VI.2016, en el marco del caso *Verbatim* (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA), Fundamento de Derecho segundo.

¹⁰⁷² MUÑOZ CUESTA, F. J., en “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., pág. 41.

procedimiento penal, la existencia de éste no paralizará la acción pertinente, pudiendo iniciarse por la Administración las actuaciones conducentes a dicho fin, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Pero el juez podrá, excepcionalmente, acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación¹⁰⁷³.

Ahora bien, el actual régimen de relaciones entre el procedimiento tributario y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública aparece integrado por una regulación compleja y heterogénea ubicada en tres cuerpos normativos¹⁰⁷⁴. Veámoslos.

En primer lugar, el Código Penal, cuerpo normativo que por medio del art. 305.5, además de señalar la importancia de la liquidación tributaria en la determinación de la defraudación típica, establece la regla sobre la tramitación de procedimientos tributarios¹⁰⁷⁵.

¹⁰⁷³ Cfr. CARRETERO SÁNCHEZ, A., “La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal”, op. cit., apartado III.3: “Nos preguntamos cuáles son esos daños irreparables para el defraudador fiscal. Si la Administración Tributaria cobra antes de la imposición del castigo penal, ya no habrá que determinar en el proceso penal -mucho más lento- la responsabilidad civil del delito y se evitarán las posibles maniobras elusivas del pago del delincuente fiscal, que muchas veces prefiere cumplir la exigua pena de prisión, suspendida casi siempre por ser menor de dos años, que ver liquidado con rapidez su patrimonio. La única explicación a la paralización del procedimiento de cobro, potestativa para el juez, si no se ha garantizado la deuda, serán los motivos humanitarios (pérdida de vivienda habitual, enfermedades, etc.), que deberán ser probados fehacientemente en cada caso concreto, ya que no debemos olvidar que las personas de nullos o muy pocos ingresos, no tributan. Si se generaliza la suspensión del procedimiento de cobro, de nada servirá la reforma en este punto, con la consiguiente pérdida de ingresos de la Hacienda Pública”.

¹⁰⁷⁴ SÁNCHEZ HUETE, M. Á., “Procedimiento de liquidación y proceso penal. Un nuevo modelo de relación”, op. cit., esp. págs. 230 y sig.

¹⁰⁷⁵ El informe del CGPJ afirma que la reforma del art. 305 CP supone “una devolución de la competencia liquidatoria de la cuota defraudada a la Administración Tributaria, competencia que hasta la reforma había sido judicial” (Informe del CGPJ de 2.X.2014 al anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; accesible en: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad->

Además, la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que establece las reglas básicas que supone la tramitación de procedimientos en diversos órdenes jurisdiccionales. El Título X bis, Libro II, señala algunas singularidades en la tramitación del proceso penal dictada la liquidación tributaria y respecto de las actuaciones de cobro¹⁰⁷⁶.

El tercer cuerpo normativo es la LGT. El nuevo Título VI, introducido por la reforma de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre¹⁰⁷⁷, regula cómo debe actuar la Administración Tributaria y el curso que deben seguir sus procedimientos, tanto los tributarios de liquidación y recaudación, como los sancionadores¹⁰⁷⁸.

del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-la-Ley-de-modificacion-parcial-de-la-Ley-58-2003--de-17-de-diciembre--General-Tributaria; pág. 16).

¹⁰⁷⁶ Título X bis, Libro II, introducido por la modificación de la LGT del 2015 en su DF 1ª. dos. El art. 621 bis LECr. establece que, en los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la Administración Tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa. En caso de solicitar la suspensión de la ejecución del acto de liquidación, se regula un incidente procesal en donde existe audiencia del Ministerio Fiscal y de la Administración perjudicada debiendo prestar garantía. Entonces, la decisión de suspensión de la liquidación se realiza en sede jurisdiccional y se establece la prolija regulación de la garantía a cubrir.

¹⁰⁷⁷ Título VI introducido por el apartado 59 del art. único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 22 septiembre). Lo dispuesto en el título VI resultará de aplicación en los procedimientos iniciados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015 en los que, concurriendo los indicios a los que se refiere el art. 250.1, a dicha fecha aún no se hubiese producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal (vigencia: 12.X.2015).

¹⁰⁷⁸ Particularmente, en la cuestión aquí estudiada, suprime el art.180 (“Principio de no concurrencia de sanciones tributarias”), apartados 1 y 2, que ahora pasan a estar regulados ampliamente en el Título VI (“Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública” - arts. 250-259). *Vid.*, sobre la compatibilidad entre las regulaciones penal y administrativa antes de la reforma operada por la Ley 35/2015, de 21 de septiembre, que modifica parcialmente la LGT, MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, en F. J. ÁLVAREZ GARCÍA (Director) / J. DOPICO GÓMEZ-ALLER (Coordinador), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013, págs. 833-842, esp. págs. 840-842.

Como ha señalado la doctrina especializada al respecto: “La creación de un nuevo título, autónomo e independiente al de la aplicación de los tributos, resulta indiciario del contenido diverso que alberga. En tal sentido implícitamente el legislador afirma que lo regulado no resulta aplicación del tributo (pues se contendría en el homónimo Título III de la LGT), pero tampoco una cuestión punitiva o propia de un procedimiento de tal naturaleza (ubicable en el Título IV). Se apunta con ello la creación de un *tertium genus* en donde la mixtificación de los regímenes concurrentes -tributario y punitivo- puede conllevar la ignorancia o imprecisión de derechos y garantías vigentes”¹⁰⁷⁹.

En suma, el nuevo modelo de la relación entre el procedimiento de liquidación y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública incorpora la regulación positiva siguiente:

1. Suspensión del procedimiento de liquidación ante la apertura o indicios de un delito contra la Hacienda Pública¹⁰⁸⁰.

2. Separación de la liquidación en función de su vinculación o no con el delito contra la Hacienda Pública, con una tramitación, fundamento y órgano decisor diverso.

¹⁰⁷⁹ SÁNCHEZ HUETE, M. Á., “Procedimiento de liquidación y proceso penal. Un nuevo modelo de relación”, op. cit., esp. pág. 231. La AEDAF afirmó que el nuevo Título VI debería incluirse dentro de un nuevo Capítulo en el Título III, relativo a la aplicación de los tributos, pues con ello se pretende “obtener un híbrido que beneficia a la Administración y cuestiona los derechos y la seguridad jurídica del contribuyente” (en la propuesta de Enmiendas de la AEDAF al proyecto de Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria, pág. 48)

¹⁰⁸⁰ Evitar la paralización del procedimiento de cobro es algo que ya reclamaba la UE desde hacía tiempo, medida a la que no se le puede negar cierta legitimidad, pero la natural complejidad de compatibilizar investigaciones paralelas independientes hace pensar que se producirán peligrosas interferencias entre aquéllas. Cfr. VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., apartado 1.f; APARICIO DÍAZ, L., “La nueva reforma del Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, op. cit., esp. págs. 17 y sig.; SÁNCHEZ HUETE, M. Á., “Procedimiento de liquidación y proceso penal. Un nuevo modelo de relación”, op. cit., esp. págs. 231.

3. Aumento de facultades decisorias de la Administración en la tramitación de los procedimientos liquidatorios y en la apreciación de regularizaciones penales que podrían concurrir¹⁰⁸¹.

Finalmente, “es importante significar la *preferencia del orden penal* en dos aspectos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación. Cuando el pronunciamiento judicial hubiese excluido la existencia de delito contra la Hacienda Pública siendo factible, sin embargo, la liquidación administrativa, la tutela judicial se desarrollará en la forma prevista para cualquier otra liquidación tributaria no vinculada a un delito contra la Hacienda Pública, en la misma forma en que viene ocurriendo en la actualidad”¹⁰⁸².

La prioridad de la jurisdicción penal sobre la actuación de un procedimiento administrativo sancionador relativa a una liquidación vinculada con un posible delito fiscal, que prevé el art. 305.5 CP conforme a la LO 7/2012, en puridad de principios, debe imponer exigencias y determinar consecuencias, a nuestro entender, que sean por completo diferentes a lo que la reforma de este precepto penal prevé, en el sentido que seguidamente se apunta.

¹⁰⁸¹ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., págs. 481 y sig.

¹⁰⁸² Tal como establece la EM de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, apartado IV. Cfr. GUERVÓS MAÍLLO, M. A., “Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [BOE n.º 227, de 22-IX-2015]”, en *Ars Iuris Salmanticensis (AIS), Revista europea e iberoamericana de pensamiento y análisis de Derecho, Ciencia política y Criminología*, vol. 4, núm. 1, 2016, págs. 271-276, esp. pág. 272.

En el sistema legal, se admite la tramitación del procedimiento administrativo recaudatorio para el cobro de la deuda tributaria, con total independencia del proceso penal, de forma que no es afectado ni en principio resulta paralizado por la incoación de éste. Aquí radica un primer contrasentido normativo, que más allá de la intrínseca incorrección de que adolece comporta graves consecuencias materiales, al comprometer seriamente las legítimas expectativas y las garantías procesales del justiciable, en el ámbito de la persecución de un mismo hecho, que es configurado como un autónomo tipo de delito, pero que trae causa de una grave infracción de la normativa tributaria.

Cabe preguntar al respecto: ¿el principio ‘*ne bis in idem*’ tiene relevancia en nuestro sistema jurídico del Estado de Derecho, o carece normativamente de ella? En concreto: ¿es aplicable a un ciudadano particular en su rol de contribuyente a las cargas propias del Erario público el estatus jurídico como el que corresponde al titular de la función pública, para explicar la doble actuación penal y administrativa sancionadora simultáneamente sobre un mismo hecho antijurídico?

Aun más, ante esta situación normativa, ¿resulta justificable políticamente un tratamiento especialmente contundente, encaminado a la prevención criminal de focos de peligro de especial gravedad, desestabilizadores de la Sociedad, como en el más genuino Derecho penal del enemigo¹⁰⁸³, objeto de

¹⁰⁸³ Cfr., al respecto, especialmente, POLAINO NAVARRETE, M. / POLAINO-ORTS, M., “Derecho penal del enemigo: desmitificación de un concepto”, en M. CANCIO MELIÁ / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), *Derecho penal del enemigo: el discurso penal de la exclusión*, vol. 2, Editorial Edisofer, Madrid, 2006, págs. 591-656; POLAINO-ORTS, M., “Derecho penal del enemigo: ¿Qué es? ¿Existe? ¿Debe existir? ¿Por qué existe?”, en G. JAKOBS / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *El Derecho penal del enemigo en el contexto del funcionalismo*, 1ª edic., Flores Editor y Distribuidor S.A. de C.V., México, 2008, págs. 47-99, esp. págs. 51-72; ID., “Realidad y ficción en el Derecho penal del enemigo”, en M. DA COSTA ANDRADE / M. J. ANTUNES / S. AIRES DE SOUSA (Coords.), *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias*, vol. 1, (*Direito Penal*), Editorial Coimbra, Universidad de Coimbra, 2009, págs. 485-520; ID., *Derecho penal del enemigo*. Fundamentos, potencial de sentido y límites de vigencia, 1ª. edic., Editorial

rigurosa excepcionalidad en el sistema penal del Estado de Derecho? En definitiva: ¿es el defraudador tributario un enemigo para el legislador penal? Pues parece ser tratado como tal: primero ha de pagar la deuda ante la Administración Tributaria y después será juzgado por la Jurisdicción penal, sobre una posible defraudación que ya ha apreciado, cuantificado, ventilado y ejecutado la Agencia tributaria, pero que el Código penal ha descrito como delito.

El contribuyente no posee el estatus de funcionario o de titular de una singular situación de garante, que fundamente un especial deber jurídico negativo por institución. Por ello, no debiera estar sujeto en principio a una doble potestad sancionadora: la tributaria y la jurídico-penal. Tal sistema normativo compromete en realidad el reconocimiento del principio ‘*ne bis in idem*’ en tanto garantía constitucional de todo ciudadano. Pero asimismo el obligado tributario ¿es foco de peligro de especial gravedad desestabilizador de la propia Sociedad, que por la extrema peligrosidad que se refleja en su conducta fiscal pone en peligro la constitucionalidad del sistema y quebranta las bases de flaqueo que configuran el Estado de Derecho y que debe ser sancionado con una especial contundencia, es decir, tratado como enemigo?

El paroxismo del modelo de combate el obligado tributario como enemigo se advierte en su sometimiento a una doble responsabilidad sancionadora por un mismo acto: la pena correspondiente en su caso a la comisión del delito fiscal y previamente a la imposición de una acumulativa sanción administrativa prioritariamente aplicada en virtud de la ejecución de un mismo acto típicamente ilícito.

Bosch, Barcelona, 2009, págs. 45-71, esp. págs. 66-71; ID., “¿Comunicación *versus* coacción? Consideraciones críticas sobre la pretendida escisión de la función de la pena”, en G. JAKOBS / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *Bien jurídico, vigencia de la norma y daño social*, Editorial ARA, Lima, 2010, págs. 115-149, esp. pág. 115-121; *Curso de Derecho penal del enemigo*. Delincuencia grave y exclusión social en el Estado de Derecho, Edición Digital, Sevilla, 2013, *passim*, esp. págs. 35-37.

Ciertamente parece apreciarse un atisbo de la mala conciencia normativa por el empleo -como se ha denunciado¹⁰⁸⁴- de una incorrecta técnica del legislador penal en el subterfugio que representa la previsión de la facultad atribuida al órgano jurisdiccional de acordar la suspensión de las actuaciones administrativas de ejecución, previa prestación de garantía, o incluso con dispensa total o parcial de la misma por parte del contribuyente justiciable si se apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

Proclamado el pragmático criterio de la no paralización de la acción de cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración, acto seguido se reconoce la facultad del juzgador penal de acordar la suspensión de las actuaciones administrativas de ejecución. Primero se sanciona administrativamente y después se juzga penalmente un mismo acto infractor. El objeto de imputación es único e idéntico en todo caso: el impago de una deuda tributaria, que por su extraordinariamente elevada cuantía (superior a 120.000 Euros) en rigor deja de ser infracción tributaria para pasar a ser comportamiento delictivo, y por ende sujeto a conocimiento directo, prioritario y exclusivo (¡¡¡!!!) de la Jurisdicción penal.

En suma, cabe cuestionarse ante este peculiar modelo legislativo, de espuria naturaleza mixta administrativo-punitiva de una infracción tributaria que es descrita como delito fiscal, respecto de las condiciones legales de procedibilidad del mismo: ¿se mantiene o se rechaza única sanción jurídica por unidad de sujeto, unidad de acción y unidad de fundamento? ¿Se reconoce validez al principio ‘*ne bis in idem*’ o se desvirtúa el mismo en el orden de la defraudación tributaria, proclamándose el principio ‘*bis in idem*’? ¿Se efectúa asignación al obligado tributario del estatus propio del funcionario en el ámbito del ejercicio de la función? ¿Se confiere la

¹⁰⁸⁴ Cfr. MESTRE DELGADO, E., “La reforma permanente como (mala) técnica legislativa en Derecho penal”, en *La ley penal: Revista de Derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 1, 2004, págs. 7-17.

cualidad de enemigo al deudor tributario¹⁰⁸⁵? ¿Se produce una espuria introducción de un soterrado ilegítimo Derecho penal del enemigo en las flamantes reformas penales en materia de defraudación fiscal?

¹⁰⁸⁵ Cfr., sobre ejemplos normativos de mala aplicación del Derecho penal del enemigo, en una evidente perversión del concepto, POLAINO-ORTS, M., “La irrupción del Derecho penal del enemigo en la legislación penal de menores”, en *Crónica Jurídica Hispalense: Revista de la Facultad de Derecho*, núm. 5, 2007, págs. 319-378; ID., “Lección 14: El conductor como enemigo: los nuevos delitos contra la seguridad social”, en ID., *Curso de Derecho penal del enemigo*, op. cit., esp. págs. 157-169.

CAPÍTULO VIII

ITER CRIMINIS

I.- Delimitación metodológica y conceptual

El camino recorrido por el delito se conoce con el nombre de *iter criminis* y sobre éste nos vamos a detener con el propósito de analizar la primera y segunda fase de realización del delito fiscal. En efecto, analizaremos la tentativa y determinaremos el momento de consumación¹⁰⁸⁶.

Advertimos, desde ahora, que la penalidad a la que nos referimos en el capítulo anterior¹⁰⁸⁷ corresponde al tipo de delito de defraudación consumado, pues si la acción se presenta bajo la forma de tentativa la penalidad se atenuará en los términos previstos en el Código penal español.

En primer lugar, pondremos atención al estadio ejecutivo punible de la consumación del delito, no sin antes recordar algunas cuestiones esbozadas *a priori* cuyas repercusiones en el tema no pueden pasarse por alto. Precisaremos, así, el momento consumativo en cada modalidad de ejecución típica del delito, a

¹⁰⁸⁶ Cfr. POLAINO NAVARRETE, M., “La tentativa en los delitos de mera actividad y de competencia por organización (omisión pura). Sobre el concepto jurídico-penal de resultado”, en *Revista del Poder Judicial*, núm. 72, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2003, págs. 59-89, esp. pág. 65; ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, pág. 237; LUZÓN CUESTA, J. M., *Compendio de Derecho penal. Parte general*. Adaptado al programa de la oposición a ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal (BOE 23 de diciembre de 2015), 23ª. edic., 16ª. conforme al Código Penal de 1995. Modificado por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo (BOE del día 31, con entrada en vigor el 1 de julio de 2015), Editorial Dykinson, Madrid, 2016, págs. 177 y sig.

¹⁰⁸⁷ *Vid. supra* Cap. VII, epígrafe III.

saber: elusión de pago de tributos, elusión de pago de retenciones, elusión de pago de ingresos a cuenta, obtención indebida de devoluciones y disfrute indebido de beneficios fiscales.

En segundo lugar, nos centraremos en el estudio de la tentativa en el delito fiscal, admitiendo su procedencia y deteniéndonos en algunas cuestiones conflictivas que aquella representa en cada modalidad de comportamiento típico del delito fiscal.

Asimismo, analizaremos la apreciación del desistimiento en la tentativa -en su forma acabada e inacabada-, escogiendo estratégicamente algunos instrumentos legales y precedentes jurisprudenciales para su estudio.

Pero antes de entrar en el examen de las cuestiones detalladas conceptualizaremos algunas nociones de interés para comprender el contenido de este capítulo y, por ende, las posturas adoptadas.

Cuando hablamos de *consumación* nos referimos al acto ejecutivo que requiere la realización típica de todos los elementos del tipo con la producción acabada de su resultado típico, la lesión del bien jurídico protegido y el resultado material (si se exigiere en el tipo)¹⁰⁸⁸.

Al examinar la *tentativa* nos apoyaremos en la definición ofrecida por el legislador en el art. 16.1 CP, que dispone que “(h)ay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando

¹⁰⁸⁸ Cfr. POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 248; CUELLO CONTRERAS, J. / MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho penal, edición elaborada conforme a la Ley Orgánica 1/2015* (entrada en vigor el 1 de julio de 2015), por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, de Código Penal, 3ª. edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2015, pág. 153; MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, 10ª. edic. revisada y actualizada, Editorial Reppetor, Barcelona, 2016, págs. 347 y sigs.

todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor”.

Finalmente, y como dijimos, estudiaremos el *desistimiento* en el delito fiscal, categoría regulada en los arts. 16.2 y 16.3 CP, que puede adoptar dos modalidades: omisiva (dejar de hacer o abandonar la empresa criminal iniciada) y activa (evitar la realización del delito principiado)¹⁰⁸⁹.

II.- Consumación delictiva

A) Ejecución consumativa en la defraudación tributaria

La defraudación tributaria es un delito de resultado, por lo que su consumación supone la consecución de aquél como consecuencia de la realización de la conducta tipificada. La consumación determina el *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción de la acción penal, así como la legislación penal aplicable.

Recordemos que la reforma operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, sentó dudas sobre el momento preciso de consumación y, lógicamente, sobre el comienzo del cómputo de prescripción en el delito fiscal. En efecto, aquella modificación trajo a debate la posibilidad de que el delito no quede consumado hasta el momento en que ya no resulte viable la regularización de la situación tributaria, instrumento previsto en el art. 305.4 CP¹⁰⁹⁰.

Dicha discusión trae causa en lo escrito por el legislador en la Exposición de Motivos de la citada ley, cuando señaló que la regularización “hace desaparecer el

¹⁰⁸⁹ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 251.

¹⁰⁹⁰ *Vid. supra* Cap. VII, epígrafe II, apartado B, número 2, b.

injusto”, y, asimismo, en el art. 305.1 CP *in fine*, cuando expresa “salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

Para un sector de la doctrina, la cláusula de la regularización se convirtió, tras la reforma de 2012, en un elemento del tipo, que en tanto no concurra o sea aún viable haría imposible la consumación del delito¹⁰⁹¹, interpretación que consideramos contraria al principio de determinación¹⁰⁹², en cuanto hace depender prácticamente del azar aquel momento¹⁰⁹³. Además, deja absolutamente inútil la prescripción y transforma al delito fiscal en un delito cuya consumación se puede prolongar indefinidamente hasta el punto de que aquella no ocurra de ningún modo¹⁰⁹⁴.

¹⁰⁹¹ Cfr. DEL ROSAL BLASCO, B., “Reflexiones sobre la reforma del Código penal en materia de lucha contra el fraude tributario”, en *Diario La Ley*, núm. 7966, 2012, págs. 16-20, esp. pág.18. Así, la regularización como elemento del tipo supone que la consumación dependa de hechos ajenos al obligado tributario, cerrando el paso a la regularización tributaria, y ello incidiría en materia de prescripción, la cual se vería, si no impedida, retrasada. Por otro lado, como trasfondo de esta discusión se encuentra, además, y como veremos más adelante, la debatida relación entre el delito fiscal, el delito de blanqueo de capitales y la amnistía fiscal operada por el Decreto Ley 12/2012.

¹⁰⁹² OLEA COMAS, M., “Comentarios sobre la reciente reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Fundación Ciudadanía y Valores*, mayo, 2013, págs. 1-20, esp. pág. 7.

¹⁰⁹³ VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista Pensamiento Penal*, Sección Penal Económico, Doctrina, núm. 154, 2013, apartado 1. b, en donde se afirma lo siguiente: “La configuración de la regularización tributaria como elemento del tipo impide hablar de consumación del delito según las teorías tradicionales, esto es, las que defendían que el delito se cometía con la producción del perjuicio a la Hacienda dentro del período voluntario de pago de un determinado impuesto. Con el texto actual no podría entenderse consumado el delito mientras se pudiera ‘desistir’ de él mediante la regularización. Es obvio que resultaría muy forzado configurar la regularización como un extraño desistimiento ‘post-consumativo’ que resulta una contradicción en sí mismo”.

¹⁰⁹⁴ La Circular de la Fiscalía General del Estado 2/2009, sobre la interpretación del término regularizar en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 CP, señala que el art. 305.4 CP tiene “la finalidad de promover la autodenuncia y el pago voluntario, y su previsión se inserta en las razones de utilidad, política criminal y prevención que subyacen a toda excusa absolutoria”. Añade que “(s)u configuración descansa sobre el pensamiento de la reparación, de modo que el perjuicio irrogado por el fraude adquiere así una presunción de provisionalidad, no es definitivo”. Pero la Fiscalía General no estaría aludiendo realmente a una “lesión provisional del bien jurídico protegido”, pues ello parece incompatible con la idea misma de la consumación. Lo cierto es que dicha Circular se remite a la Consulta (de la propia Fiscalía) 4/1997 y deja claro que “(l)a excusa

Al respecto, la regularización de la situación tributaria sigue siendo una excusa absolutoria, de manera que la consumación del delito fiscal tendría lugar cuando se causa el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, que además dependerá de la modalidad de comportamiento típico concreto¹⁰⁹⁵, cuestión sobre la que nos detendremos seguidamente¹⁰⁹⁶.

Por otro lado, existe una nueva sombra en la regulación del delito fiscal tras la reforma de 2012: art. 305.2, apartado a), segunda frase, disposición que establece que, a los efectos de determinar la cuantía requerida para que se encuentre configurado el delito, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cifra de 120.000 euros¹⁰⁹⁷.

Esta previsión, que se aparta de la regla general de determinación del *quantum* defraudado, trae consigo importantes problemas jurídicos en lo que se

absolutoria resulta de aplicación *una vez consumado el delito*, suponiendo la exoneración de una punibilidad ya surgida”. El Tribunal Supremo comparte la doctrina de la Circular 2/2009, en sentencias -entre otras- de 29.V.2009 (Ponente: GRANADOS PÉREZ) y de 30.IV.2012 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR).

¹⁰⁹⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, pág. 131.

¹⁰⁹⁶ Cfr. SERRANO GÓMEZ, A. / SERRANO MAÍLLO, A., “La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista de Derecho UNED*, núm. 14, 2014, págs. 547-586, esp. págs. 559-561.

¹⁰⁹⁷ Art. 305.2 CP: “A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior: a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1”.

refiere especialmente al momento en que queda consumada la defraudación¹⁰⁹⁸: ¿nos encontramos ante la persecución de una defraudación en grado de tentativa? ¿Se persigue ya un acto preparatorio? ¿Se trata de un supuesto de consumación anticipada¹⁰⁹⁹?

Nos adherimos, con relación a esta problemática, a lo apuntado por alguna doctrina: “Sin necesidad de este añadido en presencia de una organización ilícita, que ya de suyo es un hecho delictivo, está claro que puede iniciarse una investigación penal. Por el contrario, cuando lo que se constata es la creación de toda una trama de sociedades pantalla para la defraudación fiscal, puede entenderse ya que el delito tributario ha entrado en fase de tentativa y por tanto es posible su investigación”¹¹⁰⁰.

Tras lo apuntado hasta el momento, creemos que la reforma señalada deja, en todo caso, muy indeterminado el momento de consumación del delito de defraudación tributaria en estos singulares supuestos y, en verdad, habrá que esperar a interpretaciones jurisprudenciales o, eventualmente, a modificaciones legislativas que busquen dilucidar las cuestiones expuestas.

¹⁰⁹⁸ *Vid. supra* Cap. III, epígrafe II, apartado B, número.

¹⁰⁹⁹ Este último entendimiento -como supuesto de consumación anticipada- se sostuvo por algún autor, quien lo explicó en los siguientes términos: “La Reforma instaura una novedosa regla de ‘consumación anticipada’ que se aplicará en supuestos de crimen organizado. Cuando exista criminalidad organizada la acción penal podrá iniciarse mediante la acreditación de la defraudación de la cuantía típica, sin la necesidad de esperar al cómputo de los plazos ordinarios de liquidación, de tal forma que se privilegia la respuesta frente a tal fenómeno” (VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., apartado 1.g).

¹¹⁰⁰ NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, en M^a. del C. GÓMEZ RIVERO (Directora) / A. NIETO MARTÍN / A. M. PÉREZ CEPEDA / E. CORTÉS BECHIARELLI / E. NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, vol. II, 2^a. edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, 2015, págs. 315-350, esp. págs. 320 y sig.

B) Determinación del momento consumativo

1. Teorías sobre su determinación

Tras necesarias consideraciones previas, procedemos a exponer dos de las principales teorías que se han esbozado con relación al momento consumativo del delito de defraudación tributaria, a saber: por un lado, la doctrina que considera que la consumación tiene lugar al liquidarse la cuantía defraudada y, por otro lado, la que identifica aquél momento con el perjuicio patrimonial al Erario.

a) Liquidación de la cuantía defraudada

La doctrina que sostiene que el delito fiscal se consume en el momento que se conoce que el importe defraudado supera la cuantía señalada en el Código penal (120 mil euros), es decir, cuando se liquida la cuantía¹¹⁰¹, puede dividirse al mismo tiempo en dos grupos:

1. El que considera necesaria la *liquidación definitiva* de la deuda tributaria.
2. El que admite cualquier *liquidación provisional* realizada por la Administración¹¹⁰².

¹¹⁰¹ Sobre el concepto legal de *liquidación* cabe la remisión al art. 101 LGT: “Las liquidaciones tributarias: concepto y clases: 1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria (...)”.

¹¹⁰² Cfr., al respecto, BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2010, pág. 314: “La exigencia de previa liquidación para la consumación, hace posible que el delito fiscal se cometa en la posterior fase de recaudación, de modo de que si se produjese un alzamiento de bienes acompañado de tales condicionamientos que permitan afirmar la concurrencia del engaño exigible para el delito fiscal, no hay duda sobre la tipicidad del

La posición que exige la *liquidación definitiva* tiene su origen en la regulación del delito fiscal recogida en el Código penal de 1977¹¹⁰³, que requería la firmeza del acto administrativo determinante de la deuda tributaria¹¹⁰⁴. Esta tesis parte de la idea de que la cuantía prevista como umbral mínimo para cometer el delito forma parte del tipo delictivo, y estima que la consumación se produce cuando se tiene la certeza de aquélla al notificarse la liquidación definitiva, exigiendo una deuda vencida, exigible y concluyente¹¹⁰⁵.

comportamiento conforme al artículo 305. Distinto es que el alzamiento de bienes no vaya acompañado del fraude en el sentido de este precepto, en cuyo caso la posible punición del impago en la fase de recaudación sólo es posible a través del artículo 257”.

¹¹⁰³ El primer antecedente en sentido estricto del actual delito fiscal se introduce por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que estableció un sistema que la doctrina denominó de *prejudicialidad tributaria* o *prejudicialidad administrativa*. Se trataba de un sistema caracterizado por la tipificación como delito en el CP de la defraudación tributaria, pero especificándose en otra norma con rango legal -Ley 50/1977- que la única legitimada para denunciar por delito fiscal era la Administración Tributaria y, además, que para poder realizar esa denuncia era necesario que la liquidación administrativa de la deuda fuera firme en vía administrativa o en vía económico-administrativa. Así, el art. 35.2 de la citada Ley disponía: “Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate y el Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica”.

¹¹⁰⁴ Cfr. TORRES GELLA, F. J., “Capítulo IV. *Iter criminis*. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 239-331, esp. pág. 275: “No obstante, con la vigente redacción del artículo 305 del Código Penal, dicha teoría da lugar a una consecuencia contraria a toda lógica, ya que mientras no se le notificara una liquidación de cuantía superior a dicha cifra de 90.151,82 euros, el sujeto no adoptaría la decisión de cometer el delito”.

¹¹⁰⁵ Apoyándose en lo previsto en los ya derogados arts. 120 y sigs. LGT, hoy 101 LGT. Cfr., entre otros, LAMARCA PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *RDFHP*, vol. 35, núm. 178, 1985, págs. 743-797, esp. págs. 794 y sig.; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 170. Consúltese, al respecto, las SSTS de 27.XII.1990 (Ponente: RUIZ VADILLO) y de 28.XI.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN).

A juicio de este sector, no es admisible la consumación antes de la liquidación definitiva, ni tampoco en supuestos de autoliquidación, por entender que no cabría hablar de acción defraudatoria típica nada más que con referencia al *quantum* indicado por el legislador, puesto que su determinación depende de valoraciones personales¹¹⁰⁶.

Pero, en verdad, si la consumación se cifra en la liquidación definitiva no tendrían sentido la excusa absolutoria del art. 305.4 CP ni la atenuante del art. 21.5 CP en la medida en que ambas presuponen la consumación. Además, las liquidaciones complementarias presentadas por el sujeto pasivo interrumpen la prescripción tributaria, lo que implica una consumación de la infracción¹¹⁰⁷.

Por otro lado, hay quienes admiten cualquier *liquidación provisional* realizada por la Hacienda para considerar consumada la defraudación tributaria¹¹⁰⁸. En efecto, consideran que la consumación se refiere al momento de comunicación por parte de la Administración, en corrección o ante la falta de autoliquidación practicada por el obligado tributario. En este último supuesto aseguran que frente a la ausencia de autoliquidación no existe deuda exigible y, por ende, lo será cuando

¹¹⁰⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 312: “A nuestro juicio, el momento consumativo ha de ser otro, en concreto el de la liquidación definitiva. Según la doctrina, la defraudación, y, por tanto, la consumación han de referirse al momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso cuando se trata de la elusión del pago de tributos. Pues bien, el momento hábil para el ingreso -incluso el de aplicación de la ventaja fiscal- presupone la existencia de una obligación tributaria exigible, y por tanto, que se haya producido la liquidación definitiva a que se refieren los artículos 101 y siguiente Ley General Tributaria”. Cfr., en sentido disidente, TORRES GELLA, F. J., “Capítulo IV. *Iter criminis*. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, op. cit., esp. págs. 275 y sig.

¹¹⁰⁷ CHOCLÁN MONTALVO, “Consumación y prescripción en el delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, núm. 10, 2000, págs. 210-236, esp. págs. 225 y sig. A esta objeción se ha respondido aseverando que “(e)l hecho de cifrar la consumación en la liquidación definitiva (...) no impide el castigo del delito en grado de tentativa frente a la cual cobra sentido el desistimiento, la atenuante y la interrupción de la prescripción” (BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 314).

¹¹⁰⁸ Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 170 y sig.

la Administración comunique mediante liquidación provisional (o definitiva en su defecto), el monto exacto que el contribuyente debió pagar¹¹⁰⁹.

Esta teoría se construye en el marco del delito fiscal consagrado entre los años 1870 a 1977, cuando se exigía un requerimiento previo llevado a cabo por el funcionario para la consumación del delito fiscal, resultando hoy en día una postura rechazada abiertamente por la doctrina y la jurisprudencia¹¹¹⁰.

Resulta sumamente clarificadora la STS de 9 de febrero de 1991, que rechazó la teoría de necesaria liquidación por parte de la Administración, sea esta provisional o definitiva. El pronunciamiento razona con los siguientes términos:

“No existe cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota defraudada. Tal fijación corresponde al Tribunal juzgador, de acuerdo con la valoración de la prueba practicada en el Juicio oral (...). De acuerdo con el quinto, la consumación del delito fiscal exige una liquidación definitiva del impuesto por parte de la Hacienda Pública. Según el motivo sexto, para la eventualidad de que prospere el precedente, alega que se trataría de una tentativa voluntariamente desistida toda vez que el procesado solicitó una inspección a la Delegación de Hacienda. El delito *se consumó* por haber transcurrido 20 días de cada vencimiento trimestral del tributo, durante 1985, de acuerdo con el artículo 6.º del Real Decreto 338/85, de 15 de marzo (RCL 1985\616). *No es la liquidación lo que consume el delito*. Cuando se

¹¹⁰⁹ PÉREZ ROYO, F., “El pago de la deuda tributaria”, en *REDF*, núm. 6, 1975, pág. 281. El autor, hoy en día, afirma: “La consumación se produce cuando se alcanza el resultado dañoso para la recaudación tributaria. Es decir, en el caso en que la defraudación se presente bajo la forma de falta de ingreso, al cumplirse el plazo para realizar el ingreso. En los casos en que el resultado consista en percibir una devolución improcedente, en el momento en que se produce la salida de caja o disposición de fondos en beneficio del defraudador” (ID., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 26ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2016, pág. 478).

¹¹¹⁰ Cfr. TORRES GELLA, F. J., “Capítulo IV. *Iter criminis*. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, op. cit., esp. págs. 276 y sigs.

presentó la solicitud a Hacienda para que realizase la inspección, julio de 1986, la defraudación ya se había consumado”¹¹¹¹.

b) Perjuicio patrimonial

Sostenemos, junto con la mayor parte de la doctrina, que la consumación del delito fiscal se produce cuando se causa el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, que además dependerá de la modalidad de ejecución típica en concreto¹¹¹².

Así pues, el problema es concretar cuándo se comete dicho perjuicio. Al tipificar el art. 305 CP la acción de defraudar a la Hacienda Pública, el perjuicio se entiende producido en el instante en que el sujeto pasivo debió obtener los ingresos y pudo exigirlos, más allá de que la acción típica pueda llevarse a cabo por diversas modalidades (elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, o mediante la obtención de devoluciones o disfrute de beneficios fiscales)¹¹¹³.

Con base en el hilo argumental últimamente expuesto, pasamos a considerar la determinación del momento de consumación del delito fiscal en las modalidades delictivas previstas en el precepto legal, ateniéndonos a la estructura normativa de cada tributo para precisar cuándo se produce el perjuicio a la Hacienda Pública.

¹¹¹¹ STS de 9.II.1991 (Ponente: BARBERO SANTOS), Fundamento de Derecho tercero. (*Cursivas añadidas*). Cfr., en sentido crítico, BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 313.

¹¹¹² *Vid.*, entre otros, APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código penal (artículos 305 a 310 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre)*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 59; LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A., “Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización”, en *Manual de Formación Continuada* (ejemplar dedicado a: Problemas específicos de la aplicación del Código penal), núm. 4, CGPJ, 1999, *passim*.

¹¹¹³ BAJO FERNÁNDEZ, M. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 311.

2. *Modalidades ejecutivas*

a) *Elusión del pago de tributos, de retenciones o de ingresos a cuenta*

Con respecto a la modalidad de elusión del pago de *tributos* se requiere efectuar una distinción entre los distintos procedimientos de gestión tributaria. A saber: tributos con liquidación ordinaria y tributos con autoliquidación.

En lo que se refiere específicamente a aquellos tributos de *liquidación ordinaria* se requiere que la liquidación la realice la propia Administración Tributaria, quien determina el *quantum* que engloba la deuda tributaria¹¹¹⁴.

Aquí, el procedimiento de liquidación se estructura de la siguiente manera: declaración del sujeto pasivo del impuesto, liquidación e ingreso de la deuda tributaria en el caso de resultar negativa para el sujeto pasivo del impuesto¹¹¹⁵. En otras palabras, se pueden distinguir tres momentos en su gestión: el primero, cuando el sujeto pasivo presenta la liquidación exponiendo la relación del hecho imponible que determina el devengo del impuesto y los datos que permiten su liquidación; el segundo, cuando se efectúa la comprobación de los datos aportados y la liquidación por parte de la Administración de la deuda tributaria; y, el tercero, al producirse la apertura de un período para proceder al ingreso de la deuda tributaria liquidada¹¹¹⁶.

¹¹¹⁴ CAZORLA PRIETO, L. M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 15ª. edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2015, págs. 357 y sig.

¹¹¹⁵ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 171.

¹¹¹⁶ TORRES GELLA, F. J., “Capítulo IV. *Iter criminis*. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, op. cit., esp. pág. 282.

Al estructurarse el procedimiento -como se apuntó- en tres fases (declaración del sujeto pasivo, liquidación administrativa e ingreso de la deuda), reina acuerdo en entender que la deuda no es exigible hasta que el sujeto no conozca la cantidad debida¹¹¹⁷.

Hay unanimidad, además, al momento de estimar que la consumación no se produce con el acto administrativo de liquidación. Se trata de un requisito necesario, pero no suficiente para la perfección del delito fiscal, sin perjuicio por supuesto de poder apreciar tentativa en dicha fase. Dado que el delito exige la concurrencia de una efectiva elusión del pago de tributos que conlleve un perjuicio patrimonial a la Hacienda, la consumación tendrá lugar cuando el sujeto realice el ingreso de la deuda por la cantidad que se le ha señalado tras su previa (y falsa) declaración de los datos configuradores de la base imponible o, en los casos en los que la defraudación se produzca mediante la falta de presentación de la previa declaración del contribuyente (omisión), cuando haya transcurrido el plazo señalado para el ingreso¹¹¹⁸.

Por otro lado, y en lo que respecta a los tributos gestionados mediante el sistema de *autoliquidación*, debemos aclarar, en primer lugar, que es el caso más

¹¹¹⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, núm. 1, 1998, págs. 55-66, esp. pág. 63. Cfr., además, ID., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Editorial Tecnos, Madrid, 1995, pág. 158.

¹¹¹⁸ MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. LAMARCA PÉREZ (Coordinadora), *Delitos y faltas. La parte especial del Derecho penal*, 2ª. edic., Editorial Colex, Madrid, 2016, págs. 547-569, esp. pág. 557; SALAS DARROCHA, T. J., “La consumación del delito fiscal”, en *RTT*, núm. 53, 2001, págs. 137 y sigs., quien entiende que el delito fiscal quedará consumado el día final del plazo concedido para el cumplimiento del deber, puesto que la omisión de la presentación de la liquidación queda equiparada a la acción de presentar una declaración falsa, produciendo ambos supuestos un perjuicio a la Hacienda Pública.

significativo y el único sistema de gestión que la AT utiliza en el IRPF, IS, IVA, IIEE, así como el IAE en los supuestos en que lo gestione¹¹¹⁹.

A diferencia de las liquidaciones ordinarias, en los tributos que se autoliquidan¹¹²⁰ no se exige por parte de la Administración un acto administrativo de liquidación, sino más bien que el sujeto pasivo del impuesto u obligado tributario además de declarar el hecho imponible generador del adeudo, lo cuantifique de conformidad con las normas del tributo correspondiente¹¹²¹.

Al igual que lo que ocurre en el sistema ordinario de liquidación, aquí podemos distinguir dos supuestos:

1. Si se omite la presentación de una declaración-liquidación, el delito fiscal se consumaría el día que finalice el plazo reglamentario para presentar la declaración e ingresar la cuota¹¹²².

2. Si se presenta la declaración-liquidación, el delito quedará consumado el día mismo de su presentación¹¹²³.

No obstante, creemos que esta distinción entre presentación o no de la declaración-liquidación, en los términos indicados, no debe admitirse como tal, a la luz de la jurisprudencia del TS sobre la materia¹¹²⁴:

¹¹¹⁹ TORRES GELLA, F. J., “Capítulo IV. *Iter criminis*. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, op. cit., esp. pág. 279.

¹¹²⁰ *Vid.*, ampliamente, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 172-174.

¹¹²¹ *Vid.*, ampliamente, CAZORLA PRIETO, L. M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 15ª. edic., op. cit., págs. 359-362.

¹¹²² MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982, pág. 349.

¹¹²³ PÉREZ ROYO, F., “El pago de la deuda tributaria”, op. cit., pág. 281 y sigs. Cfr., entre otros, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, Editorial Praxis, Barcelona, 1994, pág. 72.

“Tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos -como sucede en el caso actual- lo relevante penalmente es la omisión, es decir la *elusión del pago* del impuesto (...). En consecuencia, no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consume en el momento en que *expira el plazo* legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria”¹¹²⁵.

Por lo expuesto, en los supuestos de gestión de los tributos mediante autoliquidación no cabe distinguir entre la presentación o no de la declaración-liquidación, entendiéndose que el momento consumativo del delito fiscal se determina cuando finaliza el plazo del período voluntario para presentar la mencionada autoliquidación ante la Administración Tributaria, ingresando la cantidad correspondiente¹¹²⁶.

¹¹²⁴ APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código penal (artículos 305 a 310 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre)*, op. cit., pág. 61. Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. / MERINO JARA, I., *El delito fiscal*, Editorial Edersa, Madrid, 2000, pág. 46; DE LA CUESTA ARZAMENDI, J. L., “El fraude en materia de ingresos en la Unión Europea y su tratamiento por el Derecho penal español”, en F. MORALES PRATS / G. QUINTERO OLIVARES, *El nuevo Derecho penal español: estudios penales en memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 1191-1217, esp. pág. 1202.

¹¹²⁵ STS de 6.XI.2000 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN) (*cursivas añadidas*). Criterio corroborado, entre otras, por las SSTs de 3.I.2003 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO), de 30.IV.2003 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO), de 14.XI.2005 (Ponente: GARCÍA PÉREZ) y de 15.VII.2008 (Ponente: GRANADOS PÉREZ).

¹¹²⁶ En el ámbito jurisprudencial, de igual manera, predominan las sentencias que se inclinan por la teoría de la consumación hasta el vencimiento del pago voluntario del tributo defraudado. Consúltese, en este sentido, la SAP de Madrid de 4.XII.2015 (Ponente: ALHAMBRA PÉREZ), Fundamento de Derecho primero, y, la STS de 27.IX.2016 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA), Fundamento de Derecho cuarto.

Además, habrá que estar a la normativa especial de cada tributo que se gestione mediante el mecanismo de autoliquidación, y así determinar el momento preciso en que se entiende consumado el delito de defraudación tributaria¹¹²⁷.

Finalmente, y en lo que se refiere a la *elusión* del pago de *retenciones o de ingresos a cuenta*, el delito se consuma cuando termina el plazo que según los casos establece la ley del tributo correspondiente, sin que se hayan realizado los ingresos debidos¹¹²⁸.

b) *Obtención indebida de devoluciones*

En la modalidad de obtención indebida de devoluciones¹¹²⁹, para entender consumado el delito y producido el perjuicio a la Hacienda Pública se requiere un acto expreso de la Administración que reconozca el derecho a la devolución y, además, que aquélla haya realizado efectivamente la entrega material de la cantidad solicitada¹¹³⁰.

De esta manera, el delito fiscal por obtención indebida de devoluciones se consuma cuando se produce el desplazamiento patrimonial por la Administración

¹¹²⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L., “El delito fiscal en los tributos autoliquidados”, en *RTT*, núm. 77, 2007, *passim*.

¹¹²⁸ TORRES GELLA, F. J., “Capítulo IV. *Iter criminis*. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, op. cit., esp. pág. 284. Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, pág. 303.

¹¹²⁹ En el caso de devoluciones periódicas de un tributo, trimestrales o mensuales (por ejemplo, IVA), la consumación se entiende producida con la obtención de la última devolución correspondiente al año natural (cfr., ampliamente, SÁNZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., “Consumación y prescripción penales en la obtención indebida de devoluciones tributarias: el caso del IVA, en particular”, en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año núm. 28, núm. 19-20, 2012, págs. 23-38).

¹¹³⁰ Véase, al respecto, el Primer Informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30.VI.2005, en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal (accesible en: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf. Págs. 1-114, esp. pág. 18).

Tributaria, pues el tipo requiere la obtención de la devolución, que ocurre cuando se realiza la entrega material de ésta¹¹³¹.

No debemos confundir esta modalidad delictiva con el fraude de subvenciones (art. 308 CP)¹¹³², figura legal que no sólo requiere la entrega material del monto defraudado para su configuración, sino también su efectiva disponibilidad¹¹³³.

c) *Disfrute indebido de beneficios fiscales*

En lo que concierne a la modalidad delictiva de disfrute indebido de beneficios fiscales, la doctrina ha entendido que el delito queda consumado cuando se presenta la declaración manifestando una cuantía inferior a la debida, al eludirse el pago de las cantidades indebidamente bonificadas, teniendo lugar aquélla el día de finalización del plazo de presentación de la declaración según el tributo de que se trate¹¹³⁴.

¹¹³¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, op. cit., pág. 174.

¹¹³² Art. 308 CP: “1. El que obtenga subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas en una cantidad o por un valor superior a ciento veinte mil euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de su importe salvo que lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 5 de este artículo (...)”.

¹¹³³ DÍAZ ROLDÁN, C., “Capítulo 8. La consumación y las formas imperfectas. *Iter criminis*”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009, págs. 223-249, esp. pág. 239.

¹¹³⁴ Cfr., en el mismo sentido, TORRES GELLA, F. J., “Capítulo IV. *Iter criminis*. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, op. cit., esp. pág. 284. No obstante, autores como BACIGALUPO entienden que es suficiente el conocimiento por el solicitante del otorgamiento del beneficio indebido para la consumación del delito fiscal [cfr. “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. CONDE-PUMPIDO FERREIRO (Director), *Código Penal: Doctrina y Jurisprudencia*, tomo II, Editorial Trivium, Madrid, 1997, págs. 3093-3123, esp. pág. 3102].

Dicho sea de otro modo, “la consumación se produce en el último día de pago en el período voluntario, pues es hasta ese preciso momento en el que formalmente la propia ley del tributo correspondiente establece el plazo para la realización de la declaración-liquidación, con todo lo que ello conlleva, es decir, una rebaja importante de la deuda tributaria, con motivo de la aplicación incorrecta de reducciones, exenciones o bonificaciones y, por tanto, es ese momento en que se consuma el delito”¹¹³⁵.

III.- Tentativa del delito

A) Tentativa en la defraudación tributaria

El delito doloso es realización de voluntad y ésta puede presentarse en los primeros estadios e incluso llegar hasta la completa ejecución de la decisión a la acción. En el delito consumado también transcurren, desde la decisión de la acción hasta la total realización, una serie continuada de grados de ejecución, y la cuestión es cuándo se inicia en esta serie el momento ejecutivo del delito como acción merecedora de pena y cuándo se alcanza el total contenido delictivo¹¹³⁶.

En líneas generales, para afirmar la existencia de tentativa de un delito se requiere, por una parte, la existencia de una decisión de cometer un delito y, por la otra, un comportamiento que represente el comienzo de ejecución del hecho¹¹³⁷. Es así que el art. 16.1 CP describe la institución disponiendo que “(h)ay tentativa

¹¹³⁵ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, op. cit., pág. 303

¹¹³⁶ WELZEL, H., *Derecho penal alemán*, traducción de J. BUSTOS RAMÍREZ y S. YÁÑEZ PÉREZ, 11ª. edic., Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1993, pág. 221.

¹¹³⁷ JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., corregida y ampliada, traducción de M. OLMEDO CARDENETE, Editorial Comares, Granada, 2002, pág. 557. Cfr. POLAINO NAVARRETE, M., “Injusto de la tentativa y vigencia de la norma desde una perspectiva penal funcionalista”, en C. DAZA GÓMEZ (Director) / M. E. QUINTERO / M. POLAINO-ORTS (Coords.), *El pensamiento filosófico y jurídico-penal de Günther Jakobs*, Flores Editor y Distribuidor, S.A. de C.V., México DF, 2007, págs. 707-743.

cuando el sujeto da principio de ejecución del delito directamente por hecho exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de tal voluntad del autor”¹¹³⁸.

Partiendo de la definición aportada por el legislador en la disposición señalada, cuando se realicen todos los actos de ejecución relativos a la figura de defraudación tributaria, o la ejecución de aquéllos no sea total y por causas ajenas a la voluntad del autor el resultado del delito no se produzca, nos encontraremos ante un delito fiscal tentado¹¹³⁹. En efecto, el sujeto activo habría dado comienzo de ejecución del delito con un acto externo que naturalmente habría producido el resultado típico, pero alguna circunstancia ajena a su voluntad lo impidió¹¹⁴⁰.

La tentativa produce repercusiones penológicas de trascendencia reguladas por el legislador en los arts. 62 y 63 CP. La primera disposición aludida reza:

“A los autores de tentativa de delito se les impondrá la *pena inferior en uno o dos grados* a la señalada por la ley para el delito consumado, en la extensión que se estime adecuada, atendiendo al peligro inherente al intento y al grado de ejecución alcanzado”.

El art. 63 CP, por su parte, dispone:

¹¹³⁸ Sobre la regulación de la tentativa de la defraudación tributaria en Alemania, consúltese el estudio del § 370 de la Ordenanza Tributaria en TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, traducción de M. A. ABANTO VÁSQUEZ, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2010, págs. 273 y sig.

¹¹³⁹ Cfr. DÍAZ ROLDÁN, C., “Capítulo 8. La consumación y las formas imperfectas. *Iter criminis*”, op. cit., esp. pág. 241.

¹¹⁴⁰ TORRES GELLA, F. J., “Capítulo IV. *Iter criminis*. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, op. cit., esp. pág. 293.

“A los cómplices de un delito consumado o intentado se les impondrá la *pena inferior en grado* a la fijada por la ley para los autores del mismo”¹¹⁴¹.

Tras las líneas introductorias precedentes, nos centraremos ahora en el análisis de la tentativa en la defraudación tributaria, deteniéndonos en precisar su aparición en cada modalidad delictiva, tal y como hicimos cuando determinamos su momento consumativo¹¹⁴².

B) Modalidades típicas

1. *Elusión del pago de tributos, de retenciones o de ingresos a cuenta*

Para estudiar la tentativa en esta modalidad necesitamos, al igual que cuando estudiamos la consumación, distinguir los dos sistemas de gestión de tributos: sistema de liquidación ordinaria y sistema de autoliquidación.

Con respecto a aquellos tributos de *liquidación ordinaria*, la existencia de diferentes fases en el procedimiento de imposición y recaudación (declaración-liquidación-pago) permite que la ejecución quede trunca por causa de la

¹¹⁴¹ Con esta previsión la escala penal en abstracto a los autores de un delito de defraudación tributaria intentado será de 3 meses a 1 año menos un día y multa de la cuarta parte al tanto de la cuantía que se pretendía defraudar, y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 9 meses a 3 años menos un día. Por su parte, si la tentativa corresponde a una defraudación tributaria agravada, la escala penal en abstracto a los autores será de 6 meses a 2 años menos un día y multa del 0.75 al triplo de la cuantía que se pretendía defraudar, y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 1 año a 4 años menos un día.

¹¹⁴² *Vid.* acerca de la punibilidad o impunidad de la tentativa con dolo eventual, GÓMEZ RIVERO, M^a. del C., “Tentativa de dolo eventual: bases para su convivencia”, en *ADPCP*, Sección Doctrinal, tomo 66, núm. 1, 2013, págs. 159-204, esp. págs. 174-188.

actuación de la Administración en un estado anterior a la consumación¹¹⁴³. De esta manera, la tentativa surge en el momento en que el sujeto presenta datos falsos en su declaración, o si dichos datos se encuentran incompletos y *a posteriori* la Administración, al liquidar el tributo, advierte la falsedad o se percata de la información incompleta presentada por el obligado tributario antes de finalizar el periodo normativo establecido para el pago voluntario¹¹⁴⁴.

Igualmente, existirá tentativa cuando la Administración Tributaria descubriera, antes o dentro del período de pago voluntario, que el sujeto pasivo del tributo no presentó el acto declarativo de la realización del hecho imponible, provocando de esta forma un error en la Administración Tributaria¹¹⁴⁵.

Por su parte, y en supuestos de gestión de tributos mediante *autoliquidación*, al coincidir el momento de presentación de la declaración con el del ingreso¹¹⁴⁶, resulta difícil de apreciar en la práctica la forma imperfecta de ejecución de la tentativa, que sin embargo no queda dogmáticamente excluida¹¹⁴⁷.

¹¹⁴³ CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, op. cit., págs. 130 y sig.

¹¹⁴⁴ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 177. Cfr. AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, op. cit., págs. 338 y sig.

¹¹⁴⁵ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 177.

¹¹⁴⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal y económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015, pág. 642.

¹¹⁴⁷ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte general*, op. cit., pág. 479: “Debe advertirse que la presencia de formas imperfectas, posible teóricamente, tiene en la práctica poco espacio. Sobre todo en los tributos exigidos mediante autoliquidación, en los cuales la conducta del sujeto que omite presentar su declaración-liquidación, o bien la presenta falseada, está también incumpliendo su deber de ingresar que es simultáneo al de declarar”. En el mismo sentido se expresó CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, op. cit., págs. 130 y sig.: “Por el contrario, en los supuestos de deudas autoliquidadas, no hay lugar a hablar de formas imperfectas de ejecución. En efecto, al coincidir en estos casos el momento de la declaración con el de ingreso, no cabe distinguir fases o estadios intermedios entre el comienzo de la ejecución y la consumación. En esta misma línea, se ha pronunciado la STS de 30 de abril

Tal contingencia afecta igualmente a los casos relativos a retenciones e ingresos a cuenta, en los que el perfeccionamiento de la autoliquidación comporta la consumación del delito¹¹⁴⁸.

Por lo demás, seremos testigos de una fase imprecisa de tiempo entre el momento en que finaliza el plazo reglamentario de ingreso y aquel en que la infracción es descubierta. Durante este período de tiempo, el sujeto puede corregir su conducta infractora, exonerándose de su responsabilidad criminal, pero el delito ya estará consumado¹¹⁴⁹. En esta misma línea se ha pronunciado la jurisprudencia, señalando que la ejecución comienza ya en el momento de ocultar ingresos que posteriormente no aparecerán en los libros de la empresa ni, por tanto, en la declaración impositiva que se formule¹¹⁵⁰.

de 1999, señalando que la ejecución comienza ya en el momento de ocultar ingresos que posteriormente no aparecerán en los libros de la empresa, ni por tanto, en la declaración impositiva que se formule”.

¹¹⁴⁸ APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 369.

¹¹⁴⁹ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 178.

¹¹⁵⁰ STS de 30.IV.1999 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), Fundamento de Derecho tercero: “En efecto la actuación fraudulenta realizada por el recurrente con ocasión de la venta de las acciones, desviando una parte sustancial de los beneficios percibidos mediante la utilización de una persona interpuesta y una ficticia doble-venta, no constituye, como sostiene el recurrente, actos preparatorios, sino actos de ejecución, que dan principio a la realización del delito directamente, mediante hechos exteriores. El delito se perfecciona en el momento de la *presentación de la declaración eludiendo los impuestos* correspondientes a los beneficios desviados, pero su ejecución se inicia ya cuando se realiza la acción fraudulenta, de forma tal que predetermina el resultado al ocultar determinados ingresos que no aparecerán en los libros de la empresa y en consecuencia tampoco habrán de figurar en la declaración que se formule en su momento. Como dispone el art. 16.2º quien da principio a la ejecución de un delito quedará exento de responsabilidad penal cuando evite voluntariamente su consumación, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada bien impidiendo la producción del resultado, lo que no hizo el acusado, sino que, por el contrario, provocó, con su acción fraudulenta y, al menos, inactividad posterior, la producción del resultado ya predeterminado por su maquinación previa, con independencia de que presentase él personalmente, o no, la declaración impositiva en el momento consecuente. En consecuencia, la responsabilidad del recurrente por delito consumado no se deriva de que se anticipe el momento de la consumación delictiva al momento de realización de la maquinación fraudulenta, sino del hecho de que dicha acción constituía ya un *principio de ejecución* que predeterminaba el resultado, salvo desistimiento o arrepentimiento activo del acusado, que no se produjo (...)”. (*Cursivas añadidas*).

Pero cabe destacar algún antecedente que ha admitido la tentativa del delito fiscal por elusión del pago de tributos que se gestionan mediante el sistema de autoliquidación. La Audiencia Provincial de Málaga resolvió un supuesto en el que una persona de nacionalidad española intentó introducir un reloj valorado en más de 1 millón de euros, detectado por los Agentes de la Guardia Civil antes de que la acusada ingresara en territorio nacional, quienes constataron la ausencia de documentos relativos a su importación. La Sentencia -que confirma la sentencia de instancia- consideró que existió tentativa en atención a la falta de nacimiento de la cuota tributaria. Destacamos que la Abogacía del Estado recurrió la decisión por entender que el delito se encontraba consumado y, por su parte, la acusada también recurrió alegando que, si se afirmaba en la sentencia de instancia que no hubo hecho imponible ni cuota, no resultaba posible afirmar la existencia de un delito contra la Hacienda Pública. El pronunciamiento resolvió lo siguiente:

“La consumación del delito contra la Hacienda Pública requiere eludir el pago de un tributo y la efectiva causación de un perjuicio patrimonial. Así lo ha entendido el Juzgador de instancia, de acuerdo con la estructura del tipo legal, su significación defraudatoria y el perjuicio real y efectivo a la Hacienda Pública que debe concurrir. Al no haberse conseguido por la acusada dicha finalidad toda vez que la introducción del reloj fue detectada por los agentes del servicio fiscal de la Guardia Civil antes de su efectiva entrada en territorio nacional, y constatarse la insuficiencia de los documentos presentados en orden a la importación del mismo, ello lleva al Juzgador de instancia a calificar correctamente la conducta en grado de tentativa, porque la acusada dio principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores practicando todos los actos que objetivamente deberían producir el resultado perseguido tendente a causar un perjuicio patrimonial, el cual no se llegó a producir por la razón expuesta. Por ello, no existe infracción de ley por aplicación indebida del artículo 305 del CP, tal y como sostiene la representación procesal de la acusada en su recurso, toda vez que la acusada dio

principio a la ejecución del delito al no declarar el reloj y tal acción fraudulenta no produjo el resultado deseado al ser detectado el mismo, por lo que no tuvo lugar el nacimiento de la cuota tributaria”¹¹⁵¹.

Expuesta la cuestión como se hizo, y si se repara en la casi absoluta generalización del sistema de gestión de tributos por autoliquidación, se podría estimar que el ámbito para la tentativa del delito fiscal por elusión del pago de tributos resulta sumamente limitado¹¹⁵².

Sin embargo, debemos tener presente que el tipo penal de referencia es un delito de resultado material y, por ello, la tentativa será siempre dogmáticamente posible. Cuestión distinta es que, en atención a la peculiaridad de esta modalidad de ejecución, el tema revista perfiles singulares y diferentes según los casos y que, por consiguiente, no sea sencillo resolver el problema -de alcance general- relativo a la delimitación entre actos preparativos y actos de ejecución.

2. *Obtención indebida de devoluciones*

La doctrina viene admitiendo la posibilidad de que la defraudación tributaria se cometa en grado de tentativa si se falsean los datos fácticos que justifican la solicitud de devolución y esta falsedad se descubre por la Administración Tributaria con carácter previo a realizar la devolución¹¹⁵³. En otras palabras, “(e)l propósito del agente que la solicita puede verse frustrado por la diligencia de la Administración que, al realizar la comprobación, descubre la irregularidad”¹¹⁵⁴.

¹¹⁵¹ SAP de Málaga de 1.IX.2003 (Ponente: MOLERO GÓMEZ), Fundamento de Derecho primero.

¹¹⁵² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal y económico y de la empresa. Parte especial*, op. cit., pág. 643.

¹¹⁵³ Según surge del citado Primer Informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005, en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal (esp. pág. 18).

¹¹⁵⁴ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte general*, op. cit., pág. 479.

La doctrina -en el marco del otrora delito fiscal- apreció generalmente esta modalidad típica en grado de tentativa, apuntando lo siguiente: “En efecto, en la medida en que la consumación del delito fiscal en esta modalidad exige el desplazamiento patrimonial de la Hacienda Pública, accediendo a la solicitud indebida de devolución formulada por el contribuyente; en aquellos supuestos en los que se pretende una devolución indebida en cuantía superior a quince millones de pesetas, y la falsedad de los datos fácticos que la justifican es descubierta por la Administración con carácter previo a la devolución, estaríamos en presencia de un delito intentado contra la Hacienda Pública *ex* artículo 305 CP. Así, la práctica tributaria conoce intentos de defraudación fiscal, principalmente, en utilización de mecanismo de repercusión que establece la LIVA, mediante la creación de facturas falsas expresivas de un IVA soportado relativo a operaciones ficticias que fundamentan, en principio, la solicitud de devolución del contribuyente”¹¹⁵⁵.

La jurisprudencia, por su parte, también ha admitido la posibilidad de que un delito fiscal por obtención indebida de devoluciones quede en grado de tentativa. Sirva como ejemplo la STS de 3 de febrero de 2005, que expresó lo siguiente:

“Este razonamiento es jurídicamente inatacable, por cuanto la sola petición de devolución apoyada en las falsas facturas forma parte del *iter* delictivo como actividad encaminada a producir el error en quien recibe la solicitud y la documentación falsaria, de suerte que *si la acción del agente se detuviera en ese instante* [por causas independientes de la voluntad del autor] *podría hablarse de tentativa*, pero en ningún caso de consumación, que tendrá lugar, en efecto, con

¹¹⁵⁵ TORRES GELLA, F. J., “Capítulo IV. *Iter criminis*. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, op. cit., esp. pág. 294.

el desplazamiento patrimonial realizado por la Hacienda como consecuencia de la acción engañosa y previa de quien solicita fraudulentamente la devolución”¹¹⁵⁶.

En el mismo sentido, la SAP de Málaga de 11 de abril de 2002 expuso:

“Ahora bien, en la mayoría de los supuestos objeto del presente juicio, no nos encontramos con un caso de elusión de tributos que es esencialmente un comportamiento omisivo, ya sea omisión total por no presentar declaración tributaria o parcial, por presentarla omitiendo determinados ingresos (...), sino que, excepto en el supuesto del impago de plusvalía a través del impuesto de sociedades, imputado al administrador de la sociedad Maygra, S.A. (...), en el resto de casos estamos ante una modalidad activa que no puede considerarse consumada sino hasta que se obtiene la devolución indebida de Hacienda, la cual, tras serle reclamada la devolución de determinadas cantidades de dinero, mediante la presentación de una declaración tributaria que entraña un engaño o fraude (en el caso presente mediante facturas falsas o inexistentes), accede a lo solicitado y entrega indebidamente al contribuyente unas cantidades de dinero que no debió de haber puesto a su disposición (*‘dies a quo’*), sufriendo a consecuencia de ello una disminución patrimonial, producto de la actuación defraudatoria”¹¹⁵⁷.

¹¹⁵⁶ STS de 3.II.2005 (Ponente: RAMOS GANCEDO), Fundamento de Derecho quinto.

¹¹⁵⁷ SAP de Málaga de 11.IV.2002 (Ponente: GARCÍA ORTIZ), Fundamento de Derecho primero (*cursivas añadidas*). En el mismo sentido se pronunció, tiempo después, la SAP de Córdoba de 10.XII.2003 (Ponente: BAENA RUIZ), antecedentes de hecho primero: “Ahora bien, en la mayoría de los supuestos objeto del presente juicio, no nos encontramos con un caso de elusión de tributos que es esencialmente un comportamiento omisivo, ya sea omisión total por no presentar declaración tributaria o parcial, por presentarla omitiendo determinados ingresos (...), sino que, excepto en el supuesto del impago de plusvalía a través del impuesto de sociedades, imputado al administrador de la sociedad Maygra, S.A. (...), en el resto de casos estamos ante una modalidad activa que no puede considerarse consumada sino hasta que se obtiene la devolución indebida de Hacienda, la cual, tras serle reclamada la devolución de determinadas cantidades de dinero, mediante la presentación de una declaración tributaria que entraña un engaño o fraude (en el caso presente mediante facturas falsas o inexistentes), accede a lo solicitado y entrega indebidamente al contribuyente unas cantidades de dinero que no debió de haber puesto a su disposición (*‘dies a quo’*), sufriendo a consecuencia de ello una disminución patrimonial, producto de la actuación defraudatoria”.

Igualmente, la SAP de Valencia de 26 de abril de 2016 se pronunció de la siguiente forma:

“Así como para los delitos contra la Hacienda Pública objeto de acusación, relativos al Impuesto de Sociedades, la Sala comparte el parecer de las defensas, no se decanta por tal tesis en el caso de obtención de devoluciones indebidas consecuencia de IVA. Si nos atenemos al tenor literal de párrafo primero del artículo 16 del Código Penal, que define la tentativa, leemos: ‘Hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor’.

Sentado lo anterior, a los meros efectos dialécticos, planteémonos qué hubiera sucedido si los acusados de delito fiscal en los términos que estamos analizando, hubieran realizado todos los actos tendentes a obtener la devolución que resultó ser indebida, es decir, hubieran llevado a cabo los actos reparatorios necesarios para que el resultado de la declaración del IVA que finalmente presentan, fuera negativo, es decir, saliera a devolver; sin embargo, por circunstancias ajenas a su voluntad, la AEAT no realiza tal devolución. No cabe duda de que dicho proceder encuadra de forma impecable en la definición legal de la forma comisiva imperfecta, es decir, la tentativa”¹¹⁵⁸.

3. Disfrute indebido de beneficios fiscales

En esta tercera modalidad típica pareciera que no existen óbices en aceptar la comisión de la defraudación tributaria en grado de tentativa, y la doctrina lo explica sosteniendo que, en este supuesto -al igual que en la obtención indebida de devoluciones-, el sujeto debe presentar una solicitud tras la que la Administración

¹¹⁵⁸ SAP de Valencia de 26.IV.2016 (Ponente: SOLAZ ROLDÁN), Fundamento de Derecho tercero.

adopta una decisión, concediendo la petición o rechazándola. Si la Administración Tributaria detecta la improcedencia de tal solicitud antes de realizar el pago, se configura la tentativa [acabada]¹¹⁵⁹. En todo caso, sostenemos que la tentativa en esta modalidad de ejecución típica se configura cuando haya existido acto expreso de solicitud del sujeto y resolución de la Administración haciendo lugar a la petición, siempre que ésta advierta el engaño antes de realizar el pago¹¹⁶⁰.

Interesa destacar lo dicho por la AP de Barcelona en Sentencia de 27 de julio de 2015, que condenó a los acusados como autores de delitos contra la Hacienda Pública en grado de tentativa, pronunciamiento que afirmó:

“La conducta delictiva consistió en solicitar dos devoluciones indebidas con la intención de obtener un lucro a costa del erario público que resultaría así defraudado y si no llegó a consumarse fue, exclusivamente, porque la Administración Tributaria no atendió la solicitud de devolución que los acusados habían presentado”¹¹⁶¹.

Es de señalar, finalmente, que se ha estimado que sobre un mismo tributo coexista una elusión consumada y un disfrute indebido de beneficios fiscales en grado de tentativa, lo que sucedería en aquellos casos en que el sujeto efectúe su declaración-liquidación, de tal forma que, en vez de arrojar el resultado positivo a ingresar, determine la cantidad a devolver¹¹⁶².

¹¹⁵⁹ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 179.

¹¹⁶⁰ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, op. cit., pág. 339.

¹¹⁶¹ SAP de Barcelona de 27.VII.2015 (Ponente: FIGUERAS IZQUIERDO), Fundamento de Derecho tercero.

¹¹⁶² PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 179. Advertimos, frente a esta particular posición, que en el ámbito penal ha de apreciarse o consumación o tentativa del tipo de delito, pero no coexistencia o acumulación jurídica de ambos estadios ejecutivos, en virtud de directa apreciación y resolución de concurso de normas penales.

Ahora bien, al respecto han de tenerse en cuenta dos observaciones de índole dogmática: 1) el tipo de defraudación tributaria se realiza por alguna de las modalidades típicas alternativas descritas en la norma incriminadora, sin posibilidad de acumulación alguna entre ellas; y 2) una vez alcanzada la consumación por cualquiera de tales modalidades típicas, la imperfecta ejecución de la tentativa por cualesquiera otras queda consumida en la ya consumada, por virtud del principio de consunción *ex art. 8.3ª*. Código penal.

C) Desistimiento

El desistimiento voluntario, entendido como la evitación de la consumación del resultado típico mediante el abandono de la ejecución ya comenzada o mediante la ejecución de un acto que lo impida cuyo efecto consiste en la exención de la pena respecto del delito final pero no de los delitos que hubieran podido consumarse, admite dos formas: desistimiento en la tentativa inacabada (basta con suspender la ejecución) y desistimiento en la tentativa acabada (es preciso un desistimiento activo)¹¹⁶³.

El legislador penal regula esta categoría por medio de los arts. 16.2 y 16.3 CP. El apartado 2 dispone:

“Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado [*recte*: tentado] quien evite voluntariamente la consumación del delito, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito”.

En el apartado 3, el art. 16 CP prescribe:

¹¹⁶³ Cfr. MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 368 y sigs.

“Cuando en un hecho intervengan varios sujetos, quedarán exentos de responsabilidad penal aquel o aquellos que desistan de la ejecución ya iniciada, e impidan o intenten impedir, seria, firme y decididamente, la consumación, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudieran haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito”¹¹⁶⁴.

Sobre el desistimiento voluntario en la defraudación tributaria se ocupó oportunamente la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado, con motivo de interpretar los efectos de la regularización de la situación tributaria sobre terceros partícipes, aclarando lo siguiente:

“La regularización es una conducta que se produce una vez ya cometido o consumado el delito fiscal (o la infracción administrativa tributaria) y, en su caso, las falsedades instrumentales. La conducta regularizadora no opera a modo de desistimiento voluntario para la tentativa inacabada o arrepentimiento activo para la tentativa acabada, reguladas ahora en el art. 16.2 del vigente Código, pues si así fuera hubiera sido incluso innecesaria la inclusión en el texto punitivo de los arts. 305.4, 307.3 y 308.4 o del derogado art. 349.3 (al igual que no se regulan expresamente en el art. 138 tipificador del delito de homicidio las figuras del desistimiento voluntario o del arrepentimiento activo, que se extraen sin dificultades de la Parte General del Derecho Penal y se regulan en el art. 16.2 del vigente Código). Por ello, la regulación específica de los arts. 305, 307 y 308 (o del antiguo art. 349.3) indica que tal conducta regularizadora se produce una vez consumado el delito, a modo de conducta que implica el levantamiento de la pena

¹¹⁶⁴ *Vid.*, sobre la exención de la pena en el desistimiento voluntario, STRATENWERTH, G., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción de M. CANCIO MELIÁ y M. A. SANCINETTI, 4ª. edic., Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2005, págs. 298 y sig. *Vid.*, sobre la controvertida naturaleza del desistimiento voluntario como posible causa de atipicidad o bien como excusa absoluta inspirada en el principio de la no exigibilidad de otra conducta, apreciable en unos casos como elemento negativo de la tipicidad y en otros contextos sociales como elementos excluyente de la punibilidad, POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 225-228.

tal y como sucedía en los supuestos del derogado art. 563 bis b), para el caso del cheque en descubierto, en el vigente art. 354.2 [anterior art. 553 bis c)] en casos de incendios, en el art. 480 (anterior art. 226) respecto de la rebelión o sedición y en el art. 427 del vigente Código para el particular que denunciara en los diez días siguientes el cohecho (...). Los supuestos en que la regularización se produce antes de la consumación delictiva (v. gr.: en el plazo ordinario para declarar y tras haber presentado una declaración de IRPF plagada de datos falsarios el deudor presenta una declaración complementaria) no encajan en el art. 305.4 (anterior art. 349.3) por tratarse de casos de desistimiento voluntario o arrepentimiento activo que impiden la consumación del delito fiscal. No habiendo delito consumado y no admitiéndose formas imperfectas de ejecución del delito fiscal, tanto el deudor tributarlo que desistió como los partícipes en el *iter* del delito no responderían por tales hechos. La irresponsabilidad de los *partícipes* en el delito fiscal vendría dada no tanto por la conducta de desistimiento voluntario del *deudor*, habida cuenta de lo dispuesto en el art. 16.3 del Código Penal (que exonera de responsabilidad en casos de varios partícipes sólo a aquel o aquellos que desistan de la ejecución, no al resto), sino por el hecho de que no se consuma el delito fiscal y no admitiéndose la punición de formas imperfectas del mismo el hecho resulta *atípico*. Surgiría aquí un problema añadido: la responsabilidad por las falsedades instrumentales que ya hubieran sido consumadas para el delito fiscal desistido. En este punto sería de aplicación por analogía *in bonam partem* lo dispuesto en el art. 305.4 párrafo 2º (anterior art. 349.3 párrafo 2º), ya que carecería de sentido admitir la extensión de la no responsabilidad a las falsificaciones cuando la regularización se produce una vez consumado el delito fiscal y no admitir tal efecto cuando la regularización se trata de una conducta que, por producirse antes, impide el nacimiento o consumación del delito fiscal”¹¹⁶⁵.

¹¹⁶⁵ *Cursivas añadidas*. Véase la Consulta 4/1997, de 19 de febrero, de la FGE sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal (págs. 1-10, esp. págs. 3 y sig.). Accesible en: https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/con04-1997.pdf?idFile=e478ca99-84ec-4850-8cf4-318c91fb86af.

De la transcripción anterior se infiere que la regularización tributaria se trata de un acto *post illicitum* que conlleva la plena ausencia de responsabilidad penal, y para que ésta proceda el delito debe estar consumado, pues de lo contrario se estaría frente a un acto de desistimiento voluntario¹¹⁶⁶.

Igualmente, la posibilidad de desistimiento en el delito fiscal se desprende de lo proclamado por la STSJ de Extremadura de 28 de enero de 1998, en la que se precisó lo siguiente:

“La consumación se produce cuando no se ingresa el importe de la deuda dentro del plazo señalado al efecto.

La mera presentación de la declaración inexacta antes de la conclusión del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación no constituiría un delito consumado, pues éste requiere que el sujeto haya perdido la *posibilidad de revocación* de lo actuado, por ejemplo, mediante la presentación de una declaración complementaria”¹¹⁶⁷.

Además, y como ha planteado la doctrina, cabe la posibilidad de desistimiento de la tentativa cuando el contribuyente, antes de la finalización del pago en el período voluntario y a pesar de no existir requerimiento alguno, presenta la declaración o ingresa la cantidad debida a la AT¹¹⁶⁸. En otras palabras,

¹¹⁶⁶ Cfr., al respecto, ECHAVARRÍA RAMÍREZ, R., “Análisis de la conducta típica y de la autoría en la defraudación tributaria. Una aproximación desde la política criminal”, Tesis Doctoral, Directores de la Tesis: Dr^a. E. LARRAURI PIJOAN y Dr. I. ORTIZ DE URBINA GIMENO, Departament de Dret, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2013, pág. 129 (accesible en <http://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/108617/trer.pdf?sequence=1>).

¹¹⁶⁷ STSJ de Extremadura de 28.I.1998 (Sala de lo Civil y Penal; Ponente: JUANES PECES), Fundamento de Derecho cuarto (*cursivas añadidas*). Sobre los efectos de la declaración complementaria, ha afirmado PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 173 y sig.: “El planteamiento acerca de los efectos que cabría atribuir en este campo a la llamada declaración-liquidación complementaria ha quedado, en cualquier caso, superado por la reciente reforma de la regulación del cumplimiento espontáneo fuera del plazo”.

¹¹⁶⁸ Cfr. DÍAZ ROLDÁN, C., “Capítulo 8. La consumación y las formas imperfectas. *Iter criminis*”, op. cit., esp. pág. 246.

se aprecia su posible aparición en aquellos supuestos en los que el sujeto, antes de la consumación, paga la deuda¹¹⁶⁹.

¹¹⁶⁹ Recordemos que, a nuestro juicio, en los tributos con autoliquidación el delito la consumación se alcanza cuando expira el plazo para autoliquidar el impuesto; y, en aquellos tributos que liquida la Administración, cuando expira el plazo legal voluntario para el pago de la deuda.

CAPÍTULO IX

INTERVENCIÓN DELICTIVA. ESPECIAL REFERENCIA A LA PERSONA JURÍDICA DEFRAUDADORA FISCAL

I.- Planteamiento

El sujeto activo de un delito es quien realiza la acción descrita en el tipo ejecutando el verbo típico, noción que en una primera acepción podría llevar a identificar a aquél con el *autor* del delito. Sin embargo, tal conclusión sería incorrecta, pues “(e)l concepto de autor es mucho más restringido, más agosto, que el de sujeto activo. O lo que es lo mismo: el sujeto activo es una categoría más amplia que la de autor, de manera que sujeto activo no es únicamente el autor del delito, sino alguien más: abarca al autor material o inmediato, al autor mediato, a los coautores, al inductor directo, al cooperador necesario y al cómplice”¹¹⁷⁰.

De todas maneras, la determinación de la autoría dependerá de la previa caracterización del sujeto activo en el delito y, en última instancia, de la singular naturaleza jurídica del injusto típico en su configuración positiva, cuestiones que dilucidaremos en lo que se refiere al delito del art. 305 CP.

En este estudio apuntaremos, en primer lugar, los presupuestos esenciales para el estudio de la intervención delictiva en el delito fiscal, para luego ocuparnos

¹¹⁷⁰ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, pág. 33.

de analizar cada una de las hipótesis de la ejecución delictiva, teniendo presente la singular incidencia cuantitativa de las defraudaciones ejecutadas cuando los obligados tributarios sean personas jurídicas¹¹⁷¹. Para esto nos centraremos en lo previsto por el legislador en el art. 31 CP, precepto que establece la responsabilidad del que actúa “*por otro*” (“en lugar de” o “como si” fuera otro, “subrogándose en la posición” de él) y que regula la imputación penal a un sujeto que podría calificarse como vicarial o sustitutivo¹¹⁷².

Por otro lado, y en virtud de la especial importancia práctica que ostenta la figura del asesor fiscal, enfocaremos nuestra atención en la determinación de su responsabilidad penal cuando la actuación de este profesional se encuentra implicada en la comisión del delito del art. 305 CP.

Finalmente, y con particular interés, someteremos a estudio la previsión del régimen vigente en el art. 31 bis CP, regulación que imputa responsabilidad penal a la persona jurídica como *autor societario*, deteniéndonos en su aplicación en lo que a nuestra materia se refiere. Concretamente, y tras algunas cuestiones preliminares de trascendencia, nos centraremos en los aspectos de la reforma al Código penal español por la LO 1/2015, de 30 de marzo, más destacables: los modelos de prevención de delitos, el sistema de exención de la responsabilidad penal de la

¹¹⁷¹ Así lo ha informado un estudio elaborado por el Instituto Max Planck de Alemania, que concluye que el 80% de los delitos fiscales cometidos en Alemania tienen que ver con la actuación a favor de una persona jurídica [GARCÍA ARÁN, M., “Algunas consideraciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en C. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ (Director), *I Congreso Hispano Italiano de Derecho penal económico*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de A Coruña, A Coruña, 1998, págs. 45-56, esp. pág. 45; ZUÑIGA RODRÍGUEZ, L., “Criminalidad de empresa, criminalidad organizada y modelos de imputación penal”, en J. C. FERRÉ OLIVÉ / E. ANARTE BORRALLA (Coords.), *Delincuencia organizada: aspectos penales, procesales y criminológicos*, Universidad de Huelva, Huelva, 1999, págs. 191-235, esp. págs. 202 y sig.]. En el mismo sentido se ha dicho que “(l)a organización empresarial facilita y contribuye con la realización del delito” (SIMPSON, S., *Corporate Crime, Law and Social Control*, Cambridge University Press, Nueva York, 2002, pág. 54).

¹¹⁷² POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 52.

persona jurídica, las condiciones mínimas de los programas penales y la figura del oficial de cumplimiento.

II.- Intervención delictiva en la defraudación tributaria

A) Perspectiva formal y material del delito

El Código penal español dedica los arts. 27 a 31 bis a lo que tradicional y obsoletamente se ha denominado doctrina de la *autoría y participación*, y a lo que, en terminología más moderna y adecuada del funcionalismo normativo se viene llamando teoría de la *intervención delictiva*¹¹⁷³.

El art. 28, particularmente, dispone:

“Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento.

También serán considerados autores:

a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo.

b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado”.

Por su parte, de la complicidad se ocupa el art. 29, que prescribe lo siguiente:

“Son cómplices, los que no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos”.

¹¹⁷³ POLAINO NAVARRETE, M. / POLAINO-ORTS, M., “Intervención delictiva. Una exposición programática con casos fundamentales”, en J. E. BUOMPADRE (Director), *Temas fundamentales de Dogmática penal y de Política criminal. Un Homenaje a los Profesores Claus ROXIN y Miguel POLAINO NAVARRETE*, 1ª. edic., Editorial ConTexto, Resistencia, Chaco, 2013, págs. 189-219, esp. págs. 192 y sig.

En suma, se advierte que el legislador penal designa, en primer lugar, a las figuras *propias* de autoría (inmediata, coautoría y mediata), y, en segundo lugar, otras formas de autoría *impropias o de equiparación* por virtud de una presunción legal (“también serán considerados” o “se reputarán como autores”), referidas a quienes realicen actos de inducción y cooperación necesaria tradicionalmente calificadas por la doctrina como “formas de participación” necesaria (a las que se adiciona la participación no necesaria de los cómplices).

Ahora bien, como anticipamos, la determinación de la autoría dependerá de la previa caracterización del sujeto activo en el delito y de la naturaleza jurídica del injusto definido en el art. 305 CP.

En lo que respecta a la caracterización del sujeto activo del delito fiscal, ya nos hemos pronunciado sobre la naturaleza del mismo en el sentido de entender que el art. 305 configura un tipo de delito especial, restringiéndose en consecuencia el círculo de sujetos activos al deudor tributario, al beneficiario de la devolución indebida y al titular de la ventaja fiscal obtenida del mismo modo, a quienes, en adelante, llamaremos indistintamente “obligados tributarios”¹¹⁷⁴. Se trata, además,

¹¹⁷⁴ Cfr., sobre el particular, en sentido ecléctico, FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 111-122, esp. pág. 112: “La idea de que el delito fiscal es un delito especial propio no es una opinión unánime. La idea contraria tiene, en mi opinión, una explicación. Siendo consciente de que simplifico en exceso, se podría decir a efectos expositivos que en la actualidad los ciudadanos tenemos esencialmente dos deberes básicos: el general ligado a nuestro estatus de personas libres de respetar las normas y el deber especial de solidaridad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE), en la medida en que los hombres ya no tenemos, por suerte, la obligación de prestar un servicio militar obligatorio. Por tanto, la posición jurídica especial que fundamenta el injusto en los delitos contra la Hacienda Pública no tiene un círculo cerrado de destinatarios como los delitos contra la Administración Pública o la Administración de Justicia, sino que es un deber ampliamente compartido desde una perspectiva fáctica. Ello es lo que parece incitar a poder entenderlo como un delito común: es un deber que tenemos todos (Hacienda somos todos)”. *Vid.* FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Autoría y delitos especiales”, en L. ARROYO ZAPATERO / I. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE

de un delito *especial propio*, pues no se corresponde con un delito común y la calidad especial del sujeto es determinante para la existencia de la defraudación de manera que, faltando la misma, el supuesto fáctico será atípico¹¹⁷⁵.

La calificación del delito fiscal como especial propio no excluye la participación del *extraneus*, de forma que las restantes personas que hubieran podido intervenir en el *iter criminis* quedarán relegadas a la esfera de la participación del *extraneus* en el delito cometido por el *intraneus*, cuestión que matizaremos a lo largo de este capítulo¹¹⁷⁶.

En síntesis, el delito del art. 305 CP es configurado, ya desde una perspectiva puramente formal, como un delito especial propio. La contribución tributaria no deriva de un general deber del ciudadano como tal, sino de una obligación tributaria en función de una singular relación jurídico-tributaria, con lo que es de matizar normativamente el alcance de lo que significa -más allá de un eslogan publicitario como el de “Hacienda somos todos”- el Patrimonio de la Hacienda pública y la concreta vinculación de cada ciudadano para con el mismo.

Pero debemos dilucidar otra cuestión de relevancia en lo que a la intervención delictiva en el delito fiscal se refiere: su calificación como delito de dominio o como delito de infracción de deber. Es otras palabras, debemos analizarlo desde la óptica de una valoración normativa que nos permita delimitar en sentido dogmático el contenido de la antijuricidad típica y el alcance de un deber jurídico especial del

(Directores), *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos. In memoriam*, vol. I, Editorial Universidad de Castilla la Mancha y Universidad de Salamanca, Cuenca, 2001, pág. 1013-1026.

¹¹⁷⁵ *Vid. supra* Cap. III, epígrafe III, apartado A.

¹¹⁷⁶ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, pág. 69.

obligado tributario, pues una vez hecho esto -y nunca antes- podremos inmiscuirnos con mayores certezas en la problemática abordada¹¹⁷⁷.

Para definir el injusto del art. 305 CP partimos de la distinción entre delitos especiales propios de *dominio* y delitos especiales propios de infracción de un *deber* extrapenal específico¹¹⁷⁸, resultando aun conveniente delimitar una tercera categoría: delitos especiales propios de naturaleza *mixta*, calificación que ofrece un componente de infracción de un deber y un componente de dominio¹¹⁷⁹.

Acerca de esta tercera distinción, la doctrina ha dicho que “son delitos que, indudablemente, se construyen sobre la base de la infracción de un deber extrapenal, pero que presentan un contenido de ilicitud que no se agota exclusivamente en ese dato, en la medida en que el tipo exige un requisito ulterior (imputable al autor según el criterio del dominio), que comporta la lesión o el peligro para un bien jurídico firmemente delimitado, cuya preservación compete en principio (antes de la tipificación de la norma penal) genéricamente a todos los ciudadanos. En otras palabras, en estos delitos la infracción del deber extrapenal específico es ciertamente

¹¹⁷⁷ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 69-104, esp. pág. 73.

¹¹⁷⁸ JAKOBS, G., “Una teoría de la intervención delictiva”, en ID., *El lado comunicativo y el lado silencioso del Derecho penal: expectativas normativas, intervención delictiva, Derecho penal del enemigo*, edición de M. POLAINO-ORTS, Universidad de Sevilla, Editorial Servi-Copy S.L, Sevilla, 2014, págs. 55-76.

¹¹⁷⁹ Cfr., en sentido crítico, FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, op. cit., esp. págs. 113 y sig., para quien “no sólo no es preciso distinguir una tercera categoría intermedia entre los delitos de dominio y los delitos de infracción de un deber (denominados *delitos especiales propios de naturaleza mixta*), sino que es una categoría conceptualmente imposible. Se trata de fundamentaciones incompatibles que no se pueden mezclar. O se es responsable por el uso defectuoso de la propia libertad organizativa que afecta ilegítimamente a otro ámbito de organización o se es responsable por no atender los deberes especiales de solidaridad en beneficio de otro ámbito de organización como la Hacienda Pública. Formulado en términos *jakobsianos* (...) o el tipo tiene que ver con roles [fundamentadores de] deberes negativos o con roles [determinantes de] deberes positivos. *Tertium non datur*. No hay vías intermedias”.

un elemento integrante del tipo objetivo y, por consiguiente, delimita el círculo de sujetos activos, pero no fundamenta exclusivamente el injusto, con lo cual la determinación de la autoría no sólo exige la presencia de tal infracción del deber, sino además la atribución del ulterior (o ulteriores) requisito típico con arreglo al criterio del dominio sobre el riesgo típico. La necesidad de diferenciar este *tertium genus* en la tipología de delitos basada en el criterio del sujeto del tipo de acción se ve corroborada al comprobar las diversas consecuencias que se derivan de ello en materia de autoría y participación (...) un genuino ejemplo de esta clase de delitos mixtos sería el delito del art. 305 (...)”¹¹⁸⁰.

Las conclusiones que se desprenden tanto del hecho de ser un delito especial propio como del componente de infracción de deber que está presente en el injusto permiten afirmar que no cualquier persona puede ser autor del delito de defraudación tributaria, sino *sólo el obligado* por la relación jurídica-tributaria que ha de cumplir los deberes tributarios teleológicamente dirigidos a la conformación y pago del crédito tributario¹¹⁸¹.

Sin embargo, y luego de haber señalado el presupuesto del que partimos en este análisis, debemos reconocer que el conjunto de potenciales sujetos

¹¹⁸⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. pág. 76.

¹¹⁸¹ No obstante, la LGT permite ampliar más allá del obligado en nombre propio el círculo de personas que tienen la condición de obligados tributarios. Lo anterior, en función de los arts. 35 a 38 LGT, pues quienes allí se indican son calificados por el legislador como “obligados tributarios”. De esta manera, y conforme la regulación tributaria, obligados tributarios serán todas “las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias” (art. 35.1 LGT). Por ende, siendo la condición de autoría en el delito de defraudación tributaria la vinculación como obligado tributario, pueden quedar comprendidos como sujetos activos, además del obligado en nombre propio, el sustituto del contribuyente y en quienes recaiga el cumplimiento de obligaciones tributarias considerados por la LGT como “obligados tributarios”; entre otros: los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar pagos a cuenta, los obligados a soportar la retención o los obligados a soportar los ingresos a cuenta (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, op. cit., pág. 72).

intervinientes en el delito fiscal puede ser más amplio. Es decir, en muchos supuestos queda constatada la intervención de sujetos ajenos al reducido círculo de sujetos activos genuinos, circunstancia que exige dilucidar la problemática relativa a la intervención de quien carece de la cualidad requerida (un *extraneus*: sujeto ajeno a la obligación), junto a quien es un sujeto legalmente cualificado (*intraneus*, vinculado por la obligación tributaria), en un delito con intervención ejecutiva de naturaleza mixta¹¹⁸².

Sentemos una idea: el delito del art. 305 CP no es un *unilateral* delito de infracción de un deber, sino un delito de naturaleza mixta, con un componente de infracción de deber y un componente de dominio, dado que incluye en la estructura del injusto la exigencia de lesionar un bien jurídico directo delimitado como es el patrimonio de la Hacienda Pública, cuya preservación compete en principio a todos los ciudadanos. Esta caracterización no es óbice para poder imputar, en determinados casos, al *extraneus* que realiza la conducta típica con pleno dominio del hecho, actuando en lugar del *intraneus*, a quien instrumentaliza¹¹⁸³. O dicho sea de otro modo, la restricción de sujetos activos del delito a los obligados tributarios no implica que los extraños resulten penalmente irresponsables, sino que éstos responderán a título de participación, pues respecto de ellos, contrariamente a la exigencia de la autoría principal, no existe un deber jurídico-tributario que vincule a quien realiza la conducta con la Hacienda Pública¹¹⁸⁴.

El problema de la intervención delictiva de mayor importancia práctica consiste en determinar el tratamiento penal de aquellos que no siendo obligados

¹¹⁸² Cfr. MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi*, Doctrina, núm. 11, marzo 2013, págs. 37-48, esp. pág. 39.

¹¹⁸³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. págs. 84 y sig.

¹¹⁸⁴ Cfr. RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, G., “Sobre la participación en el delito fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 6064, 2004, págs. 1-7, esp. págs. 3 y sig.; SILVA SÁNCHEZ, J. M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Editorial Atelier, Barcelona, 2005, págs. 79 y sigs.

tributarios participan en el delito fiscal como inductores, cooperadores necesarios o cómplices: es el art. 65.3 CP el que aparentemente pretende resolver este problema permitiendo que se rebaje en un grado la pena de los cooperadores necesarios o inductores que, como es sabido, son castigados con iguales sanciones que los autores. La razón de la atenuación deriva de que sobre el autor impropio o el cómplice no recae el especial vínculo que existe entre el obligado tributario y el bien jurídico que se tutela, por lo que no sería equitativo que se castigara con igual pena al *extraneus* que al autor¹¹⁸⁵.

Hemos intentado identificar a grandes rasgos la línea que separa la autoría propia de la autoría impropia y complicidad en el delito fiscal. Ahora, teniendo presente que el injusto de este delito se configura a partir de la vinculación de un componente de organización más la infracción de deber, es factible amoldar este último elemento, admitiendo la existencia de casos en los que la autoría pueda ampliarse más allá de los sujetos vinculados por la especial relación jurídico-tributaria¹¹⁸⁶. El nexo de un elemento de dominio que se integra con la infracción de un deber permite flexibilizar los estrictos criterios de autoría propios de los delitos de infracción de deber en los que no cabe la posibilidad de extender la condición de autor a quien no es un *intraneus* y, además, la cláusula de “actuar en lugar de otro” del art. 31 CP ensancha, igualmente, el círculo de autores incorporando sujetos extraños¹¹⁸⁷.

¹¹⁸⁵ Consúltese, en este sentido, la STS de 18.VI.2014 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ).

¹¹⁸⁶ *Vid.* sobre la participación del *extraneus* en un delito de infracción de un deber, SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2002, págs. 231-260.

¹¹⁸⁷ ECHAVARRÍA RAMÍREZ, R., “Análisis de la conducta típica y de la autoría en la defraudación tributaria. Una aproximación desde la política criminal”, Tesis Doctoral, Directores de la Tesis: Dra. E. LARRAURI PIJOAN y Dr. I. ORTIZ DE URBINA GIMENO, Departament de Dret, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2013, pág. 449 (accesible en <http://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/108617/trer.pdf?sequence=1>).

Con todo lo dicho hasta el momento, podríamos resumir nuestra postura afirmando que encontramos acierto en la adaptación razonada de la naturaleza del delito de defraudación tributaria como delito especial propio y mixto. De esta forma podremos ampliar el reducido grupo de los *intranei* en el tipo de delito fiscal y, adecuadamente, admitir la responsabilidad criminal en determinados supuestos de *extranei* ajenos a la obligación tributaria, que intervienen en la ejecución delictiva, pudiéndose colmar así una cuestionada laguna de impunidad.

B) Sistema vicarial o sustitutivo de imputación de autoría

El problema de imputación de responsabilidad a terceros en delitos especiales es afrontado por el legislador penal, que proclama la teoría del “*actuar por otro*”, proveniente del modelo legislativo alemán, en la actual versión corregida -pero no mejorada- del vigente art. 31 CP en los siguientes términos¹¹⁸⁸:

“El que actúe *como* administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, *o en* nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

De conformidad con este régimen, cuando la deuda tributaria evadida corresponda a una persona jurídica administrada, o a una persona jurídica o física representada¹¹⁸⁹, la responsabilidad personal corresponderá -siempre que quede

¹¹⁸⁸ El legislador español en 1977 incluía en el delito fiscal una cláusula específica de actuaciones en lugar o por nombre de otro, a fin de enfrentar los problemas de imputación de responsabilidad cuando intervienen terceros, cláusula derogada y reemplazada por el art. 31 CP.

¹¹⁸⁹ El término “otro” del art. 31 CP en relación con la previsión legal de la responsabilidad civil directa y solidaria de la persona jurídica (“El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de

debidamente probado en el marco de un proceso penal- al que actúe como administrador de hecho o de derecho (de la persona jurídica), o en nombre o representación legal o voluntaria (de la persona jurídica o de la persona física). Así pues, acreedor de reproche penal será quien resulte identificado, dentro del círculo de los sujetos allí mencionados, como el responsable de la acción u omisión descrita en el tipo penal¹¹⁹⁰.

Recordemos que el delito fiscal se configura con la conjunción de dos componentes típicos de la figura legal (la infracción de un deber y el dominio), calificación que permite ajustar la consecuencia de que sólo puedan ser autores los sujetos cualificados. Prueba de ello es que en el delito fiscal se puede recurrir al art. 31 CP, dudosa venia en delitos en los que el peso del componente de infracción de deber determina exclusivamente la autoría¹¹⁹¹.

El criterio de imputación del art. 31 CP cumple, junto con la estructura dogmática del tipo legal que configura un delito especial propio susceptible de intervención ejecutiva de naturaleza mixta, un papel relevante, pudiendo dilucidar

otro”), fue incorporado por la reforma al CP por la LO 15/2003. Sobre dicha inclusión se ha pronunciado con razón POLAINO NAVARRETE, M., *La Reforma penal española de 2003*, Editorial Tecnos, Madrid, 2004, págs. 44, 63 y sigs.; ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 38.

¹¹⁹⁰ Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 26ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2016, pág. 475. Al respecto, ha afirmado MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. pág. 78: “Por lo demás, conviene recordar que esta cuestión de la actuación en lugar de otro no se plantea únicamente en el supuesto de personas jurídicas, sino en todas aquellas hipótesis en que un sujeto (que no reúne las características especiales de la autoría) actúe en nombre o en representación de otro sujeto (que es el que realmente las posee). Así sucede, p. ej., en el caso del representante de un incapaz que defrauda a la Hacienda pública, eludiendo el pago de los tributos debidos, si se considera que el representante no es sujeto activo idóneo del delito del art. 305. Solamente el incapaz es la persona que cumple la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria, y, por tanto, la especial condición de autoría, pero quien realiza la conducta defraudatoria no es él, sino su representante. De ahí que a ninguno de los dos sujetos les sería de aplicación el tipo del art. 305: al representante porque no reúne la condición exigida por el tipo, de ser deudor tributario; al incapaz porque no actúa”.

¹¹⁹¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal y económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015, págs. 644 y sig.

cuestiones problemáticas que suponen la intervención en las tramas de defraudación de personas que en principio no son obligadas tributarias, pero a las que se les ha transferido el deber en virtud de los arts. 45 y 46 LGT¹¹⁹² o, incluso, en supuestos en los que exista una especial asunción del dominio de la protección del bien jurídico tutelado.

Si bien el art. 31 CP permite ampliar el número de potenciales autores, no por ello deben ignorarse los requisitos de imputación de responsabilidad penal. Es decir, para que se impute la conducta típica a los transferidos, éstos deben poseer las mismas condiciones exigidas a los transferentes, que son los titulares originarios del deber: ser obligados tributarios por razón de la transferencia del deber y tener un elemento de dominio para la protección de los intereses penalmente protegidos por el tipo, pues en caso contrario se reclamaría un menor desvalor a los gestores que al propio obligado tributario¹¹⁹³.

¹¹⁹² Art. 45 LGT: “Representación legal. 1. Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales. 2. Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado. 3. Por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes”. Y el art. 46 LGT: “Representación voluntaria. 1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario. 2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente. A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos”.

¹¹⁹³ Vid. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. / MERINO JARA, I., *El delito fiscal*, Editorial Edersa, Madrid, 2000, pág. 96 y sigs.; ADAME MARTÍNEZ, F., *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de los administradores y los asesores fiscales*, Editorial Comares, Granada, 2009, pág. 61; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y

Como señala el propio art. 31 CP, esta previsión del reducido círculo de sujetos que proceden a “actuar por otro”, según la dicción actual del citado precepto, resulta legalmente concretada a los supuestos de los *administradores de derecho* y de los *administradores de hecho* de una persona jurídica, y, asimismo, a los supuestos de los *representantes legales* y de los *representantes voluntarios* que actúen en nombre de una persona física o jurídica.

En lo que se refiere especialmente al supuesto de imputación a los *administradores de derecho* y a los *representantes legales*, el reproche es factible “desde el momento en que es posible verificar que se ha cumplido de forma impecable el traslado del deber tributario a través de un título jurídicamente válido”¹¹⁹⁴. Además, considerando la calificación atribuida al art. 305 CP, se requiere que aquéllos tengan efectivo dominio y ejerzan funciones de administración.

Por otro lado, en lo que respecta a la ampliación de imputación a los *administradores de hecho*¹¹⁹⁵ y a los *representantes voluntarios* el escenario es muy

participación en el delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. pág. 79. En el mismo sentido, entre otras, STS de 26.XII.2001 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO).

¹¹⁹⁴ ECHAVARRÍA RAMÍREZ, R., “Análisis de la conducta típica y de la autoría en la defraudación tributaria. Una aproximación desde la política criminal”, op. cit., pág. 451.

¹¹⁹⁵ Serán supuestos de administrador *de hecho* aquellos en los que se presenta un nombramiento defectuoso, no inscrito o caducado, o administradores fácticos en que exista consentimiento de los socios, siempre que no exista administrador formalmente nombrado. Como apunta DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “Responsabilidad de las personas jurídicas”, en I. ORTIZ DE URBINA GIMENO (Coordinador), *Memento experto. Reforma penal 2010*, Editorial Lefebvre, Madrid, 2010, pág. 17: “El concepto penal de administrador de hecho es más extenso que el concepto mercantil, e incluye no sólo supuestos de no inscripción registral, situaciones transitorias de defectuosa documentación, etc., sino también a sujetos como el verdadero propietario de la empresa, el sujeto detrás del testafarro, etc.”. A su vez, sobre el administrador de hecho, el TS ha manifestado que “(e)l administrador de hecho debe participar activamente en la gestión y dirección, de forma permanente y no sujeta a esferas superiores de aprobación o decisión” (STS de 26.I.2007, Ponente: MARTÍNEZ ARRIETA, Fundamento de Derecho único). *Vid.*, al respecto, asimismo, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. “Autoría y participación en el delito de

distinto: el art. 31 CP permite el castigo aunque no concurra en ellos la condición de obligado tributario ni se pueda constatar una adecuada transferencia del deber, siempre que sean quienes dominen efectiva y plenamente el riesgo para el bien jurídico.

Especial interés en la materia presenta la hipótesis en que el administrador de derecho desconozca sus obligaciones tributarias, siendo éstas asumidas materialmente por un administrador *fáctico*, supuestos que han sido resueltos de distintas maneras¹¹⁹⁶. Veamos.

Por un lado, una posible solución consiste en rechazar la imputación al administrador fáctico debido a la existencia de un administrador de derecho y a la ausencia de un concreto traslado del deber tributario a aquél. Esta solución conduce a la impunidad del hecho cometido por el administrador fáctico, pues el principio de accesoriedad de la participación impediría atribuírselo como partícipe ante la falta de una conducta antijurídica del autor¹¹⁹⁷.

Otra postura, contrariamente, y que ha encontrado respaldo legal, afirma una posible imputación al administrador de hecho. En efecto, para quienes se enrolan en esta posición, en los casos de “testaferros” no existiría impedimento para castigar al extraño que asume de manera fáctica las funciones de administrador y defrauda a la Hacienda¹¹⁹⁸.

defraudación tributaria”, op. cit., esp. págs. 80 y sig.; ID., *Derecho penal y económico y de la empresa. Parte especial*, op. cit., pág. 646.

¹¹⁹⁶ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. págs. 81 y sig.

¹¹⁹⁷ Cfr. MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, 10ª. edic. revisada y actualizada, Editorial Reppetor, Barcelona, 2016, págs. 412 y sigs.

¹¹⁹⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal y económico y de la empresa. Parte especial*, op. cit., pág. 644.

Ahora bien, el camino a recorrer para atribuir la responsabilidad penal a la persona física en los términos del art. 31 CP debe contar con los siguientes pasos: en primer lugar, determinar la existencia de un acto típico objetivamente atribuible a la persona jurídica o a la persona física, pues de decaer el carácter de injusto típico en una acción quedará desvirtuado el objeto de toda imputación normativa¹¹⁹⁹. Luego, y una vez que se ha constatado que el acto es objetivamente imputable, se debe determinar cuáles son las personas físicas competentes en la ejecución del mismo y, por último, precisar quién o quiénes han quebrantado efectivamente el deber¹²⁰⁰.

En todo caso, el art. 31 CP no regula una regla de responsabilidad objetiva que deba aplicarse automáticamente¹²⁰¹, y en este sentido se ha pronunciado el TS apuntando expresamente lo siguiente:

“La aplicación de las reglas de la actuación en nombre de otro requiere que el agente no cualificado haya actuado representando a otro, es decir, *realizado* la acción que prevé la materia de la prohibición del tipo del delito especial

¹¹⁹⁹ FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, op. cit., esp. págs. 118 y sig.: “(...) puede ser que la empresa haya actuado dentro de los márgenes de riesgo permitido, con lo cual su coordinación con otros ámbitos haya sido correcta y no se pueda entender lo sucedido como un injusto sino como una desgracia. En el ámbito de las actividades empresariales suele existir un riesgo residual en beneficio de la actividad que es admitido por el Derecho penal como orden jurídico secundario. Los márgenes de permisión de riesgos en el ámbito de las actividades empresariales suelen ser muy amplios, ya que vivimos en una sociedad que necesita producir de forma competitiva con otros mercados. Tres ejemplos: los límites establecidos legal y reglamentariamente para la emisión de determinadas sustancias a la atmósfera, la utilización en productos alimentarios de sustancias que están prohibidas en otros países por sus posibles efectos nocivos y la utilización por parte de los laboratorios de hematología de una técnica de detección del virus del SIDA obsoleta pero obligada por el ministerio. Un ejemplo muy concreto: el art. 363 CP castiga a los productores, distribuidores o comerciantes que pongan en peligro la salud de los consumidores fabricando o vendiendo bebidas o comestibles destinados al consumo público y nocivo para la salud. Si no metemos en la cárcel a los productores, distribuidores o comerciantes de bebidas de alta graduación alcohólica o ricos en ácido úrico o colesterol es porque se trata de una actividad tolerada por el ordenamiento jurídico español que no puede generar responsabilidad penal, aunque formalmente se trate de conductas típicas”.

¹²⁰⁰ SILVA SÁNCHEZ, J. M., *Fundamentos del Derecho penal de la empresa*, 2ª. edición ampliada y actualizada, Editorial Edisofer, Madrid, 2016, págs. 296 y sigs.

¹²⁰¹ En este sentido, consúltese la STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ).

correspondiente. En el caso del delito fiscal, es preciso comprobar que el representante del sujeto tributariamente obligado ha infringido la ley fiscal que completa el tipo penal en blanco del art. 349 CP (1973) o del art. 305 del Código vigente. Dicho con otras palabras: el agente debe haber infringido el deber fiscal eludiendo el pago de tributos correspondientes a su representada”¹²⁰².

En consonancia con la consideración del Tribunal Supremo, se ha afirmado lo siguiente: “La aplicación de este precepto gravita por constatar previamente que una persona física ha realizado la acción típica en cuestión de forma inmediata, mediata o conjuntamente con otros, pues sólo sirve para dar cobertura legal a la falta de concurrencia de los elementos especiales exigidos por el tipo. Ha de quedar probada, por tanto, la participación de los hechos y la culpabilidad del administrador de la entidad. La responsabilidad penal no alcanzará el mero administrador formal que no ha tenido ninguna intervención en la realización de la conducta típica, a riesgo de encontrarnos ante una responsabilidad objetiva proscrita por nuestro ordenamiento jurídico”¹²⁰³.

Finalmente, un adecuado estudio del precepto exige el riguroso análisis del contenido y alcance del art. 31 bis CP¹²⁰⁴, disposición que nos permite apreciar el tratamiento de la existencia de una doble responsabilidad:

1. La de la persona *física* que, actuando como administradora -de derecho o de hecho- de una persona jurídica o como representante -legal o voluntaria- de una persona jurídica o de una persona física, incurre en un delito fiscal -art. 31 CP-, y

¹²⁰² STS de 12.II.2009 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER), Fundamento de Derecho único.

¹²⁰³ CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, op. cit., págs. 71 y sig.

¹²⁰⁴ *Vid.* un exhaustivo análisis del precepto, en CARRERAS MANERO, O. B., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas)”, en *CT*, núm. 143, 2012, págs. 57-80, esp. págs. 62-64.

2. La de la persona *jurídica* beneficiaria de la defraudación tributaria llevada a cabo por una persona física -art. 31 bis CP-¹²⁰⁵.

En rigor, y tal como estima el Profesor POLAINO NAVARRETE, “no se instaura propiamente un sistema vicarial (sustitutivo), ni un sistema funcionalista (incremento de riesgo derivado de incumplimiento de un rol), sino un singular *sistema bifronte de imputación* que instaura la responsabilidad criminal autónoma e independiente de la persona jurídica respecto de la responsabilidad de la persona física que comete el delito en el ámbito de actuaciones de las actividades societarias”¹²⁰⁶.

Sobre esto nos detendremos, específicamente, en un epígrafe posterior de este capítulo, luego de examinar con singular interés la responsabilidad criminal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria.

III.- Responsabilidad penal del asesor fiscal

A) Rol social del asesor

La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria es, sin duda, un tema de máximo interés y extraordinariamente discutible desde el punto de vista dogmático, así como desde la perspectiva político-criminal, pues uno de los principales problemas jurídicos que suscita el delito fiscal es el relativo a la determinación y calificación de la actuación de aquel experto y su posible participación en la ejecución de este tipo penal.

¹²⁰⁵ Cfr. POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 40.

¹²⁰⁶ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 44.

Comencemos nuestro estudio partiendo de la siguiente idea: “Si los jueces, por la supuesta complejidad de la materia, necesitan para decidir el asesoramiento de ‘peritos’ en Derecho fiscal, es evidente que el ciudadano lego difícilmente tendrá los conocimientos jurídicos especiales requeridos para el cumplimiento de sus deberes como obligados tributarios, que no tendrían los jueces”¹²⁰⁷.

De lo dicho se infiere fácilmente que la mayoría de los obligados tributarios tendrán que contar con la asistencia de un asesor fiscal en la gestión de las operaciones necesarias para el cumplimiento de sus deberes tributarios.

Así, y sin perjuicio de que en España no exista una normativa específica que regule sistemáticamente la actividad técnica del asesor fiscal¹²⁰⁸, las funciones que desempeña este profesional son las siguientes:

1. Asesoramiento jurídico, económico y contable al cliente-obligado tributario para el cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, lo que implica la información, el consejo y la orientación profesional de acuerdo a la legalidad que, incluso, en algunos supuestos, podrá traducirse en el aprovechamiento (legítimo) que permite la norma tributaria¹²⁰⁹. Éste no sustituye la

¹²⁰⁷ BACIGALUPO ZAPATER, E., “Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8715, 2016, págs. 18-22, esp. pág. 19.

¹²⁰⁸ GRAU RUIZ, A., “Aspectos críticos del régimen jurídico del asesor fiscal en el Derecho comparado”, en P. CHICO DE LA CÁMARA (Coordinador), *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, Monografía núm. 13, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1998, págs. 237 y sigs. *Vid.*, sobre la cuestión, ADAME MARTÍNEZ, F., “Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales”, en *RTT*, núm. 100, 2013, págs. 55-96, esp. pág. 55: “No obstante, sí existen en nuestro país Asociaciones de profesionales de adscripción voluntaria como por ejemplo la nuestra, el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) o el Registro General de Asesores Fiscales (RGAF), por citar las más significativas, que exigen distintos requisitos pero como digo son de carácter voluntario ya que se puede ejercer la profesión sin incorporarse a ninguna de ellas”.

¹²⁰⁹ Recuérdese lo apuntado relativo a la dificultad de distinguir entre asesorar “para pagar menos” y asesorar “para defraudar”. Al respecto: Sentencia de la AP de Córdoba de 11.V.2010

voluntad del cliente, sino que orienta su formación y aclara las repercusiones tributarias que sus decisiones económicas pueden conllevar¹²¹⁰.

2. Asistencia técnica en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su cliente-contribuyente. Es decir, el asesor fiscal, de acuerdo a esta función, llevará a cabo la gestión de los tributos que se vinculan con aquél. Y, además, en algunos supuestos,

3. Representación y defensa de los intereses de su cliente ante la Hacienda Pública, siempre que le haya otorgado el oportuno poder¹²¹¹, lo que, como se verá,

(Ponente: PUEBLA POVEDANO): “Lo cierto es que los contribuyentes suelen acudir a estos profesionales con la esperanza de que su cita con Hacienda no les produzca especiales problemas, e incluso las empresas con cierta estabilidad económica, suelen tener un contacto permanente con tales asesores para la llevanza de contabilidad o para aconsejarle de sus inversiones buscando resultados favorables frente a la Administración Tributaria. Realmente se hace difícil ubicar penalmente la responsabilidad de estos asesores, máxime cuando actúan como cooperadores necesarios, esto es, con un acto sin el cual el delito no se habría efectuado (...). Y esta dificultad acrece cuando como aquí ocurre, no disponemos del instrumento jurídico (contrato) que vincula el pretendido asesor con la entidad Neumeses. Teóricamente, esta posibilidad inculpativa debería proveerse del contenido de esa relación (arrendamiento de servicios, mandato o representante voluntario). O también cuando el delito sea directamente el resultado de su gestión, esto es, cuando como resultado de la intervención del asesor, se defrauda a la Hacienda Pública, realizándose los demás elementos del tipo penal del art. 305, pues la dificultad suele encontrarse en precisar la distinción entre asesorar para pagar menos y asesorar para defraudar. Fuera de estos casos y otros que teóricamente pudieran atribuir al gestor el dominio del hecho, hay que concluir que el responsable de cualquier irregularidad en la declaración, es el propio contribuyente. Y la razón de ello es que es ese contribuyente el que proporcione al asesor la documentación necesaria para elaborar las declaraciones de Hacienda. No se puede hacer recaer sobre esta profesión lo que algún autor ha llamado un insoportable deber de examen sobre las intenciones del obligado tributario. Esta doctrina fue la establecida por la Audiencia Provincial de Barcelona de 23-4-1993 que sienta la doctrina de que ‘no puede admitirse que una persona en su condición de asesor fiscal y contable asuma como obligación personal la responsabilidad de que todo lo que él refleje en los libros y declaraciones efectuadas para las empresas en las que presta sus servicios sean fiel reflejo de la realidad económica de la empresa al no disponer directamente de la información necesaria para realizarlo’”. Fundamento de Derecho tercero.

¹²¹⁰ *Vid.*, sobre la definición de “asesor fiscal”, MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, E., “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, en *REDUR*, núm. 13, 2015, págs. 269-306, esp. págs. 270-275.

¹²¹¹ *Vid.*, al respecto, STS de 22.I.1993 (Ponente: PUJALTE CLARIANA), Fundamento de Derecho décimo.

lleva consigo importantes consecuencias a efectos de la determinación de su responsabilidad penal por la comisión de un delito de defraudación tributaria.

El asesor es un *extraneus*, que no infringe el especial deber que da contenido al tipo delictivo especial propio de delito fiscal, por lo que se podrá admitir, únicamente, su intervención en el hecho delictivo como partícipe. Aquél ataca de forma mediata e indirecta el mismo bien jurídico, pero carece de la especial cualificación que posee el sujeto activo genuino, es decir, el obligado tributario. En suma, dogmáticamente, y en atención a que el tipo penal del art. 305 es un delito especial propio, la única forma en la que puede intervenir asesor fiscal, extraño en el delito, es la de partícipe.

Desde el punto de vista fáctico son múltiples los escenarios que se pueden formular atendiendo a la actuación concreta del asesor fiscal, que van desde el mero consejo hasta la actuación como representante, y a los efectos de determinar la posible responsabilidad penal del experto en una defraudación tributaria, es imprescindible distinguir algunos escenarios. Pero antes de proceder a tal diferenciación advertimos que, en todo caso, “cada situación concreta debe ser examinada en dependencia de las coordenadas especiales que se encuentran en el caso en cuestión, y son éstas las que deciden las posibles responsabilidades, deberes y derechos existentes”¹²¹².

B) Actuación peculiar del asesor

Con base en el hilo argumental últimamente expuesto, podemos distinguir las siguientes situaciones: en primer lugar, la actuación *dolosa* del asesor fiscal y, en segundo lugar, la actuación *culposa* de este profesional.

¹²¹² CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, op. cit., pág. 79.

En lo que se refiere al supuesto de actuación *dolosa* del asesor fiscal, podemos distinguir los siguientes casos:

1. El primer supuesto es el siguiente: el experto aconseja a su cliente-obligado tributario con el propósito de eludir sus obligaciones fiscales, haciéndole patente que de seguir el consejo incurriría en un delito fiscal.

En tal caso, el profesional realiza un aporte *imprescindible y necesario* para la comisión del delito fiscal, pues brinda determinados conocimientos técnicos especializados sin los cuales el delito no se podría haber cometido¹²¹³. Si el asesor fiscal recomienda o sugiere a su cliente eludir sus obligaciones con la Hacienda, indicándole cómo hacerlo, y el contribuyente procede de tal manera, la conducta del experto será propia de un cooperador necesario¹²¹⁴.

La mayor parte de la jurisprudencia, en estos supuestos de actuación dolosa del asesor fiscal, ha atribuido al profesional un grado de participación imputándole el título de participación de cooperador necesario, y en cambio descartando la vía de la inducción¹²¹⁵.

¹²¹³ Se engloban dentro del presente supuesto ejemplos tales como aquellos en que el asesor expide facturas falsas, diseña un entramado societario o un artificio contable dirigido a obtener un ilícito ahorro fiscal. Entre tantas, consúltense los siguientes pronunciamientos: SSTS de 26.VII.1999 (Ponente: DELGADO GARCÍA), de 26.VII.1999 (Ponente: DELGADO GARCÍA) y de 16.II.2001 (Ponente: ABAD FERNÁNDEZ); SSAP de Zaragoza de 6.III.2003 (Ponente: CUCALA CAMPILLO), de La Rioja de 21.X.2005 (Ponente: FRAILE MUÑOZ) y de Madrid de 26.VII.2006 (Ponente: ALHAMBRA PÉREZ).

¹²¹⁴ CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, op. cit., pág. 83, quien afirma, por ende, que “la labor del Ministerio Fiscal irá fundamentalmente dirigida a demostrar que los conocimientos del experto en esta materia tributaria diseñando determinadas *operaciones* complejas han resultado indispensables e *imprescindibles* para la comisión del delito” (*cursivas añadidas*).

¹²¹⁵ Únicamente se ha condenado al asesor fiscal como inductor en la STS de 30.IV.2003 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO). Sobre la inducción en el delito fiscal, consúltense SOTO NIETO, F.,

En este sentido, uno de los primeros precedentes jurisprudenciales de indiscutible interés en este particular estudio, el de la STS de 26 de julio de 1999, condenó al experto como cooperador necesario con los siguientes argumentos:

“Es correcto el razonamiento de la sentencia recurrida por el que considera que la participación (...) fue *imprescindible* para el desarrollo del delito en la forma concreta en que éste se ejecutó (...): su profesión de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas (teoría de los bienes escasos), de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos *no habría sido posible* su ejecución. Fue tan compleja la operación diseñada y realizada que no cabe pensar que se hubiera podido hacer sin la participación de Miguel T. La necesidad de la cooperación de éste (...) es evidente”¹²¹⁶ .

En la misma línea, el pronunciamiento del TS de 15 de julio de 2002 condenó al asesor fiscal como cooperador necesario, pues su profesión le permitió aportar conocimientos técnicos, eficaces e indispensables para la realización del delito¹²¹⁷.

Además, el Alto Tribunal afirmó que sólo puede ser autor directo de un delito fiscal el obligado tributario, y que la actuación del asesor se configura como una auténtica cooperación necesaria por realizar éste una actividad imprescindible

“Inducción en el delito especial propio (delito fiscal)”, en *Diario La Ley*, núm. 5866, 2003, *passim*.

¹²¹⁶ STS de 26.VII.1999 (Ponente: DELGADO GARCÍA), Fundamento de Derecho quinto (*cursivas añadidas*). *Vid.*, sobre el dolo del cooperador necesario, MIRÓ LLINARES, F., “¿Dime qué sabes y te diré de qué respondes? (El dolo del cooperador necesario en el moderno Derecho penal)”, en *Diario La Ley*, núm. 8077, 2013, *passim*.

¹²¹⁷ STS de 15.VII.2002 (Ponente: ANDRÉS IBÁÑEZ). En el mismo sentido, la SAP de Las Palmas de Gran Canarias de 11.II.2016 (Ponente: VERÁSTEGUI HERNÁNDEZ), Fundamento de Derecho cuarto.

tendente a la realización del delito, afirmación que debería matizarse tras la consideración del régimen de responsabilidad regulado en el art. 31 CP¹²¹⁸.

2. El segundo supuesto es constituido por la siguiente hipótesis: el asesor fiscal actúa dolosamente, sin conocimiento de dicha actuación por parte del cliente-obligado tributario.

Es perfectamente posible que el experto intente basar su éxito profesional en promesas de importantes reducciones o ahorros fiscales aun a costa de la legalidad (aspecto que puede ocultarse al cliente). En este escenario las consecuencias dependerán de cómo procede a actuar en el caso concreto el obligado tributario. Veamos.

Si el cliente-obligado tributario, pudiendo conocer el obrar antijurídico de su asesor, opta por mantenerse en la ignorancia, beneficiándose de dicha situación, estaríamos frente a un autor que obra con dolo eventual y un partícipe, de nuevo, que interviene como cooperador necesario si la actuación del profesional es

¹²¹⁸ Sobre la especial posibilidad de calificar al asesor fiscal como autor *mediato*, en la doctrina, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, op. cit., esp. pág. 92, se ha afirmado: “Lo que, a mi juicio, no resulta factible *de lege lata* en el Derecho español es poder llegar a calificar al asesor fiscal como *autor mediato* en el caso de que éste provoque en su cliente la errónea creencia de que su declaración es correcta (con el fin, p. ej., de aumentar su minuta) (...) la construcción de una autoría mediata no es posible en el delito del art. 305, aun cuando éste se conciba (como aquí se hace) como un delito mixto de infracción de deber y de dominio. En efecto, el intérprete no puede prescindir del dato legal de que este delito se tipifica sobre la base de la especial infracción de un deber extra-penal, y sin la presencia de este requisito el hecho es atípico. Así las cosas, la vía dogmática adecuada para castigar los supuestos de verdadera instrumentalización, en los que, por el motivo que sea, el asesor fiscal configura todo el acontecer típico defraudatorio, porque el obligado tributario confía ciegamente en él y lo deja todo en sus manos, debe hallarse en la cláusula de extensión de la autoría el art. 31, entendiendo que el asesor fiscal asume la posición de un verdadero administrador de hecho. En definitiva, según expliqué más arriba, si el delito del art. 305 se configura como un delito mixto de infracción de deber y de dominio, no habría obstáculo para que en casos como el planteado quepa entender que el obligado tributario está transmitiendo el deber al asesor fiscal, con lo cual reúne ya todos los requisitos descritos en el tipo legal para ser un verdadero autor inmediato del hecho”. Cfr., en sentido disidente, ROBLES PLANAS, R., *La participación en el delito: fundamento y límite*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 241.

imprescindible para la comisión del delito. Al respecto, recordemos la SAP de Barcelona de 5 de julio 2016 (caso *Messi*)¹²¹⁹, que estimó que el encausado obró con dolo eventual (apreciado en base a la “*ignorancia deliberada*”), en los siguientes términos:

“(…) cuando existen indicios de que el sujeto ha sido consciente de determinados elementos en los que no ha querido profundizar, asistiríamos a una realización objetivamente típica sin que el sujeto haya contado en el momento de realización del hecho con los conocimientos exigidos por el dolo del tipo cometido; pero esa falta de conocimiento sería, simplemente, el resultado de una decisión previa, más o menos consciente, de *no querer* obtenerlo”¹²²⁰.

En cambio, si el *obligado* tributario cree verdaderamente que su asesor está actuando dentro de la legalidad, aunque en realidad no sea así, parece correcto reconocer la atipicidad de su conducta por ausencia de dolo o, también, por la concurrencia de un error o ignorancia invencible que excluiría el dolo en el sentido del art. 14.1 CP. Y en cuanto a la actuación del asesor *extraneus* -al margen de los supuestos en los que cuente con poderes de administración o representación, *ex art. 31 CP-*, podría apreciarse una intervención como autor mediato en la que el *extraneus* (asesor fiscal) utiliza al *intraneus* (obligado tributario carente de dolo) como instrumento no doloso de comisión para la realización de un delito del que él no puede ser considerado autor.

Ahora bien, la naturaleza de delito fiscal como especial -que excluye la autoría mediata- y las exigencias inherentes a la accesoriedad -que supone que el partícipe precise de un hecho ajeno en el que intervenga- nos llevan a plantear la

¹²¹⁹ ALAMÁN, L., “El fraude de ley y la defraudación del artículo 305 del Código Penal: el caso *Messi*”, en *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 922, 2016, pág. 6.

¹²²⁰ En este sentido, consúltese SAP de Barcelona de 5.VII.2016 (Ponente: ARMAS GALVE), confirmada en sus propios términos por STS de 24.V.2017 (Ponente: VARELA CASTRO). En especial, sobre lo transcrito, véase el Fundamento de Derecho sexto.

siguiente cuestión: ¿es posible condenar al partícipe cuando no hay autor, bien porque la conducta de éste se encuentre amparada por una causa de exculpación, bien porque resulte excluida la responsabilidad por una excusa absolutoria, bien incluso porque el autor del injusto no haya podido ser enjuiciado?

Ciertamente, entre la autoría y la participación -sin perjuicio de que ambos constituyan títulos de intervención delictiva- existe una interrelación que manifiesta un diferente nivel cuantitativo de la intensidad de la intervención esencial o accesoria, que se predica desde dos enfoques: cuantitativo y cualitativo. Desde el primer enfoque, el cuantitativo, se exige que el autor principal realice actos que cuantitativamente formen parte de la ejecución del delito, lo que conduce a estimar que para que el partícipe pudiera ser sancionado como autor principal al menos ha de haber comenzado la ejecución de todo o parte del núcleo del delito que configura el hecho principal. Y, desde el enfoque cualitativo, la accesoriidad se distingue, en función de su exigencia progresiva en la escala secuencial de la teoría del delito, en distintos niveles: mínima (que, para que pueda sancionarse al partícipe, basta con que el hecho principal sea típico), limitada (que, para que pueda sancionarse al partícipe, el hecho principal sea típico y antijurídico) y máxima (que, para que pueda sancionarse al partícipe, el hecho principal sea típico, antijurídico y culpable)¹²²¹.

De manera predominante se ha reconocido relevancia al principio de accesoriidad *limitada*, conforme al cual el acto de intervención podrá castigarse sólo cuando el hecho principal sea típico y antijurídico, y por tanto se haya realizado el injusto típico por el autor. En ese sentido se pronunció la STS de 4 de julio de 1986, que afirmó lo siguiente:

¹²²¹ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 256 y sig.

“(…) ya es sabido que no puede haber participación en un delito inexistente, pero que, a pesar de ello, se puede participar en un comportamiento ajeno con tal que éste reúna determinados requisitos estructurales de la infracción de que se trate”, los cuales concreta más adelante en la atipicidad y antijuricidad”¹²²².

Descendamos, tras lo dicho, al último supuesto que venimos examinando: la actuación dolosa del asesor fiscal y la ausencia de dolo en la conducta del obligado tributario.

En primer lugar, ante una intervención accesorias es indudable que resultará invariable la posibilidad de imputación al asesor fiscal. Su participación, para que sea sancionada, necesita de una conducta principal típica y antijurídica, pero la ausencia de dolo¹²²³ en el obligado tributario -único sujeto que puede ser autor propio de la acción defraudatoria del delito fiscal- implicaría la atipicidad de su conducta. Es así que, en tal caso, ni siquiera desde la perspectiva extrema de la accesoriedad mínima, podría justificarse la responsabilidad del partícipe, dado que el hecho principal es atípico.

En síntesis, la actuación dolosa del asesor fiscal, que con su comportamiento genera un perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública, es merecedora de reproche penal en cuanto llega a dominar la ejecución típica. Pero es lo cierto que la naturaleza del delito fiscal -como tipo penal especial propio- y el principio de accesoriedad limitada -que exige un hecho principal típico y antijurídico- plantean una serie de dificultades dogmáticas que conducen al reconocimiento de una laguna

¹²²² STS de 4.VII.1986 (Ponente: COTTA MARQUÉZ DE PRADO).

¹²²³ Aunque para la doctrina finalista el dolo y la culpa son elementos del tipo de injusto (más propiamente: del tipo subjetivo) que definen tanto la acción como la antijuricidad y la culpabilidad, nos adscribimos a la tesis según la cual el dolo y la culpa son una forma de individualización o de personalización de la responsabilidad penal, por lo que correctamente se les designa como títulos de imputación (subjetiva), más que como singulares elementos del delito aunque también lo sean en cuanto en él se integran, que sostiene POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 115.

de punibilidad de la intervención del partícipe en la hipótesis en que no se pueda imputar injusto típico alguno al autor vinculado por la obligación tributaria.

Por el contrario, decae la existencia de laguna de punibilidad del asesor fiscal, procediendo efectuar imputación penal al mismo, en los siguientes supuestos:

I) El asesor fiscal cuente con poderes de administración o representación del obligado tributario, en cuyo caso podría responder en concepto de autor al amparo del art. 31 CP¹²²⁴.

II) No se castigue penalmente al autor a causa de su fallecimiento. La extinción de su responsabilidad criminal no impide la continuación del proceso respecto del resto de los encausados pudiendo ser condenados los partícipes en el hecho típico y antijurídico del autor principal fallecido. La accesoriedad se encuentra referida al hecho típico y antijurídico y no respecto de la culpabilidad o cualquier otra causa de carácter personal.

III) El autor principal estuviera afectado por un elemento negativo del delito, que puede ser excluyente de la culpabilidad del mismo por su conducta, bien por causas de inimputabilidad -como la alteración o anomalía psíquica- bien por otras causas de exculpación -como la no exigibilidad de otra conducta, que podría apreciarse en los supuestos de una incondicional confianza *in tuitu personae* que no revista la naturaleza de causa de ausencia de imputación determinante de la atipicidad de la conducta, ni por otro lado equivalga a una ignorancia deliberada que

¹²²⁴ En atención a lo previsto en el art. 31 CP, el asesor fiscal podrá ser responsable personalmente aun sin ser obligado tributario y hasta cuando no se pueda constatar una adecuada transferencia del deber (casos de actuación como administrador de hecho o representante voluntario), siempre que tenga efectivamente el pleno dominio del riesgo para el bien jurídico, e infrinja la norma lesionando o poniendo en peligro el bien jurídico protegido. El asesor fiscal que suplante al cualificado sujeto activo debe responder personalmente por el delito fiscal. Por ende, nada impide que los asesores fiscales respondan personalmente y en determinadas circunstancias como autores por su intervención en un delito de defraudación tributaria.

fundamente el dolo eventual en el autor obligado tributario-, o excluyente de la punibilidad conforme a exigencias político criminales -excusas absolutorias-.

Ahora bien, y en lo que se refiere a una actuación *culposa* por parte del asesor fiscal¹²²⁵, por ejemplo, en los casos en los que incurre en error vencible en la práctica del cálculo de la liquidación de la cuota a ingresar por su cliente, o en aquellos supuestos en los que elabora defectuosamente la declaración tributaria a presentar por el cliente-obligado, podemos distinguir los siguientes escenarios:

1. Que el asesor fiscal cuente con toda la información necesaria para la cuantificación de la cuota y para la confección de la declaración tributaria.

En este supuesto, el obligado tributario -sujeto activo genuino del delito fiscal- que ha facilitado toda la documentación que disponía al profesional, quedará exento de responsabilidad criminal. En cuanto al asesor tributario imprudente, dado que nos encontramos ante un delito esencialmente doloso, su conducta será atípica desde el punto de vista penal si no se acredita, al menos, un dolo eventual, sin perjuicio de la responsabilidad civil en que pudiera haber incurrido frente al cliente que se ve perjudicado por su actuación¹²²⁶.

2. Que el experto no cuente con toda la información y documentación necesaria para llevar a cabo sus tareas, o que aquél disponga de información o documentación equivocada o falsa, ya sea porque su cliente-obligado tributario se la ha ocultado deliberadamente o bien porque el mismo, inspirado por un ánimo

¹²²⁵ *Vid.*, sobre la imprudencia como error, POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 121 y sigs.

¹²²⁶ Recordemos lo dicho al momento de estudiar la imputación objetiva. Singularmente, lo apuntado en el epígrafe dedicado al análisis del principio de confianza en el delito fiscal (*vid. supra* Cap. III, epígrafe VI, apartado B, número 1).

defraudatorio inherente al dolo, le ha facilitado información incorrecta que no se corresponde con su realidad económica-financiera.

Aquí, la actuación del asesor fiscal, que obra en virtud de una información inexistente, defectuosa o mendaz que le ha proporcionado su cliente, se ve afectada por un error relevante, al actuar desconociendo que la liquidación por él practicada o la declaración presentada no se corresponden con la realidad, salvo obviamente que se acredite que conoció -o pudo y debió conocer- tal irregularidad o insuficiencia de la información o documentación provista por su cliente, supuesto en el que cabría calificar su actuación como cooperación necesaria.

Si el asesor se limita a llevar a cabo técnicamente los actos propios de su función como experto fiscal, su conducta deberá ser calificada como *neutral atípica*¹²²⁷, con independencia de si tiene o no conocimiento de que su aporte va a ser utilizado para la comisión de un delito fiscal¹²²⁸. Estamos frente a supuestos en los que el asesor no influye en la voluntad delictiva de incurrir en una defraudación tributaria, decisión que es adoptada libremente por el obligado tributario¹²²⁹.

Lo afirmado significa que la intervención de este experto no debería ser punible si actúa de acuerdo a su rol de asesor fiscal. Lógicamente, si el mismo

¹²²⁷ La problemática se refiere al ámbito de la teoría del delito relativo a la determinación de los criterios que permiten conocer cuándo nos encontramos ante un comportamiento neutral atípico. De entre cuantos autores se han ocupado del tema, sigue llamando la atención la teoría elaborada por el máximo formulador del funcionalismo normativo. Vid. JAKOBS, G., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, traducción de C. SUÁREZ GONZÁLEZ y M. CANCIO MELIÁ, Editorial Civitas, Madrid, 1996, esp. págs. 91-101.

¹²²⁸ En el mismo sentido, se ha estimado, CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, op. cit., pág. 82, que “cuando el asesor fiscal únicamente facilite a terceros mera información de los conocimientos propios de la profesión, incluidos aquéllos que de forma espuria contribuyan a la realización de un delito fiscal, sin ninguna otra intervención, su actividad será lícita, y en consecuencia, atípica”.

¹²²⁹ SILVA SÁNCHEZ, J. M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, op. cit., pág. 94. Cfr. ROBLES PLANAS, R., “Riesgos penales del asesoramiento jurídico”, en *Diario La Ley*, núm. 7015, 2008, págs. 1-7, esp. págs. 3 y sig.

defraudara la expectativa social comportándose al margen del estándar profesional de conducta neutral de su actividad, o si tuviera conocimiento cierto de que se encuentra contribuyendo a la comisión de un delito fiscal, en tales casos será objeto de imputación penal¹²³⁰.

En suma, no es merecedor de reproche penal el desconocimiento por parte del asesor de la auténtica realidad tributaria de su cliente, pues no pesa sobre él una obligación o deber concreto de comprobar que los datos facilitados por el obligado son ciertos o que le ha sido ocultada información relevante desde el punto de vista tributario. Evidentemente, en estos casos, únicamente el obligado tributario habrá de responder en concepto de autor por el ilícito por él perpetrado¹²³¹.

IV.- Responsabilidad penal de la persona jurídica defraudadora fiscal

A) Cuestiones preliminares y previsión legislativa

En el Derecho penal español, tradicionalmente, ha gobernado el principio *societas delinquere non potest*, razón por la que la autoría en delitos fiscales cometidos en relaciones jurídicas tributarias en las que el sujeto activo es una persona jurídica se regía (y se sigue rigiendo) por la regla de imputación prevista en el art. 31 CP, que previamente analizamos.

¹²³⁰ Cfr. la SAP de Zaragoza de 10.X.2005 (Ponente: ARRIERO ESPES) condenó al asesor fiscal de una empresa como *autor* de un delito fiscal, pero no por su condición de asesor, sino porque además era *administrador legal* de la empresa, ejerciendo efectivamente la gestión de la persona jurídica obligada tributariamente y poseyendo su dominio social (consúltese, especialmente, Fundamento de Derecho quinto).

¹²³¹ Cfr. ADAME MARTÍNEZ, F., “Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales”, op. cit., esp. pág. 83.

No obstante, desde el año 2003, el Derecho comunitario, por medio de Decisiones Marco y Directivas¹²³², ha ido introduciendo en el ordenamiento jurídico-penal el concepto de responsabilidad penal de la persona jurídica en concretas infracciones penales, régimen sensiblemente modificado por la reforma operada por la LO 1/2015¹²³³.

En primer lugar, recordemos que la LO 5/2010 “reconoce por primera vez en la Historia del Derecho penal (*scil.* español) la responsabilidad penal propia de la persona jurídica (art. 31 *bis*), con plena independencia de la que pueda corresponder a las personas físicas que actúen en el contexto de la actividad propia de la persona jurídica”¹²³⁴. Este régimen se instauró en un contexto de discrepancia doctrinal, y de controversia teórica y práctica sobre la materia, donde las dudas y la incertidumbre primaban sobre las seguridades y las certezas, y se hizo además, como puede suponerse, dando entrada en la legislación penal española a una sistematización positiva que contribuyó, no tardando, a interpretaciones encontradas en los diversos operadores jurídicos¹²³⁵.

¹²³² Podemos mencionar, entre otras, las siguientes Decisiones Marco: DM 2004/68/JAI, de 22 de diciembre de 2003, relativa a la lucha contra la explotación sexual de los niños y la pornografía infantil; DM 220/757/JAI, de 25 de octubre, dictada en materia de infracciones vinculadas al tráfico ilícito de drogas y precursores; y, DM 2005/667/JAI, de 12 de julio, adoptada en materia de contaminación por buques.

¹²³³ GARCÍA VALDÉS, C. / MESTRE DELGADO, E. / FIGUEROA NAVARRO, C., *Lecciones de Derecho penal. Parte especial* (adaptadas a la docencia del Plan Bolonia), 2ª. edic. (según las reformas del Código Penal de 2015), Editorial Edisofer, Madrid, 2015, págs. 13-15. Cfr. MANZANARES SAMANIEGO, J. L., *La reforma del Código penal de 2015. Conforme a las Leyes Orgánicas 1 y 1/2015, de 30 de marzo*, Editorial La Ley, Madrid, 2015, págs. 55-60.

¹²³⁴ POLAINO NAVARRETE, M. / POLAINO-ORTS, M., “Imputación normativa: exposición programática en casos fundamentales”, en C. ROXIN / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *Política criminal y Dogmática penal. Cuestiones fundamentales*, Editorial Ara, Perú, 2013, págs. 137-166, esp. pág. 181. En el mismo sentido, STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ): “No es discutible -frente a lo que acontece en otros sistemas, como en el italiano, en el que la dogmática llega a hablar de un verdadero *fraude de etiquetas*- que el régimen de responsabilidad de las personas jurídicas instaurado en España por las reformas de 2010 (RCL 2010, 1658) y 2015 es el propio de una responsabilidad penal” (Fundamento de Derecho quinto).

¹²³⁵ La introducción de la regulación positiva vino seguida de la Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2011, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código penal efectuada por la LO 5/2010, que sembró todavía más duda sobre la

En ese escenario de confusiones, y desde un inicio (muy poco tiempo después de su introducción de la redacción originaria), se evidenció que el régimen español de la responsabilidad penal de la persona jurídica presentaba coincidentes vicisitudes con los que se planteaban o con los que se evidenciaban en experiencias (teóricas o propuestas) de Derecho comparado¹²³⁶, donde un aspecto esencial que se infería era el de procurar el fomento de la participación activa de las propias empresas en la lucha contra la criminalidad producida en su seno.

Desde entonces hasta ahora ha sido creciente el interés y la atención puestos por el legislador en la implantación de los modelos de *gobernanza corporativa*, esto es, sistemas autorregulativos de prevención penal en las empresas con tal capacidad de rendimiento y de efecto que podrían incluso determinar la exención de su propia responsabilidad criminal¹²³⁷. De la misma forma que una persona física tiene diversos deberes y también diversas facultades de autoprotección, también la

eficacia de los modelos de prevención penal. Cfr., al respecto, LEYRE HERNÁNDEZ, “El nuevo artículo 31 bis del Código penal: exigencias legales (explícitas e implícitas) que permiten la atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica”, en J. L. DE LA CUESTA ARZAMENDI (Director) / N. J. DE LA MATA BARRANCO (Coordinador), *Responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013, págs. 103-125, esp. págs. 117 y sigs.

¹²³⁶ Resulta interesante revisar las experiencias en algunos países de Europa y América, *verbi gracia*: KUHLEN, L., “Compliance y Derecho penal en Alemania”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coords.), *Responsabilidad de la empresa y compliance*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014, págs. 90-125; SEMINARA, S., “Compliance y Derecho penal en Italia”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coords.), *Responsabilidad de la empresa y compliance*, op. cit., págs. 127-157; CARRIÓN ZENTENO, A. / URQUIZO VIDELA, G., “La responsabilidad penal del oficial de cumplimiento en el ámbito empresarial. Un breve análisis comparativo entre Alemania- Perú y Estados Unidos”, en K. AMBOS / D. C. CARO CORIA / E. MALARINO (Coords.), *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y Derecho comparado*, Jurista Editores-Cedpal- Cedpe, Lima, 2015, págs. 376-385; RUGGIERO, R. A., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Italia”, en M. ONTIVEROS ALONSO (Director), *Anuario Mexicano de Derecho Penal Económico*, Editorial Ubijus, México, 2015, pág. 459-511.

¹²³⁷ POLAINO-ORTS, M. / LINARES, M^a B., “Gobernanza corporativa y criminal compliance en la legislación española tras la reforma de 2015”, en E. SAAD-DINIZ / P. PODBOI ADACHI / J. OLIVEIRA DOMINGUES, *Tendências em governança corporativa e compliance*, 1^a edic., Editorial Liberars, São Paulo, 2016, págs. 181-206, esp. pág. 182.

persona jurídica dispone de esas facultades y viene obligada por esos deberes. O, dicho sea de otro modo, la única diferencia entre la persona física y la jurídica es fenomenológica; jurídicamente no hay, entre ellas, diferencia alguna¹²³⁸.

La implicación de la persona jurídica en la tarea de la prevención criminal mediante el cumplimiento de determinadas facultades y deberes de autoprotección era, pues, una realidad tan obvia y esperada que a nadie puede sorprender el nuevo régimen arbitrado por el legislador por obra de la LO 1/2015¹²³⁹. Una realidad no sólo en España, sino en el mundo actual comparado, que -no obstante la *juventud* e *inmadurez* de una figura en pleno crecimiento- ya ha conmovido y revolucionado las estructuras -vetustas y anquilosadas- del viejo sistema penal, aportando una nueva faz -una nueva cultura jurídico-empresarial¹²⁴⁰- en esta nueva época llamada, con acierto, “Derecho penal en la era del *compliance*”¹²⁴¹.

¹²³⁸ En general, sobre el concepto jurídico-penal de persona (física o jurídica) como titular de derechos y deberes y como destinatario de normas, POLAINO-ORTS, M., *Funcionalismo normativo. Bases dogmáticas para el nuevo Sistema de Justicia penal*, tomo 1, *Fundamentos y función del Derecho penal*, Centro de Estudios Superiores en Ciencias Jurídicas y Criminológicas (Cescijuc), México D.F., 2014, págs. 109 y sigs. También, más específicamente, ID., “Normativización de los títulos de imputación en el blanqueo de capitales: cuestiones problemáticas fundamentales de Parte general”, en K. AMBOS / D. C. CARO CORIA / E. MALARINO (Coords.), *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y Derecho comparado*, op. cit., págs. 253 y sigs.

¹²³⁹ CORCOY BIDASOLO y GÓMEZ MARTÍN, en el prólogo de la obra ya citada de MIR PUIG, S. / CORCOY BIDASOLO, M. / GÓMEZ MARTÍN, V. (Directores) / HORTAL IBARRA, J. C. / VALIENTE IVAÑEZ, V. (Coords.), *Responsabilidad de la empresa y compliance*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014, págs. IXX-XXVI, esp. pág. XXI.

¹²⁴⁰ CALCINA HANCCO, A., “*Criminal Compliance. Hacia una cultura de programa compliance penal*”, en B. H. ATENCIO VALVERDE / U. BUTRÓN ZEBALLOS / L. CHAYÑA AGUILAR (Directores) / A. CALCINA HANCCO / L. R. YANQUI MACHACA (Coords.), *Derecho penal & procesal penal. Delitos de crimen organizado y cuestiones actuales*, Editorial Grijley, Lima, 2014, págs. 151 y sigs.

¹²⁴¹ CARO CORIA, D. C., “¿Derecho penal en la era del ‘*compliance*’?”, en B. H. ATENCIO VALVERDE / U. BUTRÓN ZEBALLOS / L. CHAYÑA AGUILAR (Directores) / A. CALCINA HANCCO / L. R. YANQUI MACHACA (Coords.), *Derecho penal & procesal penal. Delitos de crimen organizado y cuestiones actuales*, op. cit., págs. 145 y sigs.

Pese a reconocer que aún no queda delimitada con la deseable precisión el vigente sistema de responsabilidad penal de las personas jurídica¹²⁴², son valiosas las modificaciones introducidas con la intención de poner fin a las dudas interpretativas que había planteado la regulación existente en el marco de la LO 5/2010. Con ese propósito, el nuevo texto en el art. 31 bis CP dispone:

“1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables:

a) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.

b) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

2. Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:

1.^a el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;

¹²⁴² Vid., ampliamente, POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 53-63; RODRÍGUEZ RAMOS, L., “Sobre la culpabilidad de las personas jurídicas. (Al hilo de las SSTs 514/2015 y 221/2016)”, en *Diario La Ley*, núm. 8766, 2016, págs. 5-9, esp. pág. 5.

2.^a la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;

3.^a los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y

4.^a no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.^a.

En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena.

3. En las personas jurídicas de pequeñas dimensiones, las funciones de supervisión a que se refiere la condición 2.^a del apartado 2 podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. A estos efectos, son personas jurídicas de pequeñas dimensiones aquellas que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

4. Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista en el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo.

5. Los modelos de organización y gestión a que se refieren la condición 1.^a del apartado 2 y el apartado anterior deberán cumplir los siguientes requisitos:

1.º Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.

2.º Establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos.

3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.

4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.

5.º Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo.

6.º Realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios”.

Las modificaciones operadas por el legislador de 2015 en el art. 31 bis CP, incorporando asimismo tres nuevos preceptos -31 ter, 31 quater y 31 quinquies- aspiran a “una mejora técnica en la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas con la finalidad de delimitar adecuadamente el contenido del ‘debido control’ que se debe ejercer en el seno de la persona jurídica y cuyo quebrantamiento permite fundamentar su responsabilidad penal (...) el alcance de las obligaciones que conlleva ese deber de control se condiciona, de modo general, a las dimensiones de la persona jurídica (...)”¹²⁴³.

Al respecto, ha señalado la STS de 16 de marzo de 2016:

“Es cierto que la voluntad del legislador no es el único de los parámetros hermenéuticos cuando se trata de fijar el alcance de un precepto penal. Pero también

¹²⁴³ Así se ha escrito en la Exposición de Motivos de la LO 1/2015, en donde además se deja plasmado que se asumen recomendaciones realizadas por algunas organizaciones internacionales, entre las que podemos destacar la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), cuyas directrices en gobierno corporativo y anticorrupción se han ido trasladando paulatinamente a los ordenamientos de los países miembros de la UE en los últimos años. Cfr. NIETO MARTÍN, A., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, 1ª. edic., Editorial Iustel, Madrid, 2008, págs. 102 y sigs. Vid. POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 58-58.

lo es que ese pasaje de la exposición de motivos no puede interpretarse de otro modo que como el confesado propósito legislativo de apartar nuestro sistema de algún modelo comparado -es el caso, por ejemplo, del derecho italiano, más próximo a la responsabilidad administrativa- en el que, no sin viva polémica, el papel de la persona jurídica sólo se justifica por la oportunidad de demostrar que, pese a la comisión del hecho de referencia a cargo de la persona física, aquélla actuó con la debida diligencia en la organización de las medidas de cumplimiento, de gestión y de control”¹²⁴⁴.

La lectura del otrora régimen de la responsabilidad penal de las personas jurídicas¹²⁴⁵ y su vigente regulación, nos permite observar que se conservan los supuestos introducidos por la LO 5/2010, de 22 de junio, pero se incorpora un caudal de modificaciones en su formulación que trascienden de la mera cuestión estilística de expresión literaria, incidiendo en la regulación substantiva de la materia.

En primer lugar, en la regulación anterior se señalaba que las personas jurídicas serían penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus *representantes legales* o por los *administradores de hecho o de derecho*¹²⁴⁶. Ahora, y tras la reforma, el art. 31 bis

¹²⁴⁴ STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ), Fundamento de Derecho quinto.

¹²⁴⁵ Art. 31 bis, conforme la redacción dada por la LO 5/2010: “1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho. En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso (...)”. *Vid.*, al respecto y ampliamente, TIEDEMANN, K., *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*, traducción de M. ABANTO VÁSQUEZ, Editorial Jurídica Grijley, Lima, 2007, págs. 89-110.

¹²⁴⁶ Cfr. DE LA CUESTA ARZAMENDI, J. L., “Responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho español”, en ID. (Director) / N. J. DE LA MATA BARRANCO (Coordinador), *Responsabilidad penal de las personas jurídicas*, op. cit., págs. 49-102, esp. págs. 64 y sig.

CP alude a los *representantes legales* o aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están *autorizados para tomar decisiones* en nombre de la persona jurídica u ostentan *facultades de organización y control* dentro de la misma. Resulta innegable que esta novedad conlleva una evidente extensión del círculo de personas que pueden generar responsabilidad penal en el seno de las personas jurídicas.

Por otro lado, anteriormente, y como ya se ha dejado escrito en el párrafo anterior, se requería que la comisión de los delitos por los representantes legales y administradores de hecho o de derecho de la persona jurídica fuesen realizados *en su provecho* (*scil.* de la persona jurídica). En la disposición vigente, distintamente, se habla del *beneficio directo o indirecto* en el aludido comportamiento, lo que podría suponer una relajación en el alcance del vínculo económico¹²⁴⁷. Sobre este último presupuesto destacado, la STS de 29 de febrero de 2016 ha destacado lo siguiente:

“(…) se trata de un extremo que, sin duda, habrá de resolverse de forma casuística en el futuro y que, junto con otros que incorpora el precepto, será, con toda seguridad objeto de importantes debates. Por ello convendría dejar claro desde ahora que ese término de ‘provecho’ (o ‘beneficio’) hace alusión a cualquier clase de ventaja, incluso de simple expectativa o referida a aspectos tales como la mejora de posición respecto de otros competidores, etc., provechosa para el lucro o para la mera subsistencia de la persona jurídica, en cuyo seno el delito de su representante, administrador o subordinado jerárquico se comete”¹²⁴⁸.

¹²⁴⁷ SILVA SÁNCHEZ, J. M., *Fundamentos del Derecho penal de la empresa*, op. cit., pág. 368.

¹²⁴⁸ STS de 29.II.2016 (Ponente: MAZA MARTÍN), Fundamento de Derecho decimotercero. *Vid.*, además, el análisis de la sentencia por VILLEGAS GARCÍA, M. A., “Hacia un modelo de autorresponsabilidad de las personas jurídicas. La STS (Pleno de la Sala de lo Penal) 154/2016, de 29 de febrero”, en *Diario La Ley*, núm. 8721, 2016, *passim*; DEL ROSAL BLASCO, B., “Sobre los elementos estructurales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas: reflexiones sobre las SSTs 154/2016 y 221/2016 y sobre la Circular núm. 1/2016 de la Fiscalía General del Estado”, en *Diario La Ley*, núm. 8733, 2016, págs. 9-15, esp. pág. 9-11; CALVO

En lo que se refiere a los delitos cometidos por trabajadores, la regulación anterior disponía que las personas jurídicas serían penalmente responsables de los delitos cometidos en el ejercicio de actividades sociales, y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes estando sometidos a la autoridad de los representantes legales y administradores de hecho o de derecho hubieren podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el *debido control* atendidas las concretas circunstancias del caso. Hoy, con el nuevo texto, se requiere que tales hechos se hayan podido realizar como consecuencia de un *incumplimiento grave* de aquéllos (*scil.* los superiores) de los *deberes* de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

Con todo, y como apuntó el TS en la Sentencia de 29 de febrero de 2015:

“El sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica se basa, sobre la previa constatación de la comisión del delito por parte de la persona física integrante de la organización como presupuesto inicial de la referida responsabilidad, en la exigencia del establecimiento y correcta aplicación de medidas de control eficaces que prevengan e intenten evitar, en lo posible, la comisión de infracciones delictivas por quienes integran la organización (...) Así, la determinación del actuar de la persona jurídica, relevante a efectos de la afirmación de su responsabilidad penal (...) ha de establecerse a partir del análisis acerca de si el delito cometido por la persona física en el seno de aquella ha sido posible, o facilitado, por la *ausencia de una cultura* de respeto al Derecho, como fuente de inspiración de la actuación de su estructura organizativa e independiente de la de cada una de las personas físicas que la integran, que habría de manifestarse en alguna clase de formas concretas de vigilancia y control del comportamiento de sus directivos y subordinados jerárquicos, tendentes a la evitación de la comisión por éstos de los delitos

VÉRGEZ, J., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas por delito fiscal”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2017, apartado VII.

enumerados en el Libro II del Código Penal como posibles antecedentes de esa responsabilidad de la persona jurídica”¹²⁴⁹.

Tras lo dicho, nuestro deseo es dar luz a una de las cuestiones más oscuras en la exégesis del delito fiscal: la responsabilidad penal de la persona jurídica por actuación de sus miembros, cuestión carente de precisión legal y que requiere para su interpretación de un esfuerzo intelectual evidente. En este sentido, y como se colige de la STS de 29 de febrero de 2016¹²⁵⁰, la conveniencia de aceptar la existencia de puntos controvertidos aconsejan “no interpretar algunas de las soluciones proclamadas como respuestas cerradas, ajenas a un proceso ulterior de matización. En pocas materias como la que ahora nos ocupa las soluciones dogmáticas son tan variadas. El debate parece inacabable y el hecho de que algunos de los autores que han abanderado las propuestas más audaces a la hora de explicar la responsabilidad de las personas jurídicas hayan rectificado sus planteamientos iniciales, es indicativo de que a un catálogo tan abierto de problemas no se puede responder con un repertorio cerrado y excluyente de soluciones. El cuerpo de doctrina jurisprudencial sobre una novedad tan radical referida a los sujetos de la imputación penal, sólo podrá considerarse plenamente asentado conforme transcurra el tiempo y la realidad práctica vaya sometiendo a nuestra consideración uno u otro problema”¹²⁵¹.

Ahora sí, tras el introito en la cuestión, entramos en el estudio del régimen vigente en lo que a nuestra materia concierne.

¹²⁴⁹ STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ), Fundamento de Derecho quinto. (*Cursivas añadidas*).

¹²⁵⁰ Como apunta la STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ), en el citado pronunciamiento de febrero de 2016, “(I)a existencia de un voto particular que acoge la opinión de siete Magistrados que, pese a la coincidencia en el desenlace del recurso, difieren de algunos de los núcleos argumentales del criterio mayoritario, es bien expresiva de la complejidad del tema abordado” (Fundamento de Derecho quinto).

¹²⁵¹ STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ), Fundamento de Derecho quinto.

B) Exégesis del art. 31 bis CP

1. Rasgos definitorios del régimen

La responsabilidad penal de las personas jurídicas no se trata de una responsabilidad ilimitada y reconocida con carácter general para cualquier tipo de delito sino que, por el contrario, sólo resultará operativa en relación con determinadas figuras delictivas que se encuentran previstas legalmente¹²⁵². A estos efectos, es preciso señalar que nada obsta para declarar autoras de los delitos contra la Hacienda Pública a las referidas entidades en virtud de lo dispuesto expresamente en el art. 310 bis CP¹²⁵³.

Resaltamos, también, que el régimen bajo análisis regula una responsabilidad de tipo acumulativo, es decir, la responsabilidad penal de las personas jurídicas no sustituye la correspondiente a las personas físicas mencionadas en el art. 31 bis.1 a) CP, sino que se acumula a esta última¹²⁵⁴, y ello incluso cuando no haya podido

¹²⁵² Cfr. LEYRE HERNÁNDEZ, “El nuevo artículo 31 bis del Código penal: exigencias legales (explícitas e implícitas) que permiten la atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica”, op. cit., pág. 114; CARRERAS MANERO, O. B., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas)”, op. cit., esp. pág. 64.

¹²⁵³ De conformidad con lo dispuesto en el art. 310 bis CP: “Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas: a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años. b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años. c) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310. Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas. Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33”.

¹²⁵⁴ GÓMEZ MARTÍN, V., “Artículo 31 bis”, en M. CORCOY BIDASOLO / S. MIR PUIG (Directores), *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*, Editorial Tirant lo blanch,

individualizarse a la concreta persona física responsable, o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella, tal y como lo dispone el art. 31 ter CP¹²⁵⁵. En este sentido, el TS en la Sentencia de 16 de marzo de 2016 apuntó:

“Son, por tanto, dos los sujetos de la imputación, cada uno de ellos responsable de su propio injusto y cada uno de ellos llamado a defenderse con arreglo a un estatuto constitucional que no puede vaciar su contenido en perjuicio de uno u otro de los acusados”¹²⁵⁶.

En el mismo sentido, el Alto Tribunal, el 13 de junio de 2016, dejó dicho:

“Además, aun en el supuesto de que, salvadas las exigencias derivadas del principio de legalidad y del acusatorio, se hubiera ejercido la acción penal contra la persona jurídica, la redacción del precepto no excluye la de la persona física que la representa si concurren en él los elementos de la autoría precisos para la imputación

Valencia, 2011, pág. 131. Cfr. CARRERAS MANERO, O. B., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas)”, op. cit., esp. pág. 64.

¹²⁵⁵ Art. 31 ter CP: “1. La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas en el artículo anterior, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos. 2. La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el artículo siguiente”.

¹²⁵⁶ STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ), Fundamento de Derecho quinto, f. *Vid.*, un análisis sobre el pronunciamiento en DEL ROSAL BLASCO, B., “Sobre los elementos estructurales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas: reflexiones sobre las SSTS 154/2016 y 221/2016 y sobre la Circular núm. 1/2016 de la Fiscalía General del Estado”, op. cit., esp. págs. 11 y sig. Destaquemos, además, que los representantes, dirigentes y sus respectivos dependientes, podrán responder criminalmente por un delito fiscal de forma autónoma y con independencia de la responsabilidad que corresponda atribuírsele a la persona jurídica, supuesto en el que nos remitimos al análisis del art. 31 CP. Cfr., asimismo y al respecto, POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 54-57.

y la subsunción de su conducta en la norma. El relato fáctico refiere un comportamiento típico en el acusado consistente en no hacer nada para evitar o disminuir, pudiendo hacerlo, los efectos y daños ecológicos que causó la industria que dirigía, comportamiento personal que es imputable al mismo y del que surge la responsabilidad penal. El art. 31 bis del Código penal actúa como una cláusula de determinación de la autoría definitoria del tipo de autor en las personas jurídicas. El art. 31 bis señala los presupuestos que han de concurrir para la declaración de persona jurídica como autora del delito, esto es, un delito cometido por persona física -representantes legales o por empleados- en nombre o por cuenta de una persona jurídica o en el ejercicio de las actividades sociales por cuenta o en beneficio directo o inmediato de la persona jurídica, y que por ésta no han adoptado las medidas de organización y gestión necesarias, que incluyen medidas de vigilancia y control de los posibles resultados típicos que el ejercicio de su actividad de la persona jurídica pueda realizar. En el diseño de esta imputación a título de autor del delito a la persona jurídica, el legislador ha optado por un sistema vicarial, siendo independiente la responsabilidad penal de la persona física y de la jurídica (art. 31 ter CP), respondiendo cada una de ellas de su propia responsabilidad. En el caso, de esta casación no se formuló acusación a la persona jurídica, por lo que ésta no pudo ser declarada. Por otra parte la responsabilidad de la persona física es independiente de la posible responsabilidad penal de la persona jurídica”¹²⁵⁷.

Con todo, y en virtud de lo expuesto, conforme al primer supuesto regulado en el art. 31 bis, para poder imputar un delito fiscal a una persona jurídica, la conducta típica deberá haberse llevado a cabo por alguna de las personas físicas enunciadas en el precepto aludido *ut supra* (representantes legales o quienes actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, estén autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostenten facultades de organización y control dentro de la misma), siempre y cuando dicha figura delictiva se cometa en *beneficio directo o indirecto* de la persona jurídica, lo

¹²⁵⁷ STS de 13.VI.2016 (Ponente: MARTÍNEZ ARRIETA), Fundamento de Derecho primero.

que puede ser factible si la cuota defraudada se utiliza en las actividades propias de la entidad o bien si se transfiere al patrimonio de los socios¹²⁵⁸.

El art. 31 bis.1 b) CP establece, a su vez, una doble vía de imputación, en la medida en que se hace responsable a las personas jurídicas no sólo por los delitos cometidos por las personas ya señaladas y bajo las condiciones descritas (apartado “a”), sino también por quienes estando sometidos a la autoridad de las personas indicadas en el art. 31 bis 1 a), han podido realizar los hechos delictivos debido al incumplimiento grave de los deberes de supervisión, vigilancia y control por parte de aquéllas (*scil.* los superiores).

Si se repara en esto último, pareciera que los sujetos mencionados en el apartado a) son sujetos obligados a supervisar, vigilar y controlar las conductas de los subordinados. Como se ha dicho: “El conjunto resulta, en parte, más preciso que el del texto anterior que aludía a que el delito se hubiera podido cometer por no ejercerse sobre los subordinados un ‘debido control’ sin especificar quién debía ejercerlo. En este sentido, el ámbito de responsabilidad de la persona jurídica por hechos cometidos por subordinados parece haberse estrechado. Sin embargo, y como se ha venido indicando, el círculo de sujetos que pueden dar lugar a responsabilidad de la persona jurídica en virtud del apartado a) parece haberse ensanchado”¹²⁵⁹.

Por otro lado, y en lo que se refiere al art. 31 bis 1 a), debemos recordar que los sujetos allí mencionados deberán actuar *en nombre o por cuenta de las mismas*, y en su *beneficio directo o indirecto*, lo que excluye la responsabilidad penal de la

¹²⁵⁸ CARRERAS MANERO, O. B., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas)”, op. cit., esp. pág. 65. Cfr., en el mismo sentido, SILVA SÁNCHEZ, J. M., *Fundamentos del Derecho penal de la empresa*, op. cit., pág. 368.

¹²⁵⁹ SILVA SÁNCHEZ, J. M., *Fundamentos del Derecho penal de la empresa*, op. cit., pág. 370.

persona jurídica por la comisión de un delito fiscal cuando dichos sujetos no cometan el referido tipo penal en tal condición, esto es, lo hagan “actuando al margen de su función de representación o administración de la sociedad, aunque la comisión del delito favorezca económicamente a la persona jurídica”¹²⁶⁰.

En aquel sentido, se puso de relieve por la doctrina lo siguiente: “Al imputarse la responsabilidad penal como consecuencia de los actos derivados de quien materialmente los gestiona, aquélla también puede tener lugar por las correspondientes actuaciones del administrador cuando éste tenga la condición de gestor independiente -como, ad. ex., un abogado o un asesor fiscal-, y ello, además, porque no resulta imprescindible que dicho sujeto se encuentre formalmente vinculado a la empresa a través de un contrato laboral o mercantil, siendo suficiente con que el trabajador actúe por cuenta de esta última y en su provecho”¹²⁶¹.

En lo que se refiere al apartado b) del art. 31 bis CP, recordemos que la imputación a la persona jurídica deriva del hecho de que el delito en cuestión haya sido cometido por quienes estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el apartado a), pudieron cometer el delito por haber éstos (representantes legales o aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro

¹²⁶⁰ GÓMEZ MARTÍN, V., “Artículo 31 bis”, en M. CORCOY BIDASOLO / S. MIR PUIG (Directores), *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*, op. cit., esp. pág. 133.

¹²⁶¹ ADAME MARTÍNEZ, F., *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de los administradores y los asesores fiscales*, op. cit., pág. 96. A la vista de las consideraciones efectuadas, y en relación con los dos supuestos, resulta criticable que no se hayan previsto consecuencias de diferente gravedad para la persona jurídica en función del sujeto que hubiese cometido el tipo penal en nombre de la misma, y ello con base en la existencia cierta de una organización defectuosa y una carencia de control en sede de la sociedad. Como se ha puesto de manifiesto en MORALES PRATS, F. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas (arts. 31 bis., 31.2 supresión, 33.7, 66 bis., 129, 130.2 CP)”, en G. QUINTERO OLIVARES (Director), *La Reforma Penal de 2010: análisis y comentario*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 65: “(...) hubiera sido deseable que para los supuestos de delitos cometidos por empleados descontrolados, se hubiere impuesto la pena en su mitad inferior”.

de la misma) *incumplido gravemente* los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

Este último requisito legal de *incumplimiento grave* permite estimar que cuando se infringen los deberes positivos no sólo responderán los subordinados por sus actuaciones, sino también los superiores por haber omitido la conducta legalmente exigida de evitación de comisión de delitos mediante el cumplimiento de los especiales deberes de vigilancia y supervisión que les incumbe¹²⁶². En efecto, y como señaló el TS en el pronunciamiento de 16 de marzo de 2016:

“La persona jurídica no es responsable penalmente de todos y cada uno de los delitos cometidos en el ejercicio de actividades sociales y en su beneficio directo o indirecto (...). Sólo responde cuando se hayan ‘incumplido gravemente de los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad, atendidas las circunstancias del caso’. Los incumplimientos menos graves o leves quedan extramuros de la responsabilidad penal de los entes colectivos”¹²⁶³.

Con el basamento expuesto, y en lo que a nuestra materia se refiere, continuemos nuestro análisis centrándonos en el estudio de la eximente de responsabilidad penal para la persona jurídica, efecto de la implantación de un *modelo de prevención* de delitos (convencionalmente denominado *criminal compliance program*), regulado en el art. 31 bis, apartados 2, 3, 4 y 5 CP¹²⁶⁴.

¹²⁶² Como apunta la Circular de la FGF 1/2016, de 22 de enero: “Esta clara disminución de la intervención punitiva permite dejar fuera del ámbito penal aquellos incumplimientos de escasa entidad (no graves) frente a los que solo caben las sanciones administrativas o mercantiles que disciplinan algunas de las materias relacionadas con las infracciones para las que el Código Penal contempla la responsabilidad de la persona jurídica” (págs. 1-65, esp. pág. 50; accesible en: https://www.fiscal.es/fiscal/publico/ciudadano/documentos/circulares_consultas_instrucciones).

¹²⁶³ STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ), Fundamento de Derecho quinto.

¹²⁶⁴ SILVA SÁNCHEZ, J. M., *Fundamentos del Derecho penal de la empresa*, op. cit., pág. 370 y nota 1.

2. Sistema de exención de responsabilidad

La novedad mayor que aporta la nueva regulación en el ámbito empresarial es la adopción de un modelo de prevención de delitos o de un programa penal de cumplimiento (*criminal compliance, corporate compliance*)¹²⁶⁵ que opera, desde el lado negativo de las eximentes penales (y no únicamente como una circunstancia atenuante), como una causa de exención de responsabilidad jurídico-penal.

El anterior art. 31 bis CP, en su apartado cuarto, disponía literalmente lo siguiente:

“Sólo podrán considerarse *circunstancias atenuantes* de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, *con posterioridad* a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades: (...)

d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica”¹²⁶⁶.

¹²⁶⁵ Cfr., al respecto y entre otros, ROTSCH, T., “Sobre las preguntas científicas y prácticas del *criminal compliance*”, traducción de J. WINTER ETCHEBERRY, en D. C. CARO CORIA (Director), *Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, núm. 3, Cedpe, Lima, 2015, págs.13-29, esp. pág. 14: “El concepto en inglés de *compliance* significa ‘cumplimiento’, ‘conformidad’ o ‘seguimiento’. Se trata de un concepto relacional (*Relationsbegriff*), cuyo significado solo puede inferirse a través de su objeto de referencia. En la adopción del concepto métrico original es de suponer que bajo la idea de *compliance* -‘to be in compliance with the law’- en un sentido absolutamente básico se entiende comportarse en conformidad ‘con el derecho vigente’ (...).” *Vid.*, una excelente visión de conjunto en los capítulos XVII, XVIII y XIX de CARO CORIA, D.C. / REYNA ALFARO, L.M., *Derecho penal económico*, tomo I, *Parte general*, Jurista Editores-Cedpe-Caro & Asociados, Lima, 2016, págs. 747 y sigs., 773 y sigs., 807 y sigs.

¹²⁶⁶ Tras la reforma de la LO 1/2015, esta circunstancia se mantiene en los mismos términos que antes de la modificación, en el incorporado art. 31 quater CP que dispone expresamente lo siguiente: “1. Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades: (...) d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica (...)”.

Pese a la aparente claridad de la disposición, su regulación generó numerosas discusiones en el ámbito de la doctrina más especializada en la materia, especialmente referidas a los efectos benévolos que desplegaba la implementación de un modelo de prevención penal y, más que nada, la factible exoneración total de responsabilidad criminal de la persona jurídica¹²⁶⁷.

Por ello, la reforma llevada a cabo por la LO 1/2015 al art. 31 bis CP, por medio de los apartados 2, 3, 4 y 5, se dedicó a caracterizar la *eximente* de responsabilidad penal de la persona jurídica -apartados transcritos en el planteamiento introductorio de este apartado- dilucidando cualquier polémica que haya podido surgir en torno a la cuestión previamente señalada. En efecto, se expresa en los apartados 2 y 4 que, de cumplir con las condiciones allí señaladas, la persona jurídica quedará *exenta* de responsabilidad si adoptó y ejecutó con eficacia, *antes* de la comisión del delito, modelos de organización y gestión idóneos para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión¹²⁶⁸.

Tales programas penales de cumplimiento operan como mecanismos internos ejecutados por la persona jurídica para detectar y prevenir comportamientos delictivos en su mismo seno. En otras palabras, se intenta brindar incentivos a las

¹²⁶⁷ Discusiones que la FGE, por medio de su Circular 1/2011, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código penal llevada a cabo por la LO 5/2010, intentó dilucidar. En efecto, este documento no otorgó valor alguno de *eximente* a los modelos de prevención.

¹²⁶⁸ BACIGALUPO ZAPATER, E., *Compliance y Derecho penal*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2011, págs. 27 y sigs. Cfr. ROTSCH, T., “Criminal Compliance”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 1, 2012, págs. 2 y sigs.

organizaciones que se estructuran de tal manera que mediante los modelos de prevención penal actúan como *autopolicía* de su propia conducta¹²⁶⁹.

Cabe destacar que la FGE en la Circular 1/2016, de 22 de enero, partiendo de que el art. 31 bis establece un sistema de responsabilidad indirecta o vicarial conforme al cual el fundamento de la responsabilidad penal de la persona jurídica descansa en un hecho ajeno y no en un hecho propio¹²⁷⁰, sostiene que la aplicación del modelo de organización y gestión como circunstancia exoneratoria de responsabilidad se debe calificar como “excusa absolutoria, como una causa de exclusión personal de la punibilidad y no de supresión de la punibilidad, reservadas estas últimas causas para comportamientos *post delictivos* o de rectificación positiva, como los contemplados en las circunstancias atenuantes del art. 31 quater”¹²⁷¹.

No es momento éste para profundizar en la debatida cuestión de la naturaleza jurídica del programa de cumplimiento. Únicamente señalaremos la incoherencia e incorrección del planteamiento de la FGE que, por un lado, no cataloga como “eximente” a una circunstancia que exime de responsabilidad y, por otra, considera el programa de cumplimiento como “excusa absolutoria” o “causa de exclusión personal de la punibilidad” (aunque añade “y no de supresión de la punibilidad”), y a continuación afirma que excluye un elemento de la tipicidad (objetiva o subjetiva), con lo que tendría que ser, en todo caso, una causa de atipicidad.

¹²⁶⁹ GALLEGO SOLER, J. I., “*Criminal Compliance* y proceso penal: reflexiones iniciales”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coords.), op. cit., págs. 195-272, esp. pág. 203.

¹²⁷⁰ Al respecto, STS de 2.IX.2015 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ): “(...) ya se optara por un modelo de responsabilidad por el hecho propio, ya por una fórmula de heterorresponsabilidad parece evidente que cualquier pronunciamiento condenatorio de las personas jurídicas habrá de estar basado en los principios irrenunciables que informan el derecho penal” (Fundamento de Derecho tercero).

¹²⁷¹ Así lo dice la ya mencionada Circular de la FGF 1/2016, de 22 de enero, págs. 1-65, esp. pág. 56.

Otro es el criterio del TS, que en la Sentencia del 29 de febrero de 2016 consideró que no estaríamos ante una excusa absolutoria, sino ante una exención de responsabilidad relacionada con el tipo objetivo del injusto, “puesto que la exoneración se basa en la prueba de la existencia de herramientas de control idóneas y eficaces cuya ausencia integraría (...) el núcleo típico de la responsabilidad penal de la persona jurídica”. El Tribunal descarta que tales herramientas puedan entenderse como excusa absolutoria si tenemos en cuenta que ésta “ha de partir, por su propia esencia, de la previa afirmación de la existencia de la responsabilidad, cuya punición se excluye, mientras que (...) la presencia de adecuados mecanismos de control lo que supone es la inexistencia misma de la infracción”¹²⁷².

Mayor razón asiste en este punto POLAINO NAVARRETE, quien -a propósito de la naturaleza jurídica de este cláusula- considera que nos encontramos frente a una *condición objetiva de exención de responsabilidad penal*, naturaleza que “viene a ser equivalente -a la inversa- a la de las condiciones objetivas de punibilidad en el concepto jurídico de delito: la condición objetiva de punibilidad, de no cumplirse, excluye el delito (por la no necesidad de la pena), y la condición objetiva de exención, de no cumplirse, excluye la exoneración de la responsabilidad penal de la persona jurídica (por acreditarse el merecimiento de pena)”¹²⁷³.

Por otro lado, y en el caso de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las personas jurídicas y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un

¹²⁷² STS de 29.II.2016 (Ponente: MAZA MARTÍN), Fundamento de Derecho octavo.

¹²⁷³ POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 57. Considérese lo señalado por la STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ): “(...) ya se califiquen esas causas obstativas de la responsabilidad penal de las personas jurídicas como *subsistema de circunstancias eximentes*, ya se predique de ellas la condición de *excusas absolutorias*, de *causas de exclusión de la culpabilidad* o, como ha llegado a sostenerse, *elementos negativos del tipo*, la controversia sobre la etiqueta dogmática no puede condicionar el estatuto procesal de las personas colectivas como sujeto singular y diferenciado de la imputación penal” (Fundamento de Derecho quinto).

órgano de la persona jurídica están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma¹²⁷⁴, el nuevo precepto dispone cuáles son las restantes condiciones que deben acreditarse para que estos modelos de prevención de delitos eximan de responsabilidad penal a la persona jurídica. A saber:

1. Que la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención haya sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;

¹²⁷⁴ Art. 31 bis 2 CP. Considérese, igualmente, lo dispuesto en el art. 31 bis 4 CP, que establece lo siguiente: “Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista en el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo”. Ciertamente, en este punto, creemos que, tal como afirma la Circular de la FGE 1/2016, “ni desde un punto de vista semántico, ni lógico ni teleológico existen razones para distinguir entre los modelos de organización y gestión exigibles a ambas categorías que, en todo caso, deberán ser ‘idóneos’ o ‘adecuados’ y cumplir los requisitos numerados en el apartado 5, expresamente declarados aplicables a los dos títulos de imputación. Sin embargo, el apartado 4 no se refiere al resto de las condiciones establecidas en el apartado 2. Pese a este silencio, la exigencia de un órgano de supervisión del modelo (condición 2.^a del apartado 2) es también común a ambos títulos de imputación (a él alude el cuarto requisito del apartado 5). Lo mismo sucede con la condición 4.^a, que resulta aplicable a ambos regímenes de exención pues si el órgano de control ha omitido o ejercido insuficientemente sus funciones el modelo no habrá sido ejecutado con la eficacia que tanto el apartado 2 como el apartado 4 imponen y necesariamente se habrá incumplido también alguno de los seis requisitos que, para uno y otro modelo de organización, establece el apartado 5”. Únicamente destaca que “(l)a única diferencia del doble régimen de exención de las personas jurídicas, se recoge en la condición 3.^a del apartado 2 que solo es predicable de los delitos cometidos por los sujetos del apartado a). Esta condición no se contempla para los subordinados, lo que permite a la persona jurídica eludir su responsabilidad en los supuestos de la letra b) simplemente acreditando que su modelo era adecuado, sin necesidad de probar que el dependiente había actuado fraudulentamente. En el modelo establecido debe acreditarse que el sujeto encargado de la vigilancia y control incumplió gravemente sus deberes, pero no es exigible recíprocamente a la persona jurídica que para eximirse de responsabilidad pruebe que el dependiente burló fraudulentamente el modelo de control”.

2. Que los autores individuales hayan cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención; y

3. Que no se haya producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano supervisor.

En todo caso, cuando las circunstancias detalladas previamente se acrediten de forma parcial, serán valoradas a los efectos de atenuación de la pena¹²⁷⁵.

La constitución de los modelos de prevención de delitos no resulta de ninguna manera obligatoria para la persona jurídica; ésta puede o no implementarlo¹²⁷⁶. Si lo hace, podría servir como causa de exención de responsabilidad criminal o, en su defecto, como causa de atenuación de la pena, pero aquella que no lo haya adoptado (de forma completa o incompleta) deberá considerar inviable los beneficios penológicos aludidos.

Con todo, y en lo que a nuestra materia se refiere, si los representantes legales o aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de una persona jurídica, autorizados para tomar decisiones en nombre de aquélla u ostentando facultades de organización y control dentro de la misma, incurren en la comisión de un delito de defraudación tributaria, harán responsable penalmente a la

¹²⁷⁵ Cfr., en este sentido, NIETO MARTÍN, A., “Cumplimiento normativo, criminología y responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en ID. (Director), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 90 y sig.: “Uno de los defectos principales del Código penal español actualmente, es que no da relevancia en la determinación de la sanción a aquellos casos en que existe un programa de cumplimiento, pero éste no resulta todo lo eficaz que debiera. Se trata de una incoherencia, pues uno de los rasgos de identidad más importantes del CP es la distinción entre eximentes completas e incompletas, que aunque no excluyen de responsabilidad sirven para una rebaja importante de la pena. El Proyecto de reforma de 2013 elimina este defecto. Los programas de cumplimiento no correctamente implementados, pueden dar lugar a una atenuación de la pena”.

¹²⁷⁶ NIETO MARTÍN, A., “La institucionalización del sistema de cumplimiento”, en ID. (Director), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, op. cit., págs. 187- 204, esp. págs. 190.

persona jurídica, salvo que, entre otras condiciones, el órgano de administración haya adoptado y ejecutado con eficacia, y antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión idóneos para prevenir delitos fiscales. En este caso, de haber actuado en los términos previstos por el legislador penal en los arts. 31 bis y siguientes CP, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad penal por la comisión del delito contemplado en el art. 305 CP¹²⁷⁷.

Igualmente, si quienes estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el apartado a) del 31 bis 1, pudieron realizar -en el ejercicio de actividades sociales, y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica- un delito fiscal por haberse incumplido gravemente por sus superiores los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso, la entidad quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir defraudaciones tributarias o para reducir de forma significativa el riesgo de comisión de delitos de tal naturaleza.

3. *Condiciones mínimas de los planes de prevención*

Determinar el contenido exacto de los programas penales de cumplimiento no es posible, pues la persona jurídica tiene libertad para implantarlos o ejecutarlos y

¹²⁷⁷ Consúltese, al respecto, STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ): “En efecto, desde la perspectiva del derecho a la presunción de inocencia a la que se refiere el motivo, el juicio de autoría de la persona jurídica exigirá a la acusación probar la comisión de un hecho delictivo por alguna de las personas físicas a que se refiere el apartado primero del art. 31 bis del CP (...), pero el desafío probatorio del Fiscal no puede detenerse ahí. Lo impide nuestro sistema constitucional. Habrá de acreditar además que ese delito cometido por la persona física y fundamento de su responsabilidad individual, ha sido realidad por la concurrencia de un delito corporativo, por un defecto estructural en los mecanismos de prevención exigibles a toda persona jurídica, de forma mucho más precisa, a partir de la reforma de 2015 (...)” (Fundamento de Derecho quinto).

hacerlo además de manera en que crea conveniente, en función de la estructura, la composición, el volumen, la actividad, etc., de la empresa¹²⁷⁸.

Aquella limitación puede verse como una ventaja, en la medida de que su carácter abierto permite la adaptación permanente a la realidad inestable de la persona jurídica; y, por el otro lado, como una desventaja, pues esta amplitud y falta de precisión de su contenido podría significar una mayor inseguridad al momento de determinar los deberes de la persona jurídica con relación a estos modelos de prevención¹²⁷⁹.

Antes de pasar al contenido de estos modelos de prevención penal que, como dijimos, dependerá del sector de la actividad desarrollada por la persona jurídica¹²⁸⁰, queremos dejar en claro que en el estudio de estos programas partimos del principio conocido como *tone from the top*, que establece lo siguiente:

“Cualquier programa eficaz depende del inequívoco compromiso y apoyo de la alta dirección de la compañía. El comportamiento y la implicación del Consejo de Administración y de los principales ejecutivos son claves para trasladar una cultura de cumplimiento al resto de la compañía. Por el contrario, su hostilidad hacia estos programas, la ambigüedad, los mensajes equívocos o la indiferencia ante su implementación traslada a la compañía la idea de que el incumplimiento es solo un riesgo que puede valer la pena para conseguir un mayor beneficio económico. La responsabilidad de la sociedad no puede ser la misma si el delito lo comete uno de

¹²⁷⁸ Esta afirmación, más allá de que la mencionada Circular 1/2016, de 22 de enero, haya intentado dilucidar ciertas cuestiones caducadas tras la reforma de 2015 con respecto a los programas penales de cumplimiento.

¹²⁷⁹ GÓMEZ-JARA DIEZ, C., *La responsabilidad penal de las empresas en los EEUU*, Centro de Estudios Ramón Areces, Sevilla, 2006, pág. 77.

¹²⁸⁰ RAMÍREZ ARBÚES, F. J. / DÍEZ DE REVENGA RUIZ, A., “El *compliance* en las organizaciones. Relación entre el *compliance* y otras áreas de la empresa. *Compliance* y gobierno corporativo”, en C. A. SÁIZ PEÑA (Coordinador), *Compliance. Cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa*, 1ª. edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2015, págs. 55-87, esp. págs. 63 y sigs.

sus administradores o un alto directivo que si lo comete un empleado. El primer supuesto revela un menor compromiso ético de la sociedad y pone en entredicho la seriedad del programa, de tal modo que los Sres. Fiscales presumirán que el programa no es eficaz si un alto responsable de la compañía participó, consintió o toleró el delito”¹²⁸¹.

Ahora bien, y considerando aquella premisa como nuestro norte, podemos apreciar ciertas exigencias mínimas que deben atenderse al momento de diseñar cualquier programa de cumplimiento¹²⁸². Estos requisitos constituyen una innovación aportada por la nueva ley que, sin duda, coadyuva a la operatividad y la concreción de este instituto que quedaba indefinido en exceso con la regulación anterior. Las condiciones mínimas son¹²⁸³:

1. Identificar las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.

Sobre este primer requisito, la Circular de la FGE 1/2016 detalla:

“La persona jurídica deberá establecer, aplicar y mantener procedimientos eficaces de gestión del riesgo que permitan identificar, gestionar, controlar y

¹²⁸¹ Como apunta la Circular de la FGF 1/2016, de 22 de enero, págs. 1-65, esp. pág. 53.

¹²⁸² *Vid.*, entre otros, SEMINARA, S., “*Compliance* y Derecho penal: la experiencia italiana”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coords.), op. cit., esp. pág. 136; LASCURAÍN, J. A., “La responsabilidad penal individual por los delitos de empresa”, en A. NIETO MARTÍN (Director), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, op. cit., págs. 271-303, esp. págs. 272 y sigs.

¹²⁸³ Ciertamente, debemos destacar que “(l)a índole administrativa de estas delimitaciones legales de los modelos de organización y gestión excede de la estructura propia de la ley penal, y no tiene sino el valor de una norma objeto de remisión que sirve para poder integrar el presupuesto normativo de la disposición penal. Su ubicación sistemática más adecuada sería la del Derecho administrativo sancionador o disciplinario, en lugar del articulado del Código penal. En todo caso, el sistema positivo establecido limita el alcance de la responsabilidad penal de la persona jurídica, por la vía de la restricción que implica la posición de garante y de la vigencia de la causa legal de exclusión de la punibilidad de la persona jurídica” (POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., pág. 60).

comunicar los riesgos reales y potenciales derivados de sus actividades de acuerdo con el nivel de riesgo global aprobado por la alta dirección de las entidades, y con los niveles de riesgo específico establecidos. Para ello el análisis identificará y evaluará el riesgo por tipos de clientes, países o áreas geográficas, productos, servicios, operaciones, etc., tomando en consideración variables como el propósito de la relación de negocio, su duración o el volumen de las operaciones. En las empresas de cierto tamaño, es importante la existencia de aplicaciones informáticas que controlen con la máxima exhaustividad los procesos internos de negocio de la empresa. En general, pues depende del tamaño de la empresa, ningún programa de *compliance* puede considerarse efectivo si la aplicación central de la compañía no es mínimamente robusta y ha sido debidamente auditada”¹²⁸⁴.

Así, y en lo que se refiere a nuestra materia, creemos que una de las características de un adecuado modelo de prevención consistiría, por ejemplo, en definir un mapa con los riesgos fiscales existentes unidos a su probabilidad de ocurrencia e impacto. Esta proyección debería identificar los peligros de incumplimiento fiscal susceptibles de sanción o ajuste positivo en la cuota del gravamen¹²⁸⁵.

Las empresas sometidas a auditoría de cuentas anuales se someten a la Nota fiscal del auditor en la que, de alguna manera, los riesgos observados a tenor de la información fiscal de la empresa quedan cubiertos, pero para el resto de las entidades sería aconsejable someterse a una auditoría fiscal antes de diseñar el mapa referido y los demás componentes de su gestión de riesgos fiscales¹²⁸⁶.

¹²⁸⁴ Como apunta la Circular de la FGF 1/2016, de 22 de enero, págs. 1-65, esp. pág. 44.

¹²⁸⁵ Ejemplos de riesgos de incumplimiento fiscal podrían ser la venta de acciones sometidas al art. 108 LMV, las operaciones concesionales, las valoraciones fiscales de activos, especialmente intangibles y, en general, cualquier operación que, por su envergadura, complejidad o importancia estratégica para la empresa, sea susceptible de generar una elevada sanción que pueda incluso poner en riesgo la continuidad del negocio

¹²⁸⁶ Cfr. PEÑA BERMÚDEZ, J. M., *Revisoría fiscal: una garantía para la empresa, la sociedad y el estado*, 2ª. edic., Editorial Ecoe, Bogotá, 2011, págs. 16 y sigs.

2. El segundo requisito es establecer los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos.

A propósito de este presupuesto, la Fiscalía señaló:

“Tales procedimientos deben garantizar altos estándares éticos, de manera singular en la contratación y promoción de directivos y en el nombramiento de los miembros de los órganos de administración. Además de la obligación de atender a los criterios de idoneidad fijados por la normativa sectorial y, en defecto de tales criterios, la persona jurídica debe tener muy en consideración la trayectoria profesional del aspirante y rechazar a quienes, por sus antecedentes carezcan de la idoneidad exigible”¹²⁸⁷.

En lo que respecta a nuestro ámbito se hace necesario crear un estándar de cumplimiento fiscal o protocolo de política tributaria que se refiera a los principios sobre los que se asienta la planificación de la empresa, que defina los riesgos fiscales, que explique las diferencias del modelo de negocio y de organización para justificar cumplidamente la razonabilidad de sus operaciones con trascendencia fiscal, que identifique los puntos del programa o modelo que representan la mayor importancia en términos de ventaja competitiva y, entre otras, que establezca la frontera entre lo que se entiende contingencia y lo que se entiende por seguridad fiscal¹²⁸⁸.

¹²⁸⁷ Como apunta la Circular de la FGF 1/2016, de 22 de enero, págs. 1-65, esp. pág. 44.

¹²⁸⁸ La mayoría de los modelos de cumplimiento, por ejemplo, IDW 980 alemán, incluyen la política fiscal como punto necesario. El estándar IDW AssS 980 es una norma hecha por el Instituto alemán de censores jurados de cuentas (*Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland*) en 2011 sobre Principios para el desarrollo de encargos sobre seguridad razonable en la evaluación de programas de CMS. Está hecho para auditores, enfocada a garantizar que se ha cumplido con la calidad (*assurance*) exigible en la evaluación y auditoría de *compliance*, y con los mínimos de solvencia y rigor exigibles en la evaluación de un programa. Para más información, consúltese: <http://www.idw.de>.

Además, y particularmente sobre este contenido, un programa idóneo debería, por ejemplo, someter a órganos colegiados las tareas críticas de los procesos principales del área fiscal susceptibles de hacer incurrir a la empresa en responsabilidad penal por defraudaciones. Es conveniente, en este sentido, maximizar la cautela explicando aquellas decisiones más arriesgadas y, al adoptarse cualquier medida tributaria, debería motivarse en razones económicas de manera que no pueda argüirse inexistencia de razones empresariales para sancionar a la empresa.

3. La tercera condición es disponer de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.

En lo que se refiere a nuestra materia, la persona jurídica debería trazar un adecuado plan de administración de los recursos económicos destinados a neutralizar los delitos fiscales dentro de su seno.

4. El cuarto requisito es imponer la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.

La Circular expresa acerca de este aspecto legal:

“La existencia de unos canales de denuncia de incumplimientos internos o de actividades ilícitas de la empresa es uno de los elementos clave de los modelos de prevención. Ahora bien, para que la obligación impuesta pueda ser exigida a los empleados resulta imprescindible que la entidad cuente con una regulación protectora específica del denunciante (*whistleblower*), que permita informar sobre incumplimientos varios, facilitando la confidencialidad mediante sistemas que la

garanticen en las comunicaciones (llamadas telefónicas, correos electrónicos...) sin riesgo a sufrir represalias”¹²⁸⁹.

Es decir, un modelo de organización y gestión idóneo para exonerar de responsabilidad penal a una persona jurídica por la comisión de un delito fiscal en los términos previstos en el art. 31 bis CP, debería contar con canales o líneas éticas por los que se puedan denunciar -con las cautelas legales oportunas- hechos relacionados con el cumplimiento fiscal de la empresa¹²⁹⁰.

5. El quinto requisito legal consiste en establecer un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo, a lo que la Circular agrega:

“Presupone la existencia de un código de conducta en el que se establezcan claramente las obligaciones de directivos y empleados. Las infracciones más graves, lógicamente, serán las constitutivas de delito, debiendo contemplarse también aquellas conductas que contribuyan a impedir o dificultar su descubrimiento así como la infracción del deber específico de poner en conocimiento del órgano de control los incumplimientos detectados a que se refiere el requisito cuarto”¹²⁹¹.

6. El sexto presupuesto es realizar una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de

¹²⁸⁹ Como apunta la Circular de la FGF 1/2016, de 22 de enero, págs. 1-65, esp. pág. 45. *Vid.*, sobre el *whistleblowing*, GARCÍA-MORENO, B., “Whistleblowing como forma de prevención de la corrupción en la administración pública”, en A. NIETO MARTÍN / M. MAROTO CALATAYUD (Directores), *Public Compliance. Prevención de la corrupción en administraciones públicas y partidos políticos*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2014, págs. 43-59, esp. págs. 43-47.

¹²⁹⁰ Como apunta la Circular de la FGF 1/2016, de 22 de enero, págs. 1-65, esp. pág. 45. *Vid.*, ampliamente y al respecto, GARCÍA-MORENO, B., “Whistleblowing y canales institucionales de denuncias”, en A. NIETO MARTÍN (Director), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, op. cit., págs. 206-220.

¹²⁹¹ Cfr. NIETO MARTÍN, A., “Código ético, evaluación de riesgos y formación”, en ID. (Director), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, op.cit., págs. 135-163, esp. págs. 150 y sigs.

sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad.

En relación a ello, la Circular 1/2016 apunta:

“Aunque el texto no establece plazo ni procedimiento alguno de revisión, un adecuado modelo de organización debe contemplarlos expresamente. Además, el modelo deberá ser revisado inmediatamente si concurren determinadas circunstancias que puedan influir en el análisis de riesgo, que habrán de detallarse y que incluirán, además de las indicadas en este requisito, otras situaciones que alteren significativamente el perfil de riesgo de la persona jurídica (por ej., modificaciones en el Código Penal que afecten a la actividad de la corporación)”¹²⁹².

Resulta fundamental, pues, que el modelo de organización y gestión contemple expresamente un plazo y regule un procedimiento concreto de revisión, con el propósito de detectar y adoptar soluciones para los defectos que se observen en el mismo.

Más allá de las exigencias mínimas expuestas, debemos recordar que en el diseño de estos programas penales de cumplimiento pueden existir evidentes diferencias dadas no sólo por las diversas actividades desarrolladas por las personas jurídicas que implementarán aquéllos, sino también por las distintas características estructurales y legislativas en las que se desenvuelven¹²⁹³.

¹²⁹² Como apunta la Circular de la FGF 1/2016, de 22 de enero, págs. 1-65, esp. pág. 45.

¹²⁹³ Vid. ARTAZA VARELA, O., “Programas de cumplimiento. Breve descripción de las reglas técnicas de gestión del riesgo empresarial y su utilidad jurídico-penal”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coords.), op. cit., pág. 240; SÁIZ PEÑA, C. A., “Introducción. ¿Qué es el *compliance*? Claves para la comprensión de esta obra. Grandes confusiones sobre *compliance*. Futuro del *compliance*. La ISO 19600 de *compliance*”, en ID. (Coordinador), *Compliance. Cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa*, 1ª. edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2015, págs. 33-54,

También, otra de las medidas que particularmente se podrían incluir en un modelo de prevención de delitos fiscales, sería en lo relativo a la comunicación interna. Con esto nos referimos a la información transmitida a los subordinados, pues su involucramiento en la cultura de cumplimiento fiscal es fundamental y esto se podría efectivizar mediante, por ejemplo, el *welcome pack*¹²⁹⁴, cursos, circulares internas con recibo de lectura, glosarios fiscales, etc. Asimismo, se debería poner especial atención en quienes tengan mayor relación con el área fiscal (asesoría jurídica, contabilidad, dirección financiera o auditoría interna, etc.) brindándoles la suficiente formación.

Por otro lado, y debido a que la información contable y fiscal generalmente se halla en soportes digitales y se genera por medio de programas informáticos, la política de seguridad informática está estrechamente vinculada al cumplimiento fiscal, por lo que habrá que considerar con especial interés las relaciones entre ambas ramas.

Asimismo, la confección de un cuadro de mando fiscal debería ser contemplado por el programa penal de cumplimiento, por su alta efectividad en el

esp. pág. 45; REYNA ALFARO, L. M., “Implementación de los *compliance programs* y sus efectos en la exclusión de la responsabilidad penal de los sujetos obligados”, en K. AMBOS / D. CARO CORIA / E. MALARINO (Coords.), *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y Derecho comparado*, op. cit., págs. 449-485, esp. pág. 463: “*El compliance* trasciende a esa noción básica haciendo referencia -como se aprecia- a todo un conjunto de medidas de organización empresarial destinadas a prevenir la aparición de riesgos jurídicamente relevantes orientando la actuación de los miembros de la empresa a favor del cumplimiento de la juridicidad”.

¹²⁹⁴ Es importante que las personas que se incorporan en una organización dispongan, tan pronto como sea posible, de la información necesaria acerca de sus valores y directrices de trabajo. No obstante, no siempre los *welcome packs* establecidos para ello contribuyen a adquirir consciencia de los aspectos realmente importantes sobre el cumplimiento de las normas y los estándares éticos. El paquete de bienvenida o *welcome pack* se configura por documentación trascendente sobre la organización que, normalmente, se facilita a las nuevas incorporaciones para su conocimiento. Su contenido debería estar destinado a transmitir información de relevancia desde la perspectiva de *compliance*, comprendiendo las políticas críticas de la organización, resultando ser una herramienta para generar o mantener la cultura corporativa de cumplimiento.

proceso de despliegue e implantación de estrategias, focalizando en la importancia de las tareas críticas y en la vigilancia de los procesos donde se concentra el mayor riesgo de incumplimientos tributarios¹²⁹⁵.

Igualmente, es necesario apuntar a la transparencia en el reporte de la información tributaria como pilar básico de una estructura fiscal óptima y cumplidora de la legalidad, lo que supone elegir procesos contables basados en estándares de reporte aceptados y revelar fielmente la imagen de la empresa a todos los efectos, especialmente, en lo que a datos y procesos con trascendencia tributaria se refiere.

Otra de las condiciones podría ser la utilización y generación de documentación tributaria interna, adherencia a protocolos internacionales, definición de *harmful practices*¹²⁹⁶, repositorios de evidencias del debido control, historial de

¹²⁹⁵ A modo de CMI se puede confeccionar un subcuadro de mando fiscal identificando competencias, tareas críticas, responsabilidades y líneas rojas. El concepto de Cuadro de Mando Integral -CMI (*Balanced Scorecard* -BSC)- fue presentado en 1992 por la Revista por la Revista *Harvard Business Review*, con base en un trabajo realizado para una empresa de semiconductores. Sus autores, Kaplan y Norton, plantearon el Cuadro como un sistema de administración o sistema administrativo (*management system*), que va más allá de la perspectiva financiera con la que los gerentes acostumbran a evaluar la marcha de una empresa. Según estos dos consultores, gestionar una empresa teniendo en cuenta solamente los indicadores financieros tradicionales (existencias, inmovilizado, ingresos, gastos), ignora la importancia de los activos intangibles de una empresa (relaciones con los clientes, habilidades y motivaciones de los empleados) como fuente principal de ventaja competitiva. De ahí surge la necesidad de crear una nueva metodología para medir las actividades de una compañía en términos de su visión y estrategia, proporcionando a los gerentes una mirada global del desempeño del negocio. El CMI es una herramienta de administración de empresas que muestra continuamente cuándo una compañía y sus empleados alcanzan los resultados definidos por el plan estratégico. Adicionalmente, permite detectar las desviaciones del plan estratégico y expresar los objetivos e iniciativas necesarios para reconducir la situación.

¹²⁹⁶ Lo que se entiende por “prácticas abusivas” ha ido evolucionando notablemente desde que se creó en 2002 el Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), con intención de promover la cooperación entre Administraciones Tributarias y desarrollar buenas prácticas. De sus reuniones periódicas, notas, declaraciones (como la de Seúl en 2006 o la de julio de 2009), y de sus grupos de trabajo sobre, por ejemplo, *Harmful tax practices* o el *Aggressive Tax Planning Directory*, han venido forjándose los conceptos de “gobernanza fiscal” y las “prácticas generalmente aceptadas” (al igual que las generalmente reprobadas), en términos de planificación fiscal.

lecciones aprendidas que se usarán para aplicar cambios en el sistema cuando se detecten novedades susceptibles de detectar riesgos fiscales, y otras medidas con similar naturaleza.

En verdad, si se repara en las condiciones mínimas se advertirá que deben formar parte del programa de cumplimiento todas las medidas que manifiesten objetivamente que una persona jurídica pretende reforzar una línea organizativa tendente al cumplimiento de la ley y que, al mismo tiempo, desincentive a las personas que actúan en su seno a que incurran o pretendan incurrir al margen del comportamiento ético mínimo esperado por la organización¹²⁹⁷.

4. *Oficial de cumplimiento*

a) Órgano supervisor de la persona jurídica

En la estructura de los programas penales de cumplimiento quien ocupa el rol más importante es precisamente el oficial de cumplimiento (el *compliance officer* en terminología anglosajona), quien -como veremos inmediatamente- se encarga de supervisar el funcionamiento y el cumplimiento del correspondiente modelos de prevención¹²⁹⁸.

¹²⁹⁷ SIEBER, U., “Programas de *compliance* en el Derecho penal de la empresa. Una nueva concepción para controlar la criminalidad económica”, en L. ARROYO ZAPATERO / A. NIETO MARTÍN (Directores), *El Derecho penal económico en la era del compliance*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013, págs. 63-110.

¹²⁹⁸ DOPICO-GÓMEZ ALLER, J., “Posición de garante del *compliance officer* por infracción del deber de control: una aproximación tópica”, en L. ARROYO ZAPATERO / A. NIETO MARTÍN (Directores), *El Derecho penal económico en la era del compliance*, op. cit., págs. 165-190, esp. págs. 165 y sigs., en donde se pone de manifiesto la necesidad de esta figura, especialmente en las medianas y grandes empresas, y se las caracteriza como personas obligadas a vigilar el cumplimiento de las medidas preventivas establecidas en el programa de cumplimiento, responsables o garantes del deber de control.

En el estudio del órgano supervisor de los modelos de prevención penal, el nuevo art. 31 bis CP distingue entre supuestos de delitos cometidos por representantes o administradores de la persona jurídica y delitos cometidos por subordinados¹²⁹⁹:

1. En los supuestos de delitos cometidos por administradores o representantes legales, para que proceda la aplicación de la exención de responsabilidad penal, se requiere que -entre otras circunstancias- la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención haya sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica. Y

2. En los supuestos de delitos cometidos por subordinados se requiere, en cambio, que, antes de la comisión del delito, la persona jurídica haya adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

De lo dicho se desprende un mérito del legislador al referirse, por primera vez, a la manera de organizar internamente las estrategias de prevención, aunque, al mismo tiempo, incurre en una desacertada omisión al no precisar la caracterización, configuración y contenido de estos órganos. Es lógico que esta circunstancia haya originado numerosas preguntas en el ámbito empresarial, en la medida en que el

¹²⁹⁹ Las complicaciones llegan a la hora de analizar la persona jurídica con sus especialidades, y cuando se pretende integrar el órgano de cumplimiento en su estructura societaria (RAMÍREZ ARBÚES, F. J. / DÍEZ DE REVENGA RUIZ, A., “El *compliance* en las organizaciones. Relación entre el *compliance* y otras áreas de la empresa. *Compliance* y gobierno corporativo”, op. cit., esp. págs. 63 y sigs.).

cumplimiento de los requisitos legales que deben presentar aquellos programas es imprescindible para que los modelos de prevención desplieguen sus efectos.

Por otro lado, si nos aferramos a la dicción del nuevo texto, da la impresión que en el supuesto en que el delito haya sido cometido por los subordinados no se requiere la existencia de un órgano de supervisión y control independiente del órgano de administración encargado de adoptar y ejecutar el modelo de prevención. Pero esta interpretación no es adecuada, pues el mismo art. 31 bis CP en su apartado quinto dispone cuáles han de ser las condiciones mínimas de *cualquier* modelo de prevención, sin distinción alguna.

Asimismo, carece de sentido en la *praxis*, pues lo más razonable es que el “órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica” sea el mismo en supuestos de delitos cometidos por representantes o administradores de la persona jurídica, y en aquellos cometidos por sus empleados¹³⁰⁰.

En suma, el órgano supervisor de la persona jurídica será el contemplado en el apartado segundo del art. 31 bis 2 CP, independientemente de quién haya cometido el delito, es decir, un administrador o representante legal de la persona jurídica, o un subordinado.

¹³⁰⁰ CAMACHO, A. / URÍA, A., “El impacto de la Ley Orgánica 1/2015 por la que se modifica el Código penal en los sistemas de *corporate compliance* de las personas jurídicas”, en *Diario La Ley*, núm. 8542, 2015, apartado V.1.

b) Caracterización legal del órgano supervisor de los programas penales de cumplimiento

Dicho lo anterior, y de revisar los requisitos a cumplimentar por el órgano supervisor regulado por el art. 31 bis CP, apartado segundo, observamos que la reforma de 2015 ofrece dos posibilidades en lo que respecta a su conformación:

1. Que sea un órgano de la persona jurídica con autonomía e iniciativa propia¹³⁰¹, o

2. Que sea un órgano de la persona jurídica que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica¹³⁰².

Vamos a detenernos en el estudio de esta segunda posibilidad, que permite que un órgano ya encargado de controlar internamente a la persona jurídica asuma las competencias del oficial de cumplimiento, para lo que, antes, hemos de ponernos de acuerdo en algunas notas definitorias comunes a ambas posibilidades de estructuración.

¹³⁰¹ Advierte la Circular de la FGE 1/2016, de 22 de enero: “(...) pese a que se pretende que el oficial de cumplimiento sea lo más independiente posible, al ser un órgano de la persona jurídica designado por el órgano de administración, al que asimismo debe vigilar, difícilmente gozará de plena autonomía en su función” (págs. 1-65, esp. pág. 49).

¹³⁰² Al respecto, como apunta la Circular de la FGE 1/2016, de 22 de enero: “El oficial de cumplimiento debe necesariamente ser un órgano de la persona jurídica, lo que facilitará el contacto diario con el funcionamiento de la propia corporación. Ello no implica que este órgano deba desempeñar por sí todas las tareas que configuran la función de cumplimiento normativo, que pueden ser realizadas por otros órganos o unidades distintos al específico de cumplimiento normativo”. Y “tampoco existe inconveniente alguno en que una gran compañía pueda recurrir a la contratación externa de las distintas actividades que la función de cumplimiento normativo implica”. Lo relevante en nuestra investigación “es que la persona jurídica tenga un órgano responsable de la función de cumplimiento normativo, no que todas y cada una de las tareas que integran dicha función sean desempeñadas por ese órgano” (págs. 1-65, esp. pág. 48 y sig.).

El oficial de cumplimiento debe ser un órgano de la persona jurídica y, además, parece que la opción más adecuada es que éste se integre por varias personas, descartando la idea de un órgano supervisor unipersonal. La integración plural faculta la toma de decisiones de forma colegiada y, consecuentemente, de manera meditada y consensuada, tal como lo exige un órgano con las tareas como las que se atribuyen legalmente al oficial de cumplimiento. Se suma a esta ventaja la posibilidad de que un órgano colegiado pueda integrarse por especialistas de distintas áreas de la gestión (jurídica, auditoría, financiera, recursos humanos), abarcando un mayor y mejor conocimiento del negocio y de la empresa. Incluso, puede dar cabida en él a personas independientes, ajenas a la empresa, lo que puede garantizar mejor la independencia¹³⁰³.

La dificultad reside cuando se intenta integrar al oficial de cumplimiento en la estructura interna de la persona jurídica, y aquí es cuando debemos precisar algunas cuestiones para intentar apenas aproximarnos a la dilucidación de esta problemática.

Para el caso de personas jurídicas de *pequeñas dimensiones* -aquellas que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y

¹³⁰³ *Vid.* sobre su eventual responsabilidad penal, entre tantos, LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A., “Salvar al oficial Ryan (Sobre la responsabilidad penal del oficial de cumplimiento)”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coords.), *Responsabilidad de la empresa y compliance*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014, págs. 301-336, esp. págs. 302 y sig., quien sobre este punto, apunta: “(...) ¿responde penalmente el oficial de cumplimiento de una empresa por delitos, o por ciertos delitos, que cometan los trabajadores, los directivos e incluso los administradores? La respuesta inicial es la tan temida por los ingenieros que administran empresas cuando preguntan a los juristas que los asesoran: ‘Depende’. Depende en primer lugar de una cuestión que es objeto de discusión doctrinal y que carece de una respuesta jurisprudencial precisa: ¿puede responder penalmente una persona por no evitar el delito que comete otra persona? Si la respuesta es positiva, comportará la delimitación de los requisitos de tal responsabilidad y dejará en el aire una nueva pregunta: ¿por qué título respondería tal omitente: como partícipe del delito del otro o incluso como su autor?”.

ganancias abreviada¹³⁰⁴-, el legislador de 2015 ha previsto en el apartado tercero del art. 31 bis CP, que las funciones de supervisión podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. Así pues, en una empresa de pequeña dimensión, su órgano de administración será el encargado de supervisar el modelo de prevención de delitos fiscales adoptado por ella.

Por otro lado, cuando se articule un programa penal de cumplimiento en *sociedades cotizadas*, es de interés acudir al Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas publicado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que establece lo siguiente:

“(…) bajo la supervisión directa de la comisión de auditoría o, en su caso, de una comisión especializada del consejo de administración, exista una función interna de control y gestión de riesgos ejercida por una unidad o departamento interno de la sociedad que tenga atribuidas expresamente las siguientes funciones:

a) Asegurar el buen funcionamiento de los sistemas de control y gestión de riesgos y, en particular, que se identifican, gestionan, y cuantifican adecuadamente todos los riesgos importantes que afecten a la sociedad;

b) Participar activamente en la elaboración de la estrategia de riesgos y en las decisiones importantes sobre su gestión y

¹³⁰⁴ Estas personas jurídicas son las que señala el art. 258 LSC: “1. Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: a) Que el total de las partidas de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros. c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta. Las sociedades perderán la facultad de formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior. 2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior”.

c) Velar por que los sistemas de control y gestión de riesgos mitiguen los riesgos adecuadamente en el marco de la política definida por el consejo de administración”¹³⁰⁵.

Cuestión polémica es la implementación de un órgano con autonomía e iniciativa propia en *sociedades medianas*, que buscan actualizar o crear programas de prevención de delitos que les permitan beneficiarse nada más y nada menos que con la exención de su eventual responsabilidad penal¹³⁰⁶.

En verdad, y mientras no exista un marco legal preciso sobre esta institución, no resulta fácil prever cómo evaluarán en sede judicial si el oficial de cumplimiento se somete o no a las condiciones mínimas requeridas por el legislador para que resulte procedente la exención de responsabilidad penal¹³⁰⁷.

¹³⁰⁵ Conforme a lo previsto en la recomendación 46 del Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas publicado por la CNMV en febrero de 2015 (accesible en http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_buen_gobierno.pdf). De esta forma se consigue que las funciones de los programas penales de cumplimiento sean ejercidas por técnicos y no por consejeros, evitando así posibles conflictos de interés. El Código Unificado de Buen Gobierno expone la razón de ser de esta recomendación en el principio 21 (“La sociedad dispondrá de una función de control y gestión de riesgos ejercida por una unidad o departamento interno, bajo la supervisión directa de la comisión de auditoría o, en su caso, de otra comisión especializada del consejo de administración”), explicando que con la creación de una unidad o departamento interno de control y gestión de riesgos se busca atender a las preocupaciones de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos en materia de programas penales de cumplimiento haciendo uso de las facultades indelegables del consejo de administración de las sociedades cotizadas en materia de aprobación de políticas de control y gestión de riesgos recogidas en el art. 529 ter de la Ley de Sociedades de Capital. Esta previsión pone de manifiesto una coordinación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y el legislador penal en materia de programas penales de cumplimiento de sociedades cotizadas.

¹³⁰⁶ Creemos que puede considerarse un punto de partida las recomendaciones en materia de buen gobierno expuestas anteriormente y tratar de reproducirlas a escala de la persona jurídica de que se trate. Del texto de la reforma se desprende que es esencial que el oficial de cumplimiento ejerza sus funciones de la forma más independiente posible. Por supuesto que, al ser un órgano de la persona jurídica, nunca podrá ser completamente autónomo pues habrá de ser nombrado por el órgano de administración que, por otro lado, está formado por los sujetos controlados por aquél (cfr. CAMACHO, A. / URÍA, A., “El impacto de la Ley Orgánica 1/2015 por la que se modifica el Código penal en los sistemas de *corporate compliance* de las personas jurídicas”, op. cit., apartado V.2).

¹³⁰⁷ Hasta la publicación de la Circular de la FGE 1/2016, de 22 de enero, los criterios para valorar la eficacia de los modelos de organización y gestión giraban en torno a la propia

Con todo, de centrarnos en nuestra materia, podemos apuntar una síntesis sobre lo que se refiere al oficial de cumplimiento: en los términos previstos por el legislador en el art. 31 bis CP, una persona jurídica puede resultar exenta de su responsabilidad penal por la comisión de un delito fiscal siempre y cuando el modelo de organización y gestión haya sido adoptado y ejecutado, antes de la comisión del delito, por el órgano de administración y, además, siempre que la supervisión de su funcionamiento y cumplimiento se haya delegado en un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos.

c) *Funciones y responsabilidad penal*

El oficial de cumplimiento no es una figura definida por la legislación española¹³⁰⁸, pero el legislador penal alude al mismo como el “órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la *función de supervisar* la eficacia de los *controles internos* de la persona jurídica”. De esta forma, aquél no sólo será el responsable de cumplir con la

literalidad de los preceptos aplicables y la jurisprudencia existente, en especial, en Italia y Estados Unidos. La Fiscalía acoge un significado de eficacia relativo, admitiendo como eficaz un programa que sólo permite reducir de forma significativa el riesgo de comisión del delito, que advierte que obligará al juez a efectuar un difícil juicio hipotético y retrospectivo sobre la probabilidad que existía de la comisión de un delito que ya se ha producido. Agrega: “Aunque la comisión del delito puede interpretarse como una inicial muestra de la ineficacia del modelo, lo cierto es que no puede descalificarse por ello automáticamente un programa por inefectivo. El delito no invalida necesariamente el programa de prevención, que puede haber sido diseñado e implementado adecuadamente sin llegar a tener una eficacia absoluta”. En la Circular se enumeran hasta nueve pautas que han de tener en consideración los Fiscales y, en definitiva, servirán de apoyo tanto a los jueces como a los abogados en la valoración y confección de los modelos de organización y gestión. A ella nos remitimos (esp. págs. 51-54).

¹³⁰⁸ NIETO MARTÍN, A., “El cumplimiento normativo”, en ID. (Director), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, op. cit., págs. 25-48, esp. págs. 36 y sig.

conducta moral y ética aplicada por la empresa, sino con todas las obligaciones legales que implican un riesgo de repercusión penal para la persona jurídica¹³⁰⁹.

Con base en este hilo argumental expuesto, los modelos de prevención de delitos regulados en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas demandan personas que conozcan la normativa garantizadora de exacto cumplimiento en el funcionamiento interno de la empresa. La existencia y nombramiento como garantes del cumplimiento de la ley, al margen de no contar con un estatuto específico y una clara regulación, configura un deber legal¹³¹⁰.

Una vez que queda sentado lo anterior, podríamos anunciar que en nuestra materia el oficial de cumplimiento se encargará de la gestión de los riesgos fiscales en los que puede verse involucrada la persona jurídica, y será el responsable de informar e investigar todos los hechos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquélla. Incluso, aquél debe reaccionar activamente con el fin de comprobar cualquier posible violación detectada o supuesta que pueda dar lugar a la comisión de un delito de defraudación tributaria. En otras palabras, el oficial de cumplimiento en nuestra materia debe trabajar con el objetivo de prevenir el delito fiscal, detectarlo y reaccionar frente a él¹³¹¹.

¹³⁰⁹ NIETO MARTÍN, A., “La institucionalización del sistema de cumplimiento”, op.cit., esp. págs. 200-203.

¹³¹⁰ CUENCA MÁRQUEZ, J. / CABECERANS CABECERANS, J., “El *compliance officer* y los límites constitucionales de sus investigaciones”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2015, págs. 65-73, esp. pág. 73. En este mismo sentido se pronunció alguna, que afirmó lo siguiente: “(...) el oficial de cumplimiento debe tener una formación acorde con el contenido de los riesgos que tiene que advertir, prevenir y frente a los que tiene que reaccionar. En lo que conozco, no existe una configuración legal general de cuáles son las competencias y deberes del cumplimiento; no existe un estatuto orgánico de esta figura, y ni tan siquiera la práctica nos muestra una actuación uniforme sobre cuál es la formación que tengan estos oficiales. Es precisamente la praxis la que nos dice que podemos encontrar en este puesto desde abogados (generalistas o especializados), hasta economistas y auditores, pasando por ingenieros, etc.” (GALLEGO SOLER, J. I., “*Criminal Compliance* y proceso penal: reflexiones iniciales”, op. cit., pág. 217).

¹³¹¹ CARRIÓN ZENTENO, A. / URQUIZO VIDELA, G., “La responsabilidad penal del oficial de cumplimiento en el ámbito empresarial. Un breve análisis comparativo entre Alemania- Perú y

El oficial de cumplimiento deberá participar en la elaboración de los *modelos de organización* y gestión de riesgos fiscales y asegurar su buen funcionamiento, estableciendo sistemas apropiados de auditoría, vigilancia y control. Para ello, deberá contar con personal con los conocimientos suficientes en materia penal y tributaria (asesores fiscales, expertos en derecho penal tributario, tributaristas, etc.), disponer de los medios técnicos adecuados y tener acceso a los procesos internos, información necesaria y actividades de la entidad para garantizar una amplia cobertura de vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes¹³¹².

Por otro lado, la expresión “facultades de organización y control” que luce en el art. 31 bis 1 a), ha llevado a la FGE a entender que el oficial de cumplimiento estaría incluido entre este círculo de personas físicas que *trasladan* su responsabilidad a la persona jurídica. Es así que nos preguntamos: ¿quiénes tienen tales facultades de organización y control? ¿Sólo los administradores o también los directivos? ¿Cualquier encargado, cualquier delegado con mando sobre otros? ¿Podría entenderse que también los asesores fiscales de una persona jurídica cuentan con dichas facultades?

La Circular 1/2016, de 22 de enero, intenta dar luz a esta problemática, concluyendo que el primer apartado del art. 31 bis CP, generalmente identificado por la alta dirección de la empresa, quedaría configurado por los siguientes sujetos:

- a) Los representantes legales.

Estados Unidos”, en K. AMBOS / D. CARO CORIA / E. MALARINO (Coords.), *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y Derecho comparado*, op. cit., págs. 371-401, esp. págs. 375 y sig.

¹³¹² Véase la Circular de la FGF 1/2016, de 22 de enero (págs. 1-65, esp. pág. 47).

b) Quienes “actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica”, lo que permite incluir a quienes, sin ser administradores ni representantes legales de la persona jurídica, integran órganos sociales con capacidad para tomar decisiones, así como a los apoderados singulares y a otras personas en quienes se hayan delegado determinadas funciones, y

c) Quienes “ostentan facultades de organización y control”, expresión que abarca un amplio abanico de cargos y mandos intermedios que tengan atribuidas tales facultades, entre ellas, las medidas de vigilancia y control para prevenir delitos.

A juicio de la Fiscalía, esta nueva redacción amplía y define mejor la *posición de garante* en la empresa del oficial de cumplimiento, utiliza un lenguaje más adecuado a las categorías de imputación y establece con mayor precisión el hecho de conexión que genera la responsabilidad penal de la persona jurídica, lo que permite -como consecuencia más relevante- incluir en la letra a) del art. 31 bis 1 CP al propio oficial de cumplimiento.

Además, la Circular 1/2016 señala:

“El oficial de cumplimiento puede con su actuación delictiva transferir la responsabilidad penal a la persona jurídica a través de la letra a) puesto que, como se ha dicho, está incluido entre las personas que ostentan facultades de organización y control dentro de la misma. Por otro lado, puede ser una de las personas de la letra a) que al omitir gravemente el control del subordinado permite la transferencia de responsabilidad a la persona jurídica. En este supuesto, la omisión puede llevarle a ser él mismo penalmente responsable del delito cometido por el subordinado. Finalmente, si el oficial de cumplimiento omite sus obligaciones de control, la persona jurídica en ningún caso quedará exenta de responsabilidad penal (condición 4ª del art. 31 bis 2). De conformidad con este planteamiento, la exposición personal

al riesgo penal del oficial de cumplimiento no es superior a la de otros directivos de la persona jurídica. Comparativamente, su mayor riesgo penal sólo puede tener su origen en que, por su posición y funciones, puede acceder más frecuentemente al conocimiento de la comisión de hechos delictivos, especialmente dada su responsabilidad en relación con la gestión del canal de denuncias y siempre que la denuncia se refiera a hechos que se están cometiendo y que, por tanto, el oficial de cumplimiento pueda impedir con su actuación”¹³¹³.

De lo dicho hasta el momento se puede extraer la siguiente conclusión: el asesor fiscal que actúe como oficial de cumplimiento de un modelo de prevención puede con su actuación delictiva transferir la responsabilidad penal a la persona jurídica a través de la letra a) del art. 31 bis CP, puesto que, como se ha dicho, éste se encontraría incluido entre las personas que ostentan facultades de organización y control en el seno de la entidad.

Además, y como se infiere del pasaje de la Circular transcrito, el asesor fiscal puede ser una de las personas de la letra a), que al omitir gravemente el control del subordinado permite la transferencia de responsabilidad a la persona jurídica.

Ambas hipótesis son en la realidad perfectamente imaginables, y de precisar la responsabilidad penal de estos sujetos en los supuestos formulados diríamos que el incumplimiento de sus deberes de supervisión y vigilancia los hace penalmente responsables por el delito cometido¹³¹⁴.

¹³¹³ Cfr., al respecto, LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A., “Salvar al oficial Ryan (Sobre la responsabilidad penal del oficial de cumplimiento)”, op. cit., esp. págs. 302 y sig.

¹³¹⁴ Vid. un análisis más exhaustivo sobre la cuestión en ROBLES PLANAS, R., “El responsable de cumplimiento (*Compliance Officer*) ante el Derecho penal”, en J.M. SILVA SÁNCHEZ (Director) / R. MONTANER FERNÁNDEZ (Coordinador), *Criminalidad de empresa y compliance. Prevención y reacciones corporativas*, Editorial Atelier, Barcelona, 2013, págs. 319 y sigs.; DOPICO-GÓMEZ ALLER, J., “Posición de garante del *compliance officer* por infracción del deber de control: una aproximación tópica”, en L. ARROYO ZAPATERO / A. NIETO MARTÍN (Directores), op. cit., págs. 211-230; GUTIÉRREZ PÉREZ, E., La figura del *compliance officer*. Algunas notas sobre su responsabilidad penal”, en *Diario La Ley*, núm. 8653, 2015, *passim*.

CAPÍTULO X

TIPOS DE ATENUACIÓN PUNITIVA Y TIPOS CUALIFICADOS DEL DELITO

I.- Delimitación general

El legislador penal, por medio de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, ha introducido numerosas modificaciones en el delito fiscal y, en esta ocasión, dos de ellas delimitarán el objeto de estudio. Las novedades a las que nos referiremos serán:

1. La regulada en el art. 305.6 CP, que prevé tipos de atenuación punitiva mediante apreciación de circunstancias posteriores al injusto típico y culpable que afectan a la punibilidad y que se traducen en la reducción de la penalidad (imponiendo la pena inferior en uno o dos grados) a aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria y reconozcan judicialmente los hechos, así como de aquellos partícipes distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito; y

2. El nuevo art. 305 bis, en donde se han regulado tipos cualificados que buscan dar respuesta a las defraudaciones tributarias de especial gravedad, supuestos en los que escala penal prevé una pena máxima de prisión que alcanza a los 6 años.

La reforma aludida ha venido a poner fin a la situación anterior en la que se contemplaban en el mismo art. 305 CP tres tipos cualificados en dos apartados¹³¹⁵, y en la que no se preveía ningún tipo privilegiado ni atenuación específica, debiendo el encausado invocar alguna de las circunstancias atenuantes reguladas en el art. 21 CP¹³¹⁶.

Luego de estas líneas introductorias, pasamos al estudio particular tanto de los tipos de atenuación punitiva como de los tipos cualificados de defraudación tributaria, siguiendo la propia metodología legislativa expresada en el articulado adoptado por el legislador penal: en primer lugar, los tipos de atenuación punitiva por apreciación de determinadas circunstancias atenuantes específicas, que afectan a la punibilidad delictiva y se reflejan en una reducción de la penalidad *in genere* asignada al delito fiscal; y, de otra parte, en segundo lugar, los genuinos tipos cualificados del delito de defraudación tributaria, descritos en el art. 305 bis.

¹³¹⁵ Art. 305, párrafo segundo, CP (redacción anterior): “Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizada que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años”.

¹³¹⁶ Art. 21 CP: “Son circunstancias atenuantes: 1. Las causas expresadas en el capítulo anterior, cuando no concurrieren todos los requisitos necesarios para eximir de responsabilidad en sus respectivos casos. 2. La de actuar el culpable a causa de su grave adicción a las sustancias mencionadas en el número 2.º del artículo anterior. 3. La de obrar por causas o estímulos tan poderosos que hayan producido arrebató, obcecación u otro estado pasional de entidad semejante. 4. La de haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción a las autoridades. 5. La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral. 6. La dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa. 7. Cualquier otra circunstancia de análoga significación que las anteriores”.

II.- Tipos de atenuación punitiva en la defraudación tributaria (art. 305.6 CP)

A) Previsión legislativa y configuración típica

El art. 305.6 CP establece expresamente lo siguiente:

“Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.

Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito”¹³¹⁷.

Se contempla, así, en la incriminación ahora vigente, una rebaja de la pena (de 3 a 6 meses de prisión e, incluso, en supuestos cualificados, de 6 meses a 1 año

¹³¹⁷ Un atenuante punitivo idéntico se ha incluido en el art. 307.5 CP para los delitos contra la Seguridad Social: “(...) 5. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado frente a la Seguridad Social o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda con la Seguridad Social y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del deudor a la Seguridad Social o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social o de otros responsables del delito”.

de prisión) en casos de regularización extemporánea o colaboración con la autoridad para probar los hechos o identificar a los responsables¹³¹⁸.

Una cuestión interesante es la naturaleza jurídica de este supuesto: ¿estamos ante circunstancias atenuantes específicas o ante tipos privilegiados¹³¹⁹? La respuesta dada a la pregunta formulada no es baladí, pues existen evidentes diferencias conceptuales y consecuencias de índole técnica¹³²⁰.

En teoría, si las atenuaciones del art. 305.6 CP se consideran circunstancias atenuantes¹³²¹, la determinación de la pena inferior en grado deberá ser efectuada a partir del marco penal correspondiente al tipo básico, y si, en cambio, entendemos que son tipos privilegiados, dicha determinación partirá de la escala penal correspondiente a este último y no al tipo básico¹³²². Pero en todo caso la reforma legal ha contemplado ciertos fundamentos de atenuación de responsabilidad penal

¹³¹⁸ Cfr. MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, núm. 12, 2012, págs. 210-228, esp. pág. 225.

¹³¹⁹ No es lo mismo hablar de un *tipo privilegiado* que de una *circunstancia atenuante* modificativa de la responsabilidad. Cada una de tales hipótesis juega un rol muy distinto dentro de la teoría del delito, surgen en momentos diferentes y se analizan en apartados bien separados.

¹³²⁰ La misma discusión surgió en torno a los tipos agravados del delito, en el marco del otrora art. 305 CP.

¹³²¹ *Vid.*, sobre su conceptualización, MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, 10ª. edic. revisada y actualizada, Editorial Reppetor, Barcelona, 2016, págs. 630-634; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, págs. 213 y sig.

¹³²² En el marco del otrora art. 305 se entabló la misma discusión, aunque respecto de las conductas que agravaban la pena. Cfr. APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 124: “La consecuencia de la distinta calificación afecta a la determinación de la pena aplicable, pues si nos encontramos ante tipos cualificados de defraudación la pena deberá ser determinada a partir del límite establecido para el tipo cualificado, mientras que si estamos ante simples circunstancias agravantes la determinación de la pena inferior en grado en orden a la aplicación de reglas previstas para el grado de ejecución o para la participación, deberá hacerse a partir del marco legal correspondiente al tipo básico”.

en función de específicas actuaciones del imputado por este delito que inciden en la determinación de la penalidad por la realización del mismo¹³²³.

Es interesante aludir, también, la circunstancia de que se ha recurrido a la atenuación regulada en el art. 305.6 CP en delitos sometidos a un régimen extraordinario tales como el terrorismo, tráfico de drogas y organización criminal, es decir, que podríamos establecer un parentesco estructural de aquellas hipótesis típicas con las atenuaciones previstas para el delito fiscal¹³²⁴.

Pudiera parecer atinada la crítica al carácter meramente facultativo de la rebaja que establece el art. 305.6 CP¹³²⁵: si el legislador pretendía establecer una

¹³²³ Cfr. JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., corregida y ampliada, traducción de M. OLMEDO CARDENETE, Editorial Comares, Granada, 2002, pág. 969; ROXIN, C., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción y notas de D.-M. LUZÓN PEÑA, M. DÍAZ y GARCÍA-CONLLEDO y J. DE VICENTE REMESAL, Editorial Civitas, Madrid, 1997, pág. 338; JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., corregida y ampliada, traducción de M. OLMEDO CARDENETE, Editorial Comares, Granada, 2002, págs. 288 y 969; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, Editorial Tecnos, Madrid, 1995, págs. 67 y sig., para quien otra de las consecuencias se da en materia de error: si se califica estos supuestos como consecuencias atenuantes específicas, el error sobre éstas quedaría sometido a las reglas del error sobre las circunstancias modificativas; en cambio, de calificarlo como tipos privilegiados, el error recaído en los elementos que lo integran quedaría sujeto al régimen del tratamiento previsto para el error sobre los elementos del tipo.

¹³²⁴ Cfr. la Circular 2/2011 de la Fiscalía General del Estado, sobre la reforma del Código penal por LO 5/2010 en relación con las organizaciones y grupos criminales (apartado VIII), que califica al art. 570 quater CP como “subtipo atenuado”. En el mismo sentido, STS de 13.XI.2014 (Ponente: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE), pronunciamiento que califica la figura con los mismos términos, es decir, “subtipo atenuado”; MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi*, Doctrina, núm. 11, marzo 2013, págs. 37-48, esp. pág. 45; APARICIO DÍAZ, L., “La nueva reforma del Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, núm. 8081, 2013, págs. 16-22, esp. págs. 18; VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista Pensamiento Penal*, Sección Penal Económico, Doctrina, núm. 154, 2013, apartado 1. d; PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 26ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2016, pág. 478.

¹³²⁵ Vid. IGLESIAS RÍOS, M. A., “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social: arts. 305 a 310 bis CP”, en F. J. ÁLVAREZ GARCÍA (Director) / J. D. GÓMEZ ALLER, *Estudios crítico sobre la reforma penal de 2012*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013, págs. 809-832. Crítica apuntada en el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal de 28 de junio de 2012, págs. 1-88, esp. pág. 39: “La única observación que se formula versa

atenuación relevante, lo lógico hubiera sido establecerla como vinculante dejando al arbitrio del Juez penal, en todo caso, la determinación de una reducción en 1 o 2 grados de la pena¹³²⁶.

Por lo demás, los elementos circunstanciales a examinar seguidamente, que modifican la responsabilidad penal de los intervinientes en un delito fiscal -sean éstos autores u obligados tributarios, o partícipes-, son legalmente configurados como *atenuaciones específicas* que concurren con posterioridad a la comisión del delito fiscal y que disminuyen -en concreto en esta, de manera potestativa conforme a las facultades propias del arbitrio judicial- la entidad punitiva de la defraudación tributaria. Tales elementos circunstanciales, que concurren *ex post* de la comisión del delito y que consisten en la realización de determinadas conductas, se hallan constituidos *ex art.* 305.6 CP por una atenuante de *arrepentimiento* -que se corresponde con tipo de atenuación punitiva contemplado en el primer párrafo del art. 305.6 CP- y por una atenuante de *colaboración* -que se corresponde con la atenuación específica recogida en el segundo párrafo del precepto señalado-¹³²⁷.

Habiendo despejado algunas cuestiones comunes pasamos a examinar ahora el art. 305.6 CP, desmenuzando la disposición en dos partes, correspondiéndose cada una con los tipos de atenuación punitiva allí contemplados: el primero, el supuesto de pago de la deuda tributaria y el reconocimiento judicial y, el segundo, el supuesto de colaboración para el completo esclarecimiento de los hechos

sobre el empleo del verbo ‘podrán’, que confiere al órgano judicial un margen de discrecionalidad de cara a decidir sobre la aplicación de la atenuación. Por ello, sería deseable que se sustituyera el referido vocablo por el de ‘impondrán’, de manera que la atenuación en un grado sea imperativa y en dos grados potestativa”. El referido Informe puede consultarse en la siguiente dirección: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-PoderJudicial/Actividad-delGPI/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-Organica-por-la-que-se-modifica-la-Ley-Organica-10-1995--de-23-de-noviembre--del-Codigo-Penal->.

¹³²⁶ Cfr. VAN DEN EYNDE ADROER, A, “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., apartado 1.d.

¹³²⁷ Vid. POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, op. cit., págs. 61 y sig.

delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito de defraudación tributaria.

B) Pago y reconocimiento: requisitos e idoneidad atenuatoria

La primera parte del art. 305.6 dispone:

“Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos (...)”.

Tal y como expresa el tenor de la ley, se prevé una atenuación de la pena cuando el obligado tributario responsable de los delito reconozca judicialmente su comisión y satisfaga íntegramente la deuda tributaria, siempre y cuando tal reconocimiento y pago se produzca en un breve lapso de tiempo¹³²⁸.

En primer lugar, y con relación al tiempo, el legislador ha indicado que procederá la atenuante siempre que se regularice *antes* de los *dos meses* desde la *citación* judicial como *imputado*, lo que supone una resolución judicial, aunque sea con la forma de providencia, en la que se acuerde el llamamiento del presunto responsable del delito¹³²⁹.

El plazo es corto, pero, en verdad, a la misma atenuación de la pena se puede llegar si el imputado (o, en su caso, el acusado) paga la totalidad de la deuda con anterioridad a la celebración del juicio oral, pues en este supuesto se le podrá

¹³²⁸ Tal como surge de la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado III. Cfr., asimismo, lo dicho por ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica: Uría Menéndez*, núm. 34, 2013, págs. 15-38, esp. pág. 36.

¹³²⁹ MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 46.

aplicar la circunstancia atenuante de reparación del daño regulada en el art. 21.5 CP¹³³⁰ y, tal como lo prevé el art. 66.1.2ª. CP¹³³¹, imponerle la pena inferior en uno o dos grados a la señalada para el delito¹³³².

Otra cuestión con relación al plazo es si éste se refiere o no a la *citación de un tercero*, a lo que la doctrina ha respondido: “Parece lógico referirlo a la citación como imputado de quien realiza la regularización, no de un tercero. Si es un tercero quien ha sido citado como imputado, el obligado tributario o el autor podrán regularizar y beneficiarse de la atenuante muy cualificada aunque el pago se haya producido más de dos meses después de la citación como imputado del tercero”¹³³³.

El legislador ha dicho que la conducta que atenúa consiste en satisfacer la deuda tributaria y reconocer judicialmente los hechos, condiciones que deben concurrir *acumulativamente*, pero lo que no ha dicho es en qué consiste la exigencia de reconocer judicialmente los hechos. Más allá de algunas críticas en cuanto a la concurrencia de ambas condiciones para la procedencia de la

¹³³⁰ CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero 2013, págs. 40-73, esp. pág. 66: “Se supedita además la apreciación de la atenuante de ‘reparación’ a la concurrencia de un requisito temporal que permite diferenciarla de la atenuante genérica del art. 21.5 del CP, debiendo reconocerse e ingresarse la deuda tributaria dentro de un plazo de dos meses contados desde que sea citado judicialmente para declarar como imputado”.

¹³³¹ Art. 66.1 CP: “En la aplicación de la pena, tratándose de delitos dolosos, los jueces o tribunales observarán, según haya o no circunstancias atenuantes o agravantes, las siguientes reglas: (...) 2. Cuando concurren dos o más circunstancias atenuantes, o una o varias muy cualificadas, y no concurren agravante alguna, aplicarán la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la ley, atendidos el número y la entidad de dichas circunstancias atenuantes”.

¹³³² No obstante, debemos reconocer que la regularización posterior hará resurgir el fantasma de la persecución del blanqueo de capitales, y así lo ha sostenido CABEZUELA SANCHO en su artículo: “Delito fiscal, blanqueo e imprescriptibilidad de las deudas tributarias”, en *El Notario del Siglo XXI*, Enero / Febrero, 2013. El referenciado artículo doctrinal puede consultarse en: <http://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-47/opinion/opinion/163-delito-fiscal-blanqueo-e-imprescriptibilidad-de-las-deudas-tributarias>.

¹³³³ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 36.

atenuante¹³³⁴, el silencio del legislador puede entenderse -considerándose el art. 305.4 CP- como que no basta con la declaración complementaria, sino que es necesario, además, la confesión, otorgándole el valor probatorio que tiene este medio de prueba en general, sin que conlleve automáticamente a una condena¹³³⁵.

Si este supuesto resulta o no aplicable a los *partícipes* es otra cuestión que merece ser estudiada. Con ese fin, interpretemos la primera parte del apartado bajo estudio, cuando menciona expresamente al *obligado tributario* o al *autor* del delito, distinción que no parece tener otro propósito que dilucidar la duda que se podría generar en casos en que el obligado tributario sea una sociedad y se acuda al art. 31 CP¹³³⁶ para atribuir el hecho delictivo al administrador, quien será autor del delito, pero no obligado tributario¹³³⁷.

¹³³⁴ Como lo escribió MUÑOZ CUESTA, “sería suficiente para aplicar la atenuación el pago de la deuda tributaria, ya que (...) el pago de la deuda supone reconocer los hechos, aunque sea indirectamente cuando el pago lo satisface un tercero. El reconocimiento de la deuda va en contra de la interpretación objetiva que se hace de la atenuante de la reparación del daño causado, que no exige sentimiento alguno de pesar o ánimo de esa naturaleza para apreciar la atenuación genérica, pero como antes dijimos evita los recursos que pudieran proceder desde la óptica de la administración” (“La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 46).

¹³³⁵ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 36. Cfr., en el mismo sentido, la Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Oviedo (Asturias), de 9.III.2015 (Ponente: RODRÍGUEZ SANTOCILDES).

¹³³⁶ Art. 31 CP: “El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

¹³³⁷ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. págs. 36 y sig. Cfr., en otro sentido, MARTÍNEZ, I., “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6”, en *RGDP*, núm. 20, 2013, quien, en síntesis, apunta lo siguiente: la última reforma del delito contra la Hacienda Pública introduce el nuevo art. 305.6, que regula una atenuante y hace referencia en su texto al *obligado tributario* y al *autor del delito*. Esto puede interpretarse -según MARTÍNEZ- como que el nuevo art. 305.6 abre la puerta a que haya más autores además del obligado tributario. La cuestión es analizar si esto supone algo novedoso a la hora de determinar la naturaleza del delito fiscal o si, por el contrario, el delito fiscal siempre se ha configurado como un tipo común.

Al margen de que el art. 28 CP¹³³⁸ establezca que el *cooperador necesario* y el *inductor* serán considerados *autores* del delito (quienes son partícipes según la doctrina tradicional)¹³³⁹, lo cierto es que no debe entenderse esta interpretación de manera que conduzca a incluir a aquéllos también en la noción de *autor*¹³⁴⁰. Lo contrario dejaría sin sentido la segunda parte de la disposición contenida en el artículo de referencia -examinada *infra*- y, además, no habría razón para excluir la aplicación del tipo de atenuación punitiva al *cómplice* (no obstante haber realizado un hecho menos grave que el cooperador necesario), quien no es considerado autor por el art. 29 CP¹³⁴¹.

Por otro lado, y para concluir la cuestión de si este supuesto es aplicable a los partícipes, ha de invocarse la segunda parte del art. 305.6 CP, en donde el legislador se refiere a *otros partícipes* en el delito que sean *distintos* del *obligado tributario* o del *autor* del delito, indicando que será procedente la atenuación cuando “colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de

¹³³⁸ Art. 28 CP: “Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También serán considerados autores: a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo. b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado”.

¹³³⁹ Vid. JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, op. cit., págs. 735-753; STRATENWERTH, G., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción de M. CANCIO MELIÁ y M. A. SANCINETTI, 4ª. edic., Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2005, págs. 345 y sig.

¹³⁴⁰ Cfr. MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 45.

¹³⁴¹ Art. 29 CP: “Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos”. Muy distinta es la opinión de CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 66, quien se expresa de la siguiente manera: “Adviértase que la nueva regulación diferencia entre la atenuante específica de reparación del daño, que se reconoce exclusivamente a favor del obligado tributario o autor del delito, y la de ‘colaboración’ que es de aplicación exclusiva a los partícipes que no tengan condición de autores. La primera de ellas, esto es, la atenuante específica de reparación del daño, se aplicará tanto al obligado tributario como, en su caso, al cooperador necesario y al inductor, al ser todos ellos considerados como autores por el precepto citado. Por su parte, la atenuante de colaboración se reserva al cómplice”.

los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito”.

De la no exigencia del pago de la deuda en la parte transcrita del precepto se deduce que el partícipe -a diferencia del autor u obligado tributario- no tiene la posibilidad de regularizar la deuda tributaria impagada ni es susceptible de que le sea exigido el reconocimiento judicial de los hechos antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado¹³⁴².

La jurisprudencia, por su parte, se ha encargado de ofrecer algunos criterios a tener en cuenta al momento de interpretar este supuesto atenuatorio. Destacamos, al efecto, un pronunciamiento que a la solicitud de la defensa del acusado de la aplicación retroactiva como ley más favorable de lo dispuesto en el art. 305.6 CP respondió:

“Tampoco concurren los presupuestos necesarios para la aplicación retroactiva de la rebaja punitiva prevista en el art. 305.6 CP, redacción vigente tras la LO 7/2012, que solicita la defensa del acusado D. En dicho precepto se establece que ‘Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos’. En nuestro caso, como quiera que no consta documentada en autos la diligencia de citación en calidad de imputado que se practicó a dicho acusado -tampoco las efectuadas a los demás- habría que entender ‘*pro reo*’ que tanto la declaración que prestó en calidad de imputado como el ingreso ‘*pro solvendo*’ de las cuotas defraudadas se hicieron antes de que transcurrieran dos meses desde dicha citación. No obstante, ni la declaración que prestó D. en el Juzgado de Instrucción constituyó un ‘reconocimiento judicial de

¹³⁴² ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 37.

los hechos' ni aquel pago supuso la satisfacción de la 'deuda tributaria'. Comenzando por esto último, ha de recordarse que la deuda tributaria se integra por las cuotas defraudadas más los intereses de demora calculados conforme a la Ley General Tributaria (disposición adicional décima). Así lo establece expresamente el art. 305.7 del CP tras la reforma operada por la LO 5/2010 de 22 de junio (...) y venía entendiéndose anteriormente por la jurisprudencia y doctrina mayoritarias (más adelante volveremos sobre esta cuestión). Sin embargo, los ingresos efectuados el 24 de mayo de 2014 se circunscribieron a las cuotas defraudadas, quedando impagados los intereses de demora, siendo de tener en cuenta que el art. 305.6 CP no otorga relevancia alguna al pago parcial de la deuda -como sería el que se hizo en este caso- a diferencia de lo que sucede en el art. 21.5 CP que contempla como circunstancia atenuante genérica la reparación total 'o parcial' del daño causado. Ciertamente, podría pretenderse que tales intereses de demora aun siendo parte integrante de la responsabilidad civil constituyen un concepto añadido a la 'deuda tributaria' propiamente dicha de la que habla el art. 305.6. Pero aún en esa hermenéutica, faltaría en todo caso la otra exigencia prevista en este precepto para que operen los mecanismos reductores de pena que en él se contemplan, consistente en el 'reconocimiento judicial de los hechos', que no existió en la declaración como imputado que prestó D. Por más que en dicha declaración aceptara como correcta la liquidación de las cantidades defraudadas que resultaba del informe de la AEAT - 'que conoce las conclusiones de la agencia tributaria, que está de acuerdo con las mismas'- a renglón seguido rechazó cualquier responsabilidad en la defraudación manifestando que 'no reconoce su participación en los hechos'. Tampoco con ocasión del ingreso de las cuotas se efectuó tal reconocimiento, pues lo que se dijo al hacer el ingreso por la representación de ENASTUR fue que esta entidad, como tal, era la única responsable. En semejante tesitura, sea cual sea la relevancia que haya de merecer la confesión de los hechos realizada por el acusado D. en el acto del juicio oral, lo cual será objeto de análisis al examinar la atenuante del art. 21.4 CP¹³⁴³ que

¹³⁴³ Art. 21 CP: Son circunstancias atenuantes: "(...) 4. La de haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción a las

también solicita su defensa, a los efectos del art. 305.6 que ahora nos ocupa debemos estar a lo que se dijo en la declaración prestada como imputado, que sería la que tuvo lugar dentro del plazo previsto en dicho precepto. Y obviamente, quien se expresa en los términos en que depuso D. ante la Juez de Instrucción no está reconociendo los hechos. La sola aceptación de la corrección de los cálculos realizados por la agencia tributaria seguida de esa negativa tajante a asumir cualquier responsabilidad por las defraudaciones que el actuario ponía de manifiesto, le deja extramuros de las previsiones del art. 305.6 CP”¹³⁴⁴.

Señalamos algunas ideas de relevancia que derivan de la parte transcrita de la Sentencia:

1. La exigencia de que quien pretenda la rebaja punitiva se haya comportado de acuerdo a lo previsto por el legislador en el tipo de atenuación punitiva, antes de que transcurran dos meses de la citación judicial en calidad de imputado.

2. La satisfacción de la *deuda tributaria*, que implica el pago de la cuota defraudada y los intereses de demora calculados conforme a la LGT (cfr. art. 305.7 CP). Y

3. El *reconocimiento judicial de los hechos* no existe por más que se acepte como correcta la liquidación de las cantidades defraudadas si rechaza tener responsabilidad en delito. Como dice el juzgador, “(l)a sola aceptación de la corrección de los cálculos realizados por la agencia tributaria seguida de esa negativa tajante a asumir cualquier responsabilidad por las defraudaciones que el

autoridades”.

¹³⁴⁴ Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Oviedo (Asturias), de 9.III.2015 (Ponente: RODRÍGUEZ SANTOCILDES), Fundamento de Derecho séptimo. (*Cursivas añadidas*).

actuário ponía de manifiesto, le deja extramuros de las previsiones del art. 305.6 CP”¹³⁴⁵.

C) Colaboración en la constatación del delito: modalidades y requisitos

La segunda parte del art. 305.6 CP establece literalmente lo siguiente:

“Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas, para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito”.

Si prestamos atención a la redacción dada por el legislador, veremos que son tres las posibles conductas -referidas sólo a “otros partícipes en el delito” distintos del obligado tributario o del autor del delito- con carácter alternativo que darían lugar a la atenuación, con lo cual la presencia de sólo alguna de ellas sería suficiente para que proceda la aplicación del tipo de atenuación punitiva:

1. Colaborar activamente en la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables.

2. Colaborar activamente para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos, o

¹³⁴⁵ Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Oviedo (Asturias), de 9.III.2015 (Ponente: RODRÍGUEZ SANTOCILDES), Fundamento de Derecho séptimo.

3. Colaborar activamente para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito¹³⁴⁶.

Con relación al plazo para el ejercicio de las conductas señaladas habrá que estar -por exigencias sistemáticas de la descripción del precepto- a lo indicado en el apartado anterior, de forma que rige el mismo plazo para ambos apartados del artículo: esto es, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, pero en este caso referido a otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito.

Al respecto, hemos de señalar el desacierto técnico en que incurre el legislador, pues la disposición no es clara al momento de precisar el plazo que rige para este tipo de atenuación punitiva, dejando lugar a interpretaciones encontradas en su determinación¹³⁴⁷. Por ende, hemos de enfatizar al respecto: sólo procederá la figura atenuada si se concurre en el comportamiento típico exactamente en el plazo legal previsto.

Además es de advertir que, de las líneas transcritas del art. 305.6 CP, surge un concepto demasiado impreciso cuando se califican las pruebas con las que deben colaborar los partícipes del delito para que resulte aplicable la figura atenuada: las pruebas deben ser “decisivas”, expresión que no ofrece seguridad

¹³⁴⁶ Cfr. MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 46.

¹³⁴⁷ En verdad, al analizar este supuesto, la doctrina también parece omitir ofrecer un análisis del presupuesto temporal, cuestión de ineludible importancia. En donde sí quedó claro el presupuesto temporal fue en la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre: “Se prevé también una atenuación de la pena cuando los presuntos responsables de los delitos reconocen su comisión y satisfacen íntegramente la deuda tributaria o bien colaboran con las Autoridades para la averiguación de los hechos y, en su caso, la identificación o captura de otros responsables, siempre y cuando tal reconocimiento, pago y cooperación se produzcan en un breve lapso de tiempo” (apartado III).

jurídica al precepto¹³⁴⁸. En todo caso, y como en tantas oportunidades hace el legislador, deja la interpretación y procedencia de tal supuesto de conducta concurrente -y de los demás supuestos de colaboración- al íntegro criterio del juzgador.

Por su parte, la jurisprudencia que se ha manifestado sobre este supuesto atenuatorio determinó algunos criterios apreciativos, ante la falta de exacta precisión legislativa, afirmando literalmente lo siguiente:

“Pretende la parte apelante construir una duda fundada sobre la intención de defraudar afirmando que este hecho subjetivo no es compatible con el comportamiento del Sr. Daniel una vez tuvo conocimiento que se estaba revisando por la Hacienda Foral la autoliquidación presentada como impuesto de sociedades del ejercicio social referido al año 2004. Se afirma, en concreto, que acudió voluntariamente a la Hacienda Foral y ofreció durante la inspección todo tipo de facilidades a dicha labor inspectora. Con independencia de que el contexto que se desprende de los datos informativos aportados documentalmente al proceso no dibujan el escenario descrito (más bien, refleja que el Sr. Daniel acudió a dependencias de la Hacienda Foral cuando, conociéndose por la Administración Tributaria, a través del administrador de derecho, que el Sr. Daniel era el administrador de hecho, fue citado para que aportara los justificantes de lo que, *prima facie*, parecía un comportamiento tributario elusivo), lo cierto es que la conducta del acusado posterior a la consumación de la defraudación únicamente hubiera constituido una materialización de un *actus contrarius* de restablecimiento de la vigencia de la norma, con disímiles consecuencias, en dos casos: i) en la

¹³⁴⁸ No es la primera vez que el legislador penal utiliza dicho concepto, puesto que es el mismo que define la atenuante del vigente artículo 31 bis 4 b) CP con relación a la responsabilidad penal de las personas jurídicas: “(...) 4. Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades: (...) b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y *decisivas* para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos”.

hipótesis de la regularización de la situación tributaria (artículo 305.4 del Código penal) o ii) en la hipótesis de la confesión de los hechos y satisfacción de la deuda tributaria (artículo 305.6 del Código penal). Ninguno de estos casos se produjo y es clarividente que tal conducta de sujeción (que no es sometimiento) a la potestad de fiscalización e inspección tributaria de la Administración no constituye un supuesto de hipótesis exculpatoria alternativa igualmente válida que la inculpatoria, único caso en el que una inferencia incriminatoria lógica no sería concluyente y, consecuentemente, no justificaría una declaración judicial de culpabilidad más allá de toda duda razonable. Es decir: la fuerza convictiva que los cuatro hechos indiciarios señalados en la sentencia de instancia arrojan sobre la intención de defraudar del Sr. Daniel no resulta debilitada lo más mínimo por el hecho de que el Sr. Daniel acudiera a las dependencias de la Hacienda Foral para explicar lo prácticamente inverosímil: que dedicándose a contratar exclusivamente mano de obra para determinadas actividades de construcción, hubiera abonado una cantidad sumamente elevada para la adquisición de materiales y la prestación de servicios, abonos de los que no existe constancia ni en las facturas giradas por la empresa de la que es administrador, ni en las cuentas bancarias de la sociedad que sirven de soporte contable a los pagos realizados ni en las propias manifestaciones de la empresa en el documento fiscal que trata de reflejar las operaciones con terceros (...)»¹³⁴⁹.

III.- Tipos cualificados de defraudación tributaria (art. 305 bis)

A) Previsión legislativa y configuración típica

El legislador penal, por medio del art. 305 bis, regula ciertos tipos cualificados que originariamente -y adoptando una configuración distinta- fueron introducidos por la LO 6/1995, de 29 de junio, y que tienen como consecuencia

¹³⁴⁹ SAP de Guipúzcoa de 28.X.2014 (Ponente: SUBIJANA ZUNZUNEGUI), Fundamento de Derecho segundo.

fundamental la imposición de una pena superior a la establecida para el tipo básico.

En aquel contexto, la doctrina coincidió mayoritariamente -posición que compartimos- en afirmar que nos encontrábamos frente a verdaderos *tipos cualificados* del delito y no ante *circunstancias agravantes* del mismo¹³⁵⁰.

Tal como se puso de manifiesto, concurre un argumento político-criminal fundado en la necesidad de que el marco penal aplicable esté en consonancia con la naturaleza y gravedad de las conductas llevadas a cabo. Estamos ante comportamientos que revelan una especial peligrosidad para el bien jurídico protegido en el delito fiscal, conductas frente a las que existen necesidades más intensas de aplicación de medidas preventivas de castigo tanto generales como especiales¹³⁵¹.

Recordemos que, antes de la reforma operada por la LO 7/2012, las penas previstas para los tipos cualificados no alcanzaban el umbral de la pena superior a 5 años de prisión (lo que permitiría encuadrar la competencia objetiva para el

¹³⁵⁰ Cfr., entre otros, BAJO FERNÁNDEZ, M. / SUÁREZ GONZÁLEZ, C. / PÉREZ MANZANO, M., *Manual de Derecho penal. Parte especial (delitos patrimoniales y delitos económicos)*, 2ª. edic., Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993, págs. 85 y sigs., y 308 y sigs.; APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, op. cit., pág. 122; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, núm. 1, 1998, págs. 55-66, esp. pág. 62; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, en R. CALVO ORTEGA (Director), *Delitos contra la hacienda pública*, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2002, pág. 95; RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, M. D., “Capítulo V. Penalidad y subtipos agravados”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 333-359, esp. pág. 339; CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 68. Cfr., contrariamente, BACIGALUPO ZAPATER, E., “El nuevo delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, núm. 45, 1995, págs. 883-893; PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte general*, op. cit., pág. 477.

¹³⁵¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., págs. 67 y sig.

enjuiciamiento ante las Audiencias Provinciales)¹³⁵², pudiendo el TS llegar a conocer la totalidad de aquellos supuestos a través del recurso de casación: la causa podía ser enjuiciada por la Audiencia Provincial y conocida en recurso por el Tribunal Supremo sólo en el caso del concurso con otros delitos. Hoy en día la situación es muy distinta, pues la modificación de la escala penal (de 2 a 6 años) acarrea como efecto la competencia de la Audiencia Provincial para el enjuiciamiento del delito en su modalidad agravada y, además, la posibilidad de recurso de casación ante el Tribunal Supremo¹³⁵³.

¹³⁵² Art. 14 LECr.: “Fuera de los casos que expresa y limitadamente atribuyen la Constitución y las leyes a Jueces y Tribunales determinados, serán competentes: (...) 3. Para el conocimiento y fallo de las causas por delitos a los que la Ley señale pena privativa de libertad de duración no superior a cinco años o pena de multa cualquiera que sea su cuantía, o cualesquiera otras de distinta naturaleza, bien sean únicas, conjuntas o alternativas, siempre que la duración de éstas no exceda de diez años, así como por delitos leves, sean o no incidentales, imputables a los autores de estos delitos o a otras personas, cuando la comisión del delito leve o su prueba estuviesen relacionadas con aquéllos, el Juez de lo Penal de la circunscripción donde el delito fue cometido, o el Juez de lo Penal correspondiente a la circunscripción del Juzgado de Violencia sobre la Mujer en su caso, o el Juez Central de lo Penal en el ámbito que le es propio, sin perjuicio de la competencia del Juez de Instrucción de Guardia del lugar de comisión del delito para dictar sentencia de conformidad, del Juez de Violencia sobre la Mujer competente en su caso, en los términos establecidos en el artículo 801, así como de los Juzgados de Instrucción competentes para dictar sentencia en el proceso por aceptación de decreto. No obstante, en los supuestos de competencia del Juez de lo Penal, si el delito fuere de los atribuidos al Tribunal del Jurado, el conocimiento y fallo corresponderá a éste. 4. Para el conocimiento y fallo de las causas en los demás casos la Audiencia Provincial de la circunscripción donde el delito se haya cometido, o la Audiencia Provincial correspondiente a la circunscripción del Juzgado de Violencia sobre la Mujer en su caso, o la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional. No obstante, en los supuestos de competencia de la Audiencia Provincial, si el delito fuere de los atribuidos al Tribunal de Jurado, el conocimiento y fallo corresponderá a éste (...)”.

¹³⁵³ VAN DEN EYNDE ADROER, A, “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., apartado 1. c: “La modificación de la penalidad acarrea como efecto inevitable también la de la competencia para el enjuiciamiento del delito en su modalidad agravada, que se someterá a la Audiencia Provincial en primera instancia con posibilidad de recurso de casación ante el Tribunal Supremo. Esta circunstancia resulta difícil de valorar. Por un lado, la sumisión en primera instancia a un Tribunal colegiado (Audiencia Provincial) con revisión por el Tribunal Supremo podría suponer mayor certidumbre atendida la posibilidad de lograr jurisprudencia del más alto Tribunal y, en consecuencia, seguridad jurídica en la interpretación de la ley. Pero, por otro lado, nos encontraremos con el corsé del recurso de casación penal español que no supone una segunda instancia de revisión plena al no permitir modificar la valoración de la prueba de primera instancia”.

La modificación llevada a cabo por el legislador de 2012 en los tipos cualificados buscó dar respuesta a los fraudes de especial gravedad elevando la pena de prisión hasta una duración máxima de 6 años¹³⁵⁴, lo que trajo como consecuencia, además, que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de 10 años¹³⁵⁵. Y esto es importantísimo destacarlo: lo trascendente de esta agravación no estriba sólo en el hecho de que se aumenta en 1 año de prisión la pena máxima del delito, sino en que el plazo de prescripción del delito cualificado es, hoy, de 10 años y no de 5 (como era antes -art. 131 CP-)¹³⁵⁶. De este modo, será más difícil que el autor del delito consiga la impunidad por el paso del tiempo¹³⁵⁷.

¹³⁵⁴ Consúltese la SAP de Las Palmas de Gran Canaria de 14.V.2014 (Ponente: PARRAMON I BREGOLAT, Fundamento de derecho séptimo), cuando dice expresamente: “La importancia cuantitativa de la defraudación tributaria en el caso que enjuicamos debe comportar un castigo ejemplarizante porque el quebrantamiento del deber de contribuir que ello revela la más profunda insolidaridad del acusado para con la sociedad en cuyo seno ejerce sus actividades y consigue sus cuantiosos beneficios, de manera que esa suerte de egoísmo económico e insolidaridad para con la comunidad que supone el fraude fiscal resulta intolerable y es cada vez menos comprendido por el sentir de la misma, sobre todo en situaciones de crisis económica como en la que nos encontramos en la que se plantean y se acuerdan una serie de cruentas medidas de ajustes que sufre el conjunto de la colectividad, en parte debidos a las conductas defraudatorias de la clase que aquí se imputan. La incuestionable trascendencia pues que para el erario público tienen pues las conductas evasivas imputadas les confiere una especial gravedad, con la consiguiente y proporcionada reprobación punitiva, pues la individualización de la pena no puede ser indiferente a la mayor antijuricidad que ello supone, lo que nos lleva a concluir que la finalmente impuesta es benignamente proporcionada al desprecio del acusado para con sus obligaciones de naturaleza económica con la sociedad, por lo que debe ser confirmada”.

¹³⁵⁵ Tal como surge de la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado I.

¹³⁵⁶ VAN DEN EYNDE ADROER, A, “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., apartado 1. c: “El nuevo artículo 305 bis CP efectivamente impone una penalidad agravada pero su efecto práctico más relevante será el tan anunciado incremento de los plazos de prescripción de la infracción penal puesto que la sanción llega hasta los 6 años de prisión y, por lo tanto, el delito prescribirá a los 10 años desde su comisión (...)”. Téngase presente para el entendimiento de la antes dicha afirmación el art. 131.1 CP que dispone: “1. Los delitos prescriben: A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años. A los quince, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años. A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez. A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año. 2. Cuando la pena señalada por la ley fuere compuesta, se estará, para la aplicación de las reglas comprendidas en este artículo, a la que exija mayor tiempo para la prescripción. 3. Los delitos de lesa humanidad y de genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, salvo los castigados en el artículo 614, no prescribirán en ningún caso. Tampoco prescribirán los delitos de terrorismo, si hubieren

Asimismo, veamos que la actual escala penal abarca todo el tramo que va de los 2 a los 6 años de prisión, con lo que se puede imponer al autor del delito una pena mínima de 2 años y, así, suspender la ejecución de la pena¹³⁵⁸. Esto no ocurría en los supuestos cualificados del otrora art. 305 CP, donde se establecía que la pena a imponer era la del tipo básico en su mitad superior, es decir, la pena mínima era de 3 años de prisión, lo que impedía que el condenado se pudiera acoger al beneficio de suspensión de la ejecución de la pena. Al respecto, alguna doctrina estimó que “las posibilidades de sanción se incrementan con la ampliación del plazo prescriptivo, pero resulta evidente que la horquilla de penalidad del nuevo 305 bis CP eleva el límite superior de pena (6 años de prisión) pero reduce el límite inferior (2 años de prisión) y ello sin tener en cuenta la aplicación de atenuantes, por lo que incluso el delito cualificado permitirá condenas que hagan aplicable la suspensión de la ejecución de la pena (artículo 80 CP). El *White-collar crime* sigue manteniendo (e incluso incrementa) sus válvulas de escape o salidas de emergencia en caso de riesgo de encarcelamiento”¹³⁵⁹.

En efecto, el art. 305 bis CP quedó redactado de la siguiente forma:

“1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada

causado la muerte de una persona. 4. En los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave”.

¹³⁵⁷ Tal como surge de la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado III. La ampliación del plazo de prescripción es consecuencia de la complejidad derivada de la tramitación de esta clase de expedientes, en los que suelen intervenir personas interpuestas, así como elementos fiduciarios o territorios extranjeros (cfr. CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 70).

¹³⁵⁸ Recordemos la reforma llevada a cabo por la LO 1/2015, de 30 de marzo, por medio de la cual se introducen modificaciones a la regulación de la suspensión de ejecución de la pena con el propósito de dotar al instituto de una mayor flexibilidad y facilitar una tramitación más rápida de esta fase inicial de la ejecución de las penas de prisión (arts. 80 a 88 CP).

¹³⁵⁹ VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., apartado 1.c.

cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años”.

El legislador dispone, como luce en el precepto transcrito, que a todos los supuestos mencionados les serán de aplicación las restantes previsiones contenidas en el art. 305 CP, lo que quiere decir, entre otras cosas, que la rebaja de pena contemplada en el art. 305.6 CP es compatible con los supuestos cualificados. Se corrigió, de esta forma, lo previsto en su momento por el Anteproyecto¹³⁶⁰, que preveía la aplicación de la atenuante muy cualificada sólo al supuesto cualificado por el monto defraudado¹³⁶¹, es decir, en los otros supuestos se impedía la oclusión de las atenuaciones punitivas específicas¹³⁶².

¹³⁶⁰ OLEA COMAS, M., “Comentarios sobre la reciente reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Fundación Ciudadanía y Valores*, mayo, 2013, págs. 1-20, esp. pág. 16.

¹³⁶¹ CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 68.

¹³⁶² MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, op. cit., esp. págs. 227 y sig.

Con el fin de arribar a una idea que servirá en la interpretación y comprensión del análisis que sigue, creemos útil recordar el anterior art. 305.1 CP, en su párrafo segundo -según LO 5/2010, de 22 de junio-, cuando establecía los tipos cualificados. La disposición anterior decía:

“Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

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

Las dos circunstancias antes reguladas eran en realidad tres supuestos distintos de agravación de pena¹³⁶³: uno, el uso de testaferros; dos, el elevado importe de lo defraudado; y, tres, la existencia de una estructura organizada para llevar a cabo la defraudación. La inclusión del art. 305 bis CP viene a consagrar tres casos distintos de agravación que, aún cuando recuerda en ciertos aspectos al anterior art. 305.1 CP, poseen una mayor entidad y por ello han pasado a regularse en una disposición independiente¹³⁶⁴.

¹³⁶³ Entre otros, ha marcado esta circunstancia RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, M. D, “Capítulo V. Penalidad y subtipos agravados”, op. cit., esp. pág. 339.

¹³⁶⁴ Cfr. MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 46: “Es positiva esta modificación del tipo agravado en cuanto que sistematiza mejor las conductas que tienen tal consideración al situarlas en un artículo distinto al básico y atenuado y determinar sus formas derivadas de la LO 5/2012, de 22 de junio, de modificación del Código Penal”.

La reforma ha buscado, entre varios fines, hacerse eco de la preocupación de la ciudadanía que ante la alarma social motivada por este tipo de conductas exigía un endurecimiento de las penas aplicables a las formas más graves de delitos fiscales¹³⁶⁵.

B) Agravación por el importe de lo defraudado

El art. 305 bis 1, CP, establece al respecto lo siguiente:

“El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros”.

Tal como lo anticipamos en la parte final del epígrafe anterior, esta circunstancia posee cierto correlato con la primera parte de la letra b) del anterior art. 305 CP, párrafo segundo, cuando establecía el supuesto cualificado que es como tal configurado por la especial *trascendencia* y *gravedad* de la cuantía del *importe* de lo defraudado¹³⁶⁶.

En aquel contexto, la doctrina minoritaria se manifestó contrariamente a lo realizado por el legislador de 2012, sosteniendo que “esa constatación, en el caso del importe defraudado, debe ser realizada atendiendo a las circunstancias del

¹³⁶⁵ CARRETERO SÁNCHEZ, A., “La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8027, 2013, apartado III.1. *Vid.*, una comparativa con la noma penal anterior a la entrada en vigor de la LO 7/2012 en CHOZA CORDERO, A., “El tipo agravado del art. 305 bis del Código penal ¿Ley penal más favorable?”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2016, págs. 29-38, esp. págs. 3-33.

¹³⁶⁶ Cfr., al respecto, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit., págs. 70 y sigs. *Vid.*, lo que sucede en el caso alemán en KUHLEN, L., *Cuestiones fundamentales del delito fiscal*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2015, págs. 198-203.

obligado tributario, sin que sea admisible la fijación de un límite objetivo válido, por igual, tanto para una gran entidad financiera como para un pequeño empresario”¹³⁶⁷.

Por acertado que pueda parecer el razonamiento, el legislador reformó el supuesto considerándolo cualificado cuando la cuantía de la cuota defraudada supere los 600 mil euros, modificación compartida por la mayor parte de doctrina que reclamaba un cambio en la redacción vigente en su momento¹³⁶⁸. El resultado “es una agravación de facto de las defraudaciones cometidas por empresas y un aumento de los riesgos jurídicos a los que estas se enfrentan”¹³⁶⁹.

En la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, el legislador expuso que el importe señalado de 600 mil euros era el límite cuantitativo apuntado por la jurisprudencia. En realidad, el único precedente es constituido por la STS de 19 de enero de 2012, pronunciamiento que sigue un

¹³⁶⁷ APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, op. cit., pág. 128, nota 99. Cfr., en el mismo sentido CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, págs. 197 y sig.: “La futura reforma del art. 305 del Código Penal podría gravitar en torno a que la cuantía defraudada supusiera al menos un determinado porcentaje respecto de la cuota tributaria declarada, fijando un umbral mínimo porcentual necesario para incurrir en el tipo objetivo. Dicha propuesta en nuestra opinión aseguraría la exclusión de comportamientos defraudatorios que aun superando el límite de los 120.000 euros, fueran sin embargo atípicos penalmente haciendo una valoración en conjunto de la actuación del obligado tributario sobre la base del tanto porcentual defraudado en relación con el importe declarado”. Cfr., en sentido contrario, MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 46.

¹³⁶⁸ Así se ha dicho: “Se trata de una agravante cuyo fundamento se encuentra en el desvalor del resultado, pero que por ser una cláusula valorativa indeterminada pueden poner en peligro el principio de seguridad jurídica” (BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Colección Ceura, Madrid, 2000, págs. 79 y sig.). Cfr., en el mismo sentido, BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000, pág. 74, quienes destacan que se creaba un tipo abierto y genérico que dificultaba extraordinariamente su aplicación práctica; y MORALES PRATS, F., “Título XIV. De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en G. QUINTERO OLIVARES (Director) / F. MORALES PRATS (Coordinador), *Comentarios al Código penal. Parte especial (artículos 138 a 318)*, tomo II, 5ª. edic., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 1361-1446, esp. pág. 1384.

¹³⁶⁹ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., pág. 30.

criterio puramente objetivo y único para todos los impuestos y obligados tributarios, y lo hace por medio del siguiente cálculo:

“Con esas miras, se han tenido en cuenta las cuantías defraudadas en los diferentes delitos fiscales de que ha conocido esta Sala desde el año 1990, siempre que se hubieran superado los 120.000 euros que actualmente constituye el listón para apreciar el delito contra la Hacienda Pública. Se han examinado las cuantías de un total de 108 cuotas, referidas a distintos impuestos, en las que se superaba los 120.000 euros y la cuantía defraudada total sumaba 56.064.694,70, es decir más de 56 millones de euros que si se dividen por 108 nos da una media de cuota defraudada de 519.117,54. La agravante tiene que estar por encima de esa media, que supera el resultado de multiplicar por cuatro la cuantía exigida para que la defraudación pueda ser constitutiva de delito. Así las cosas, atendido que el artículo 305 del Código Penal, en lo que se refiere a la cuota defraudada, exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior, pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir, seiscientos mil euros, que supera en bastante la media a la que se hacía antes referencia”¹³⁷⁰.

El cálculo es, para algunos, bastante discutible, según opinión que fue expuesta en los siguientes términos: “Basten un par de datos también objetivos. El primero, que, frente a lo que dice el Tribunal Supremo, el importe de 600.000 euros no supera en bastante la media de 519.117 euros, sino que solo es superior a la media en un 15,6%. El segundo, que el cálculo empieza en el año 1990 y que los recursos de casación por delito fiscal que llegan al Tribunal Supremo se refieren casi siempre a impuestos de muchos años antes, el efecto de la inflación sería muy

¹³⁷⁰ STS de 19.I.2012 (Ponente: GRANADOS PÉREZ), Fundamento de Derecho séptimo.

considerable. No es exagerado aventurar que, de haberse utilizado precios constantes del año 2012, el límite habría sido dos o tres veces el establecido”¹³⁷¹.

Es de nuestro interés mencionar, en este análisis, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 14 de noviembre de 2014, oportunidad en la que se hizo referencia, particularmente, a la procedencia del tipo cualificado examinado. Al respecto, el pronunciamiento señaló:

“Queda, por último, el requisito, éste sí objetivo, de la gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado, que según la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo nº 31/2012, de 19 Enero 2012, rec. 568/2011, se daba cuando se superaban los 600.000 euros, lo que no sucede en las defraudaciones del año 2005 y sí en las de 2006, como es obvio, no necesitando esta circunstancia de razonamiento alguno para comprobar si concurre o no. Este importe se recoge hoy en el artículo 305 bis.1.a) introducido por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre (RCL 2012, 1759), que ha dado una regulación más completa al delito contra la Hacienda Pública, especialmente describiendo con más precisión y acierto los subtipos agravados, permitiendo la nueva pena, que es de dos a seis años, alcanzar a la hora de su individualización mejores criterios de proporcionalidad que la regulación aplicable al presente caso. Pero es que, por otro lado, resulta que la nueva regulación rebaja la pena mínima para el delito

¹³⁷¹ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 29. Hace tiempo algún autor ha intentado realizar fórmulas matemático-jurídicas con el propósito de acotar el campo de aplicación de este subtipo agravado. Por ejemplo, JORDANA DE POZAS GONZÁLBEL, L., “Los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Plan de Formación de Jueces sobre la nueva delincuencia*, CGPJ, 1993, pág. 69, quien afirmó que, haciendo analogía con la jurisprudencia del TS en materia de estafa, el subtipo agravado en el delito fiscal debería aplicarse a partir de los 333.000.000 de pesetas. Tal cantidad surge de multiplicar 15.000.000 de pesetas por un coeficiente que, en 1995, fija un 66,6, y que es el resultado de dividir 2.000.000, cantidad de notoria importancia de la estafa según criterio jurisprudencial de esa fecha, por 30.000 pesetas, límite cuantitativo entre el delito y la falta de estafa conforme al CP de 1973, que es el vigente en el momento que el autor redacta la fórmula. En fin, con esto pretendemos destacar que desde hace ya varios años se ha intentado establecer una cuota fija y que, en cualquier caso, la situación anterior a la actual (en la que no determinaba cuota fija), ponía de manifiesto ciertas deficiencias en la tipificación del supuesto agravado en el caso del importe defraudado.

agravado, ya que mientras antes era de dos años y seis meses, en el actual artículo 305.bis es de dos años de prisión, y aunque en su conjunto este precepto es más grave al señalar una pena máxima de seis años, la Sala considera que en beneficio de los acusados debe ser aplicado en lo que concierne a su límite inferior, manteniéndose el tope máximo de cuatro años señalado en el artículo 305, dando de esta manera mayor margen de individualización punitiva. No se desconoce la doctrina del Tribunal Supremo y del Constitucional relativa a que ha de valorarse la nueva norma en su conjunto para poder determinar si es más favorable que la derogada, pero en este caso se considera más equitativa la decisión indicada”¹³⁷².

Del pasaje transcrito destacamos dos ideas: la primera, el acierto del legislador en establecer un monto objetivo que determine cuándo estamos frente a un comportamiento cualificado; y, la segunda, la coartada que trae aparejada la reforma respecto de la penalidad y la procedencia del beneficio de suspensión de la ejecución de la pena¹³⁷³.

C) Agravación por cometerse la defraudación en el seno de una organización o grupo criminal

El art. 305 bis 1 CP dispone lo siguiente:

“El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

(...)

b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal”.

¹³⁷² SAP de Zaragoza de 14.XI.2014 (Ponente: BLASCO OBEDÉ), Fundamento de Derecho decimotercero.

¹³⁷³ *Vid.*, asimismo, SAP de Barcelona de 7.IV.2014 (Ponente: GUIL ROMÁN).

Si contrastamos la otrora con la vigente regulación¹³⁷⁴, observamos que hoy en día es suficiente con que haya una organización o grupo criminal, aunque afecte a un único obligado tributario¹³⁷⁵.

El precepto anterior, en concreto, se refería a una pluralidad de obligados tributarios, lo que ocurría desde el momento en que dos obligados tributarios se concertasen para la comisión del delito¹³⁷⁶, circunstancia que no parecía tener mucho sentido¹³⁷⁷. Con la vigente regulación, abandonando confusas interpretaciones, ya no es necesario que la estructura organizativa afecte a una pluralidad de obligados tributarios, sino que basta con que estemos ante una organización o grupo criminal¹³⁷⁸.

¹³⁷⁴ Recuérdese que el otrora art. 305.1 b) CP aludía a la “especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios”. Desde la LO 5/2010, de 22 de junio, que tipificó como delito dentro del Título XXII, “Delitos contra el orden público”, en su Capítulo VI, “De las organizaciones y grupos criminales”, la tendencia legislativa de agravar distintos delitos cuando aparecen las mismas se ha consolidado. Las reformas de la LO 7/2012 y LO 1/2015 siguen ese camino.

¹³⁷⁵ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., pág. 30.

¹³⁷⁶ Cfr. CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 68.

¹³⁷⁷ Cfr., en el mismo sentido, BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 80: “La segunda agravante del inciso b) es la relativa a la existencia de una estructura organizativa que afecte a una pluralidad de obligados. La poca claridad en la redacción de esta agravante presenta problemas interpretativos. La exigencia de la afectación a una pluralidad de obligados *no parece tener sentido* en el marco del delito fiscal -aunque podría tener una cierta explicación en el delito de defraudación a la Seguridad Social (artículo 307.1b)- dado que un impuesto, por definición, es una contribución económica de un obligado sin contraprestación alguna. Una explicación, probablemente, más coherente sería entender que el legislador ha querido referirse aquí única y exclusivamente a la existencia de una organización, en la que obviamente existe una pluralidad de personas, cuyos responsables sean obligados tributarios” (*cursivas añadidas*). Vemos que de la postura transcrita se infiere una propuesta de modificación que coincide con lo efectuado por la reforma de la LO 7/2012, de 27 de diciembre.

¹³⁷⁸ MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 46. Hay quienes sostienen que para constatar el supuesto que configura el tipo agravado se exige que el infractor actúe en el seno de una organización o grupo criminal, es decir, que además de utilizar la organización o grupo criminal formara parte de ella (OLEA COMAS, M., “Comentarios sobre la reciente reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., pág. 17). *Vid.*, ampliamente y al respecto, POLAINO-ORTS, M., “Organizaciones y grupos criminales”, en M. POLAINO NAVARRETE (Coordinador), *Lecciones de Derecho penal*. Parte especial, tomo II, Editorial

Por otro lado, es necesario referirnos aquí al Capítulo del Código penal español rubricado “De las organizaciones y grupos criminales” (Título XXII, Libro II), conforme la redacción dada por la LO 1/2015, de 30 de marzo. El art. 570 bis, apartado 1, último párrafo, define las *organizaciones criminales* como “la agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos”; y, el art. 570 ter, apartado 1, último párrafo, conceptualiza a los *grupos criminales* como “la unión de más de dos personas que, sin reunir alguna o algunas de las características de la organización criminal definida en el artículo anterior, tenga por finalidad o por objeto la perpetración concertada de delitos”. Acudiendo a estas disposiciones contamos con definiciones legales que son de utilidad para esclarecer la interpretación del agravante de referencia en el delito fiscal, situación que de manera manifiesta difiere de la anterior, en donde la terminología utilizada -“estructura organizativa”- daba lugar a interpretaciones vagas y confusas.

Ahora bien, la pretensión de compatibilizar las definiciones señaladas con el art. 305 bis, 1, letra b), CP, dio lugar a algunas críticas que consideramos no del todo motivadas¹³⁷⁹. En efecto, se ha señalado que resulta un tanto desproporcionado el entendimiento de que todo delito fiscal en el que intervengan más de dos personas se pueda convertir casi de inmediato en un comportamiento cualificado; además, que las conductas relativas a las organizaciones criminales resultan ser más graves que las referidas a los grupos criminales, siendo en el art.

Tecnos, Madrid, 2011, págs. 563-580; ID., *Funcionalismo penal constitucional. Bases dogmáticas para el nuevo sistema de justicia penal*. Fundamento y función del Derecho penal. Autodeterminación e imputación normativa. Criminalidad organizada y Derecho penal del enemigo, Flores Editor y Distribuidor, S.A. de C.V., México DF, 2016, págs. 281-352, esp. págs. 311-313.

¹³⁷⁹ Cfr. ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. págs. 30 y sig.

305 bis, 1, letra b), CP, conductas equivalentes. Se agrega, también, que “(1)a relación entre el artículo 305 bis 1 b) y los artículos 570 bis y ter es una relación de concurso de normas, que, aplicando el principio de especialidad del artículo 8.1^a CP¹³⁸⁰, debe llevar a que se aplique solo el precepto del artículo 305 bis 1 b)”¹³⁸¹.

Es nuestro juicio al respecto razonar en un sentido distinto al de las críticas aludidas, que no deben adoptarse sin antes ofrecer una perspectiva diferente. En efecto, y con respecto a la objeción que apunta la inconveniencia de entender que toda defraudación en la que intervengan más de dos personas se pueda convertir inmediatamente en una conducta agravada, creemos que, en verdad, nada de eso ha dicho el legislador, y esta razón basta para desmotivar aquella detracción. No se ha dispuesto que así debe ser y se sobreentiende que su procedencia depende de una absoluta e irrefutable constatación del tipo cualificado como cualquier otra figura penal¹³⁸².

La observación, por su parte, que apunta la diferencia entre las conductas reguladas en los arts. 570 bis y ter CP, y el art. 305 bis, 1, letra b) CP, siendo aquéllas desiguales en cuanto a la gravedad y penalidad impuesta, y éstas equivalentes, tampoco aporta un argumento convincente. Lo cierto es que son tipos penales completamente independientes y el hecho de acudir a las definiciones de los arts. 570 bis y ter CP con el afán de interpretar el tipo cualificado de defraudación no tiene por qué conducir a valorar la gravedad y la penalidad en las figuras puestas de relieve, y eso, confirmar una torpeza del legislador en el art. 305 bis, 1, letra b) CP.

¹³⁸⁰ Art. 8 CP: “Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas: 1. El precepto especial se aplicará con preferencia al general (...).”

¹³⁸¹ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., pág. 31.

¹³⁸² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Lección XXXI. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en T. S. VIVES ANTÓN / E. ORTS BERENGUER / J. C. CARBONELL MATEU / J. L. GONZÁLEZ CUSSAC / C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ (Autores), *Derecho penal. Parte especial*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2004, págs. 643-685, esp. pág. 652.

En fin, las críticas apuntadas no aportan razones suficientes ni argumentos estimables para negar la compatibilización de las definiciones *a priori* señaladas.

D) Agravación por utilización de sujetos interpuestos, de negocios o instrumentos fiduciarios, o de paraísos fiscales o territorios de nula tributación

El art. 305 bis 1, letra c), CP establece:

“El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

(...)

c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito”.

En el otrora art. 305 CP, párrafo segundo, letra a), se configuraba una conducta que agravaba el delito fiscal, similar a la vigente, que castigaba la utilización de persona(s) interpuestas de manera que pueda ocultar la identidad del verdadero obligado tributario¹³⁸³.

¹³⁸³ Tal como afirma la mayor parte de la doctrina este supuesto agravado “tiene lugar a partir del caso sobre las cesiones de crédito y ante el requerimiento de Hacienda a las entidades crediticias para que remitieran los listados de los titulares de dichas cesiones de crédito. En esos casos se hacía uso de un activo financiero, que hasta 1989 no tenía retención en origen, para ocultar un incremento patrimonial. El banco concedía un crédito a un cliente y transmitía su posición acreedora vendiendo la nuda propiedad del crédito (o parte del mismo) a un tercero cesionario. El banco continuaba cobrando la mayor parte de los intereses y no informaba a Hacienda sobre los titulares de la cesión, es decir, sobre los cesionarios, quienes así eludían el control fiscal con un método más seguro que guardar los billetes en un calcetín. Era una forma de

Nótese lo siguiente: de los supuestos recogidos en el vigente art. 305 bis, sólo la utilización de personas interpuestas figuraba antes. La LO 7/2012 ha adaptado la redacción del precepto a una técnica de fraude empleada en los últimos tiempos, especificando los elementos a tener en cuenta al momento de apreciar un intento de ocultar o dificultar la identidad de los responsables, cuantías defraudadas o patrimonios: utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios, paraísos fiscales o territorios de nula tributación.

El precepto no exige la *ocultación* de la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito, sino que basta con *dificultar* dicha determinación. Aquí una de las principales diferencias y novedades respecto de la anterior regulación de este supuesto de agravación.

Por otro lado, el actual precepto -a diferencia del anterior- alude expresamente a las *personas jurídicas* -junto a otros entes en tanto sujetos activos del comportamiento descrito-, lo que cierra la discusión entablada en la doctrina y en la jurisprudencia respecto de la inclusión o no de aquéllas¹³⁸⁴.

colocar ‘dinero negro’ sin riesgos fiscales (...)” (BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., págs. 78 y sig.). *Vid.*, asimismo, GÓMEZ RIVERO, M^a. del C., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *El nuevo Código penal y la Ley del jurado. Actas del Congreso de Derecho penal y procesal*: Sevilla, 11 al 15 de noviembre de 1996, Fundación El Monte, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1998, pág. 223-231, esp. pág. 227; SUÁREZ GONZÁLEZ, C., “Capítulo XVIII. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director), *Compendio de Derecho penal (Parte especial)*, vol. II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S. A., Madrid, 2003, págs. 593-626, págs. 607 y sig.

¹³⁸⁴ Un sector de la doctrina, en el marco del 305.1 a) CP (LO 6/1995), señaló que el precepto no se limitaba única y exclusivamente a la interposición de personas físicas, sino que cabía interpretar también que alcanzaba a *testaferros personas jurídicas* (MORALES PRATS, F., “Título XIV. De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, op. cit., esp. pág. 1382; RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, M. D, “Capítulo V. Penalidad y subtipos agravados”,

El supuesto de utilización de *negocios o instrumentos fiduciarios*, por su parte, ha sido justificado por un sector de la doctrina que ha afirmado que “(l)a realización de negocios o instrumentos fiduciarios podrá también fundamentar la aplicación del subtipo agravado, al concurrir en el presente caso un plus de antijuridicidad en el desvalor de la acción de quien acude a complejos negocios jurídicos con la finalidad de defraudar a la Hacienda”¹³⁸⁵.

Por válida que pueda parecer la razón de su inclusión, lo cierto es que no surge del articulado penal disposición alguna que defina los negocios o instrumentos fiduciarios¹³⁸⁶. En verdad, no es del todo acertado argumentar una agravación de tal tipo con la simple mención de la complejidad de los negocios jurídicos, sofisticación, rareza, dificultad, etc. Como se ha dicho: “En muchos casos esa complejidad no será otra cosa que la forma como se materializa la defraudación, que ya está castigada en el tipo básico, por lo que puede incurrirse en un inconstitucional *bis in idem* si esa defraudación ya penada la consideramos

op. cit., esp. pág. 340). Cfr., en sentido discrepante: “Sin embargo, esta interpretación no surge a nuestro juicio, del tenor literal del artículo. Sin lugar a dudas, es una consecuencia que podría haber sido, desde un punto de vista de política criminal, interesante” (BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 79). Hoy en día, tras la reforma operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, ha quedado zanjada la cuestión, pues el legislador señala expresamente a las personas jurídicas. *Vid.*, asimismo y ampliamente, BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo 9. Penalidad. Subtipos agravados”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009, págs. 268-272, esp. págs. 251-278.

¹³⁸⁵ CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, op. cit., esp. pág. 69.

¹³⁸⁶ La doctrina tributaria y jurisprudencial han definido los “negocios fiduciarios” como la atribución patrimonial que uno de los contratantes (llamado *fiduciante*) realiza a favor del otro (llamado *fiduciario*) para que éste utilice la cosa o el derecho adquirido mediante la referida asignación para la finalidad que ambos pactaron, con la obligación de retransmitirlo al fiduciante o a un tercero cuando se hubiera cumplido la finalidad prevista (GARRIGUES Y DÍAZ CAÑABATE, J., *Negocios fiduciarios en derecho mercantil*, Imprenta de la Viuda de Galo Sáez, Madrid, 1955, págs. 6-31; BÁEZ MORENO, A., *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2009, págs. 45-55; MARTÍN LEÓN, A., *Negocios fiduciarios, simulación y transmisión de la propiedad*, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2012, págs. 28-30). En el mismo sentido, consúltese, STS de 29.XI.2007 (Ponente: SIERRA GIL DE LA CUESTA).

además constitutiva de una agravación específica. A esto hay que añadir que (...) los negocios fiduciarios se hallan más cerca del conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la Ley General Tributaria (antiguo fraude de ley tributaria) que de la simulación, por lo que su inclusión expresa en el tipo (en el subtipo agravado además) va en contra de la limitación del alcance del delito fiscal en aplicación de las exigencias del principio de legalidad que estableció la histórica STS 120/2005”¹³⁸⁷.

La inclusión de los *entes sin personalidad jurídica interpuestos* y de los *instrumentos fiduciarios* podría estar motivada en los *trusts* del Derecho angloamericano¹³⁸⁸. Este instituto se define como “la relación jurídica constituida en virtud de un acto de destinación (o segregación en el propio patrimonio personal) por el que sobre un bien, conjunto de bienes o conjunto patrimonial, se constituye la propiedad del *trustee* -o *trustees*- y, a la vez, de beneficiario -o beneficiarios-, estando aquél obligado a ejercitar su propiedad en beneficio de este o estos últimos, pudiendo ser él uno de dichos beneficiarios”¹³⁸⁹. En el *trust*, en

¹³⁸⁷ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., pág. 31.

¹³⁸⁸ Opinión que compartimos de ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., pág. 32. Resulta de interés la lectura de lo sostenido en TIEDEMANN, K., *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*, traducción de M. ABANTO VÁSQUEZ, Editorial Jurídica Grijley, Lima, 2007, págs. 253-258.

¹³⁸⁹ ARROYO I AMAYUELAS, E. (Directora), *El "trust" en el derecho civil*, Editorial Bosch, Barcelona, 2007, págs. 61 y sig. Además, el autor cuenta que “(e)l origen auténtico del *trust* parece hallarse en la época medieval. Cuando un caballero inglés marchaba a las Cruzadas, dejaba sus tierras y bienes en manos de un amigo de noble condición, a fin de que dicho sujeto gestionase tales bienes en beneficio de la mujer del caballero y de los hijos de éste, que lógicamente se quedaban en Inglaterra mientras el caballero partía a los Santos Lugares. Cuando fallecía el caballero cruzado, normalmente en el campo de batalla, resulta que el amigo noble que se había quedado en Inglaterra, pretendía quedarse con las tierras y bienes del caballero cruzado fallecido, y además en concepto de verdadero ‘propietario’. Por eso tuvo que intervenir el *Lord Chancellor*, que en el siglo XV reconoció una acción ejercitada por el ‘beneficiario del *trust*’ (*cestui que trust*) contra el *trustee* (el malvado amigo noble), para que éste cumpliera sus deberes frente al ‘beneficiario’. Dicha acción fue reconocida ‘en equidad’ (por el *Equity Law*). Por eso se suele afirmar, con toda razón, que el *trust* nació en virtud del llamado *Equity Law*. El *Equity Law* fue un cuerpo legal distinto al *Common Law* que fue aplicado desde el siglo XIV hasta los últimos años del siglo XIX por la *Court of Chancery*, un ‘tribunal de equidad’. En 1873 la *Court of Chancery* desapareció (*Supreme Court of Judicature Act 1873*), pero subsistió el *Equity Law*, que

otras palabras, “existe un patrimonio separado gobernado por un documento o escritura fundacional que, creado por el constituyente (*settlor*), es cedido a unos fiduciarios (*trustees*) con el fin de que sea administrado de acuerdo con las instrucciones del primero y a favor de uno o más beneficiarios (*beneficial owners*). Dicho patrimonio *carece de personalidad jurídica* y, por ende, no puede ser titular de derechos y obligaciones. El *trust*, al igual que el negocio fiduciario, se basa en una relación de confianza pero tiene una característica distintiva: el desmembramiento del derecho de propiedad, desdoblándose la misma en una propiedad formal o legal (*legal ownership*), que correspondería al *trustee*, y una propiedad bonitaria o de equidad (*equitable ownership*), que corresponde al beneficiario del *trust*”¹³⁹⁰.

En suma, los *trusts* son instituciones perfectamente lícitas y habituales en el mundo anglosajón y, por supuesto, no pueden considerarse sin más estructuras sospechosas de servir en la comisión de un delito fiscal en otras jurisdicciones, pero es cierto que las defraudaciones tributarias se desplazaron hacia estas estructuras que se han convertido en los últimos tiempos en una de las principales herramientas de sustracción fiscal¹³⁹¹.

No faltan voces que se manifiestan abiertamente en contra de esta última inclusión, afirmando lo siguiente: “En definitiva, los negocios e instrumentos fiduciarios no son en modo alguno vehículos de defraudación *per se*, por lo que su

pasó a ser ahora aplicado por tribunales del *Common Law*. Ello explica la subsistencia del *trust*” (pág. 367).

¹³⁹⁰ MAROS BELMONTE, P., “Tratamiento fiscal de un *trust* discrecional constituido en el extranjero por un residente en España. Derecho comparado y posible aplicación del régimen de atribución de restan del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en *CT*, núm. 142, 2012, págs. 77-94, esp. págs. 78 y sig.

¹³⁹¹ Artículo periodístico: “La ingeniería fiscal ha ganado la partida. ‘Fraude fiscal’ y ‘evasión fiscal’ son dos nociones que no hay que confundir. Las élites no lo hacen”, publicado por J. CLAUDE PAYE (sociólogo y autor de ‘El final del Estado de derecho’), el día 23 de febrero de 2015, en *Diagonal* (accesible en: <https://www.diagonalperiodico.net/global/25751-la-ingenieria-fiscal-ha-ganado-la-partida.html>).

inclusión en la nueva regulación del delito fiscal, como subtipo agravado, además, no parece muy afortunada. Es cierto que el artículo 305 bis 1 c) exige que la utilización de los negocios o instrumentos tributarios ‘oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito’. Sin embargo, esta aparente limitación del alcance del subtipo agravado parece delatar en realidad una consideración defraudatoria *prima facie* del negocio fiduciario. Una posición semejante se aprecia en la insistencia en apreciar sospecha de ilicitud en la llamada ‘planificación fiscal agresiva’ que se observa en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013”¹³⁹².

Por otro lado, el legislador ha previsto finalmente un supuesto de agravación en orden a la configuración del tipo cualificado, constituido por la utilización de *paraísos fiscales* o *territorios de nula tributación*, respecto de los cuales proclama lo siguiente:

“Con la referencia expresa a paraísos fiscales y territorios de nula tributación se dota de mayor certeza y seguridad jurídica al precepto toda vez que se trata de conceptos ya definidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre¹³⁹³, de medidas para la prevención del fraude fiscal”¹³⁹⁴.

¹³⁹² ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 33. Además, el autor concluye diciendo que “(a) partir de la reforma la probabilidad de que en los procedimientos por delito fiscal se impute la comisión del subtipo agravado ha aumentado considerablemente, incrementando con ello los riesgos legales para las empresas en este ámbito tan importante”.

¹³⁹³ Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre: “Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria. 1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente. 2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios: a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa

Los fundamentos técnicos señalados por la doctrina tradicional para las causas de agravación en general¹³⁹⁵ son perfectamente aplicables a este supuesto, pues se trata de un medio que facilita la comisión del comportamiento delictivo y que dificulta su persecución. Esto justifica la concreta tipificación como causa de agravación al tratarse de conductas que revelan una mayor peligrosidad y ataque al bien jurídico protegido, y aun más para la singular configuración de un específico

enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación. b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional. c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. 3. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda. A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo. 4. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación: a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010. No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria. 5. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición. 6. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales”. Disposición adicional primera redactada por la disposición final segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE 28 noviembre). Vigencia: 1.I.2015.

¹³⁹⁴ Tal como surge de la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado III.

¹³⁹⁵ Cfr. MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general: fundamentos y teoría del delito*, 2ª. edic., Promociones Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1985, págs. 570 y sigs.; RODRÍGUEZ DEVESA, J. M., *Derecho penal español. Parte general*, 13ª. edic., revisada y puesta al día, con autorización del autor por SERRANO GÓMEZ, Editorial Dikynson, Madrid, 1990, págs. 723 y sigs.

tipo cualificado. Por ello acaso cabría cuestionar lo establecido en el apartado 4 del art. 305 CP sobre la regularización¹³⁹⁶, pudiéndose considerar que es incongruente con la fijación de una pena agravada para el uso de personas interpuestas.

El art. 305 CP sitúa el límite en el tiempo para regularizar en los casos en que no interviene la Administración Tributaria “antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida”, siendo “aquél” -que menciona expresamente la disposición- el verdadero obligado tributario cuya identidad permanece oculta por haberse servido de un testaferro, quien puede regularizar después de haberse iniciado actuaciones contra la persona interpuesta¹³⁹⁷.

Por lo demás, en todo caso, respecto del sistema previsto en la regulación actual, resulta un tanto incierto lo relativamente amplia que se manifiesta la estructura configuradora de este tipo cualificado de defraudación fiscal, en el sentido de que en la mecánica ejecutiva podría parecer extraño que la misma se lleve a cabo sin la presencia de personas interpuestas, testaferros, ingeniería fiscal ilícita o sin recurrir a territorios de nula tributación¹³⁹⁸.

¹³⁹⁶ Art. 305. 4 CP: “Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias (...)”.

¹³⁹⁷ APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, op. cit., pág. 127.

¹³⁹⁸ VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, op. cit., apartado 1.c.

CAPÍTULO XI

PRESCRIPCIÓN PENAL

I.- Singularidad del estudio de la prescripción en la defraudación tributaria

El instituto de la prescripción se vincula al derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y entronca sus raíces en el principio de seguridad jurídica contemplado en el art. 9.3 CE. Su fundamento radica en la necesidad de garantizar seguridad en las relaciones jurídicas expectantes del ejercicio de determinadas acciones¹³⁹⁹, como proclamó el Tribunal Constitucional:

“El establecimiento de un plazo temporal, para que el Estado pueda proceder a perseguir los delitos, persigue que no se produzca una latencia *sine die* de la amenaza penal, que genere inseguridad en los ciudadanos respecto del calendario de exigencia de responsabilidad, por hechos cometidos en un pasado más o menos remoto; o, dicho en nuestras propias palabras, el plazo de prescripción ‘toma en consideración la función de la pena y la situación del presunto inculpado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal’”¹⁴⁰⁰.

¹³⁹⁹ Cfr. BONESANA, C. (Marqués de Beccaria), *Tratado de los delitos y de las penas*, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 1993, págs. 137-139.

¹⁴⁰⁰ STC de 14.III.2005 (Ponente: GAY MONTALVO), Fundamento de Derecho cuarto.

La importancia de la prescripción, en cuanto a que su apreciación excluye el castigo penal, justifica un detallado estudio de esta institución. Pero la relevancia de su análisis en el delito fiscal supera a la del resto de los delitos que configuran el Código penal español, pues es una de las cuestiones que más polémica ha suscitado en la doctrina y en la jurisprudencia¹⁴⁰¹.

Con la sistemática expuesta seguidamente explicaremos algunos de los aspectos más discutibles que suscita la prescripción en nuestra materia de estudio. En efecto, serán analizados los siguientes temas:

1. En primer lugar, estudiaremos la dualidad de prescripciones a las que nos enfrenta el análisis propuesto. Aquí, además, formularemos los problemas derivados de esta particularidad en la materia e intentaremos arribar a una postura al respecto.

2. En segundo lugar, abordaremos la cuestión relativa al cómputo del plazo de prescripción. Específicamente, aludiremos al comienzo del mismo y al plazo en concreto, distinguiendo, en esto último, su determinación en el tipo básico y en los tipos cualificados del delito fiscal. Asimismo, nos detendremos con especial interés en las repercusiones en el estudio de la prescripción que trajo la reforma de la LO 7/2012 en los tipos cualificados contemplados en el art. 305 bis CP.

3. Por último, entraremos en el estudio del instituto de la interrupción en el cómputo de prescripción del delito de defraudación tributaria, poniendo atención a los criterios ofrecidos por la primera sentencia del TS que afronta el análisis de aquél en el delito fiscal en particular.

¹⁴⁰¹ *Vid.*, la profusa jurisprudencia sobre la cuestión en CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, pág. 129.

II.- Prescripción penal y tributaria

A) Dualidad de prescripciones

El estudio de la prescripción en el delito fiscal nos enfrenta a la necesidad de distinguir entre *dos tipos* de prescripciones: la prescripción administrativa y la prescripción penal.

La prescripción en materia tributaria, en particular la referida a la pérdida de un derecho por el transcurso del tiempo, se traduce en la imposibilidad por parte de la Administración de determinar la deuda tributaria mediante la liquidación oportuna, de exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas, y de solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías¹⁴⁰².

Su regulación se encuentra en los arts. 66 a 70 LGT y el plazo señalado por el legislador es de 4 años¹⁴⁰³. El momento inicial del cómputo es el día siguiente a la terminación del período voluntario, de tal forma que lo que está sujeto a prescripción es el derecho de la Administración a exigir la deuda en vía de apremio¹⁴⁰⁴.

¹⁴⁰² ESEVERRI, E., *La prescripción tributaria (en la jurisprudencia del Tribunal Supremo)*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2012, págs. 13-21.

¹⁴⁰³ Cierta sector de la doctrina cuestiona la naturaleza de la disposición, pues sostiene que antes que la prescripción, lo que se concibe es la caducidad. *Vid.*, en ese sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Apuntes sobre la prescripción tributaria”, en *REDF*, núm. 57, 1988, págs. 5-28, esp. pág. 26.

¹⁴⁰⁴ COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, págs. 311 y sig. Cfr., en el mismo sentido, PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 26ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2016, pág. 480.

Al respecto, el art. 66 LGT establece:

“Plazos de prescripción. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías”.

Por su parte, la prescripción de los delitos, como instituto cuya existencia conduce a la extinción de la responsabilidad penal por el transcurso del tiempo¹⁴⁰⁵, se encuentra regulada en el art. 131.1 CP, que dispone expresamente:

“Los delitos prescriben:

A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años.

A los quince, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años.

A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez.

A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año”.

En suma, la dualidad de las prescripciones señaladas conduce a una dualidad de plazos de prescripción. La Administración, por un lado, dispone de 4

¹⁴⁰⁵ Cfr., sobre la teoría general de la prescripción, MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, 10ª. edic. revisada y actualizada, Editorial Reppetor, Barcelona, 2016, págs. 799 y sig.

años para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas, y solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. Y, por el otro lado, conforme a lo dispuesto en el Código penal, el tipo básico del delito fiscal prescribirá a los 5 años, en tanto que los tipos cualificados, a los 10 años¹⁴⁰⁶.

B) ¿Autonomía normativa o incongruencia legislativa?

Uno de los mayores problemas que se suscita en nuestra materia de estudio se refiere a la existencia de diferentes plazos de prescripción en la legislación tributaria y en la legislación penal¹⁴⁰⁷, pero, en especial, a la posibilidad de mantener operativa la respuesta penal por un delito fiscal cuando la deuda tributaria se encuentre prescrita en sede administrativa.

Desde antaño se ha manifestado la conveniencia de adaptar ambos plazos con el objeto de que, una vez prescrita la deuda tributaria, no existiera posibilidad

¹⁴⁰⁶ Con anterioridad a la reforma llevada a cabo por el legislador mediante la LO 5/2010, de 22 de junio, modificación que amplía en su máximo la escala penal en el delito fiscal (de 4 a 5 años), existieron posiciones en la doctrina que se manifestaron en defensa de la derogación del art. 131 CP (en lo que se refiere particularmente a los delitos contra la Hacienda Pública), por considerarlo incompatible con el entonces art. 64 LGT que establecía un plazo de prescripción de 4 años de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias y que actualmente se mantiene en el art. 66 de la nueva LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Cfr., al respecto, RODRÍGUEZ RAMOS, L., “La responsabilidad civil relativa al delito fiscal”, en *Derecho y Justicia penal en el siglo XXI: liber amicorum en Homenaje al Profesor Antonio González-Cuéllar García*, Editorial Colex, Madrid, 2006, págs. 737-739.

¹⁴⁰⁷ Hasta la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo general de prescripción en materia tributaria era de cinco años. Este mismo es el plazo de prescripción del delito fiscal, tanto en la normativa vigente entonces, como en la actual en virtud de lo previsto por el art. 131 CP, con relación a la pena que se establece en el art. 305 CP (prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada). Sin embargo, el art. 24 Ley 1/1998 redujo ese plazo general de prescripción a cuatro años, sin que se produjera modificación alguna en el CP; por lo que, con respecto al delito fiscal, se mantuvo el plazo quinquenal de prescripción.

de formular acusación por delito y, además, para evitar los conflictos derivados de la regularización de la situación tributaria entre el cuarto y el quinto año¹⁴⁰⁸.

La jurisprudencia del TS se muestra unánime al momento de señalar que no existe ninguna clase de incidencia de la legislación tributaria en el plazo de prescripción penal, resultando perfectamente compatible el plazo de prescripción de 4 años de la infracción tributaria con el plazo de 5 años de prescripción del delito fiscal¹⁴⁰⁹.

Destacamos, en tal sentido, la STS de 3 de abril de 2003, que niega que el plazo de prescripción de la infracción tributaria previsto en LGT (en ese entonces previsto en el art. 64; hoy, en el art. 66) haya derogado el plazo de prescripción de 5 años del delito fiscal, señalando que esa posición ha sido zanjada por la jurisprudencia en sentido negativo y refiriendo, además, numerosos precedentes que han recogido el mismo criterio¹⁴¹⁰.

¹⁴⁰⁸ BAL FRANCÉS, E., “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 189-204, esp. pág. 194. Sobre la cuestión ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica: Uría Menéndez*, núm. 34, 2013, págs. 15-38, esp. pág. 35, ha dicho: “(...) Otra inconsistencia se aprecia en la regularización. En puridad, en términos estrictamente tributarios no es posible la regularización de ejercicios prescritos. Así lo expone Azpeitia Gamazo, refiriéndose a la situación anterior en que este problema sólo podía darse entre el cuarto y el quinto año: ‘Declaración complementaria correspondiente al quinto año (ya prescrito administrativamente) que en puridad ni siquiera es posible realizar como tal de acuerdo con el art. 122 de la LGT, que establece que los obligados tributarios podrán presentar declaraciones complementarias siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria’. Para evitar esta paradoja el artículo 305.4 CP incluye un párrafo que dice lo siguiente: ‘Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa’”.

¹⁴⁰⁹ Consúltese, por todas, STS de 15.VII.2002 (Ponente: ANDRÉS IBÁÑEZ), Fundamento de Derecho segundo.

¹⁴¹⁰ STS de 3.IV.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), Fundamento de Derecho quinto: “La cuestión de si la Ley 1/1998 de 26 de febrero (RCL 1998, 545), de Derechos y Garantías de los contribuyentes, que ha modificado la redacción del art. 64 LGT (RCL 1963,

Especialmente nos detenemos en la STS de 15 de julio de 2002, recogida por la sentencia antes reseñada, oportunidad en la que el Alto Tribunal expuso de manera detallada las razones por las que niega la tesis que estima que el delito fiscal debe prescribir a los 4 años. Los motivos, a los que nos adherimos para fundamentar nuestra posición, fueron literalmente los siguientes:

“El primero, de carácter formal, es que la prescripción de los delitos es materia que regula el Código penal, que no fue modificado al aprobarse la Ley 1/1998; y que la obviedad de la divergencia que introducía en el tratamiento de las dos dimensiones -fiscal y penal- del asunto impide pensar en un posible descuido del legislador. A esto, debe añadirse que la convivencia de ambas regulaciones no plantea ninguna antinomia de orden legal y tampoco una contradicción en el plano de los principios, que, de darse, serían intolerables desde el punto de vista de la necesaria coherencia del ordenamiento. Por lo demás, no es el único caso de divergencia en el tratamiento penal y extrapenal de la prescripción. Así, es un ejemplo entre otros que podrían aducirse, cabe pensar en el caso de un administrador que hubiera hecho suyas las rentas que tendría que abonar a su principal, que imposibilitado para reclamarlas pasados cinco años, en razón de la prescripción (art. 1966 Código civil), podría, no obstante, denunciar la apropiación indebida e, incluso, obtener el resarcimiento en vía criminal (con apoyo en las previsiones de los arts. 252, 249, 250 y 131 Código penal).

En segundo término, es preciso afirmar que existe una perfecta compatibilidad, desde la perspectiva del bien jurídico, entre la opción representada por la renuncia estatal a investigar y perseguir los incumplimientos de índole

2490) y ha fijado en cuatro años el plazo de prescripción de determinadas facultades de la Administración, determina también una modificación del plazo de prescripción señalado por el Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) para el delito fiscal ya ha sido resuelta por la jurisprudencia en sentido negativo por sentencias de 26 de julio de 1999 (RJ 1999, 6685), 6 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 9271), 10 de octubre de 2001 (RJ 2001, 8554) (ésta con alguna matización '*obiter dicta*', que se aparta de la doctrina general), 30 de octubre de 2001 (RJ 2001, 9089), 15 de julio de 2002 (RJ 2002, 8709) y 5 de diciembre de 2002 (RJ 2003, 546)”.

tributaria una vez transcurridos cuatro años, y la decisión de mantener operativa la respuesta penal más allá de ese plazo.

En efecto, la primera puede explicarse muy bien en virtud de criterios meramente pragmáticos, de logística recaudatoria, es decir, de rentabilidad exclusivamente económica, como el representado por la necesidad de optimizar los limitados recursos de la administración tributaria, concentrando su uso en un determinado lapso de tiempo. En tanto que la segunda trae su justificación de la necesidad de conferir un plus de protección a los importantes valores constitucionales en juego en la materia, cuya proyección no se agota sino que trasciende la significación estrictamente dineraria del tributo. En efecto, lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE) -estrechamente conectado a los de igualdad y justicia (...)-, de cuya efectividad depende la dimensión 'social' del Estado que proclama la Constitución (art. 1); es decir todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales. De ahí que la materialización de esa relevante dimensión estatal resulte gravísimamente obstaculizada por conductas tan lesivas para los intereses comunes y de tan profunda significación antisocial como las que son objeto de persecución en esta causa.

De este modo, producida la prescripción de la deuda tributaria, de ella no se sigue en absoluto como efecto necesario la automática desaparición de todo bien jurídico merecedor de tutela. Y, así, la asimilación del uno al otro de los dos plazos en presencia, no está jurídicamente impuesta por ninguna norma, sino que, por el contrario, resulta impedida por el vigente régimen legal diferenciado, que cuenta, además, con el alto fundamento que se ha dicho. Y tampoco puede argumentarse con la atipicidad de la acción, puesto que la realización de la conducta típica con toda su eficacia ofensiva en los dos aludidos planos, ya se habría producido en el último momento hábil para realizar el pago del tributo (...).

En fin, lo razonado hace que no pueda compartirse la afirmación de que hay algo de absurdo en la persecución de un delito si la condena no lleva asociada la exigencia de responsabilidad civil. Primero, porque, como se ha dicho, la

persecución en sí misma tiene pleno sentido, cuando se trata de dar tutela a valores esenciales para una adecuada realización del modelo constitucional de Estado, y de prevenir las conductas gravemente atentatorias contra ellos, mediante el mantenimiento de la amenaza penal. Y, en segundo término, porque no hay razón para que la prescripción en el ámbito fiscal, aparte de paralizar la actividad administrativa propia de ese ámbito, haya de significar también necesariamente la inhibición de una iniciativa judicial en marcha, institucionalmente autónoma y que cuente con sus propios recursos investigadores”¹⁴¹¹.

En lo que se refiere, particularmente, al instituto de la regularización de la situación tributaria, el segundo párrafo del art. 305.4 CP dispone:

“(…) los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa”.

La disposición penal prevé la posibilidad de que -según se señala en la doctrina- “el contribuyente moroso que cumple con su deber fiscal también puede valerse de la regularización, incluso cuando la Administración ya no pueda liquidar su deuda tributaria. De esta manera todo el que se regulariza antes de la prescripción del delito no será punible, aunque el delito pueda ser probado por medios distintos de la liquidación administrativa del tributo”¹⁴¹².

¹⁴¹¹ STS de 15.VII.2002 (Ponente: ANDRÉS IBÁÑEZ), Fundamento de Derecho segundo. En el mismo sentido se había pronunciado la STS de 6.XI.2000 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), Fundamento de Derecho séptimo afirmando: “(…) tampoco cabría considerar la aplicación analógica de excusa absolutoria de regularización tributaria, pues la aplicación de una norma por analogía requiere que concurra identidad de razón (artículo 4.1 del Código civil) y es claro que las razones de utilidad que concurren en la excusa absolutoria de regularización tributaria -el favorecimiento o promoción del pago voluntario- no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente”.

¹⁴¹² BACIGALUPO, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007”, en *Diario La Ley*, núm. 8076, 2013, págs. 5-8, esp. pág. 7. Cfr. ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., esp. pág. 35.

La verdad es que la prescripción de las facultades de la Administración para liquidar la deuda tributaria ha quedado prácticamente derogada a los efectos penales en el art. 305.7 CP, cuando señala que en la determinación de la multa y la responsabilidad civil se comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por *prescripción* u otra causa legal.

Ahora bien, quienes defienden la posición que afirma la incidencia de la prescripción tributaria en el delito fiscal han sostenido que la existencia del tipo penal exige la ausencia de la conducta debida, lo que supone que no existe tipo penal si no ha habido un impago de la deuda tributaria, por no prescrita, en el momento de iniciarse la acción penal¹⁴¹³. En el mismo sentido, se ha sostenido que, habiendo prescrito la deuda tributaria, con efectos *ex tunc*, nos encontramos ante un delito de resultado sin resultado y, por ende, ante un hecho atípico¹⁴¹⁴.

Sin embargo, un destacado sector de la doctrina se opone a lo que se viene conociendo como una *contradicción* entre los plazos de prescripción penal y tributario entendiendo que “el ordenamiento penal sigue considerando como un ilícito penal el impago de una deuda prescrita”¹⁴¹⁵. Es en este punto donde radica la confusión que sirve de base a la controversia suscitada, es decir, en creer que cuando la deuda tributaria ha prescrito ya no se puede perseguir penalmente, pues lo que se castiga por el ordenamiento penal es la elusión del pago de tributos y no la existencia de una deuda tributaria¹⁴¹⁶.

¹⁴¹³ FALCÓN Y TELLA, R., “El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente”, en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1999, págs. 5-8, esp. pág. 8.

¹⁴¹⁴ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Delito fiscal y prescripción tributaria”, en *RTT*, núm. 43, 1998, págs. 61-74, esp. pág. 71.

¹⁴¹⁵ MARTÍN QUERALT, J., “Delitos contra la Hacienda Pública. Paradojas y razones para su reforma”, en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 221, 2009, págs. 4-7, esp. pág. 5.

¹⁴¹⁶ Cfr. LARIO PARRA, J., “La doctrina del TC y del TS ante los diferentes problemas que plantea el instituto de la prescripción en el delito fiscal. Últimas reformas legislativas”, en *GF*, núm. 332, Madrid, 2012, págs. 44-59, esp. pág. 50: “Comparándolo con otros delitos, por ejemplo

Así pues, no siendo imprescindible la existencia de un procedimiento administrativo¹⁴¹⁷, la tramitación de un expediente prescrito servirá de *notitia criminis* de indicio del delito fiscal que permitirá la investigación judicial, en cuyo transcurso deberá precisarse la cuantía defraudada y su trascendencia penal¹⁴¹⁸.

Además, en ningún caso compartimos que, habiendo prescrito la deuda tributaria, estaremos frente a un delito de resultado sin resultado, pues en el momento de la ejecución del hecho -principio de legalidad de los delitos y de las penas- sí existía una deuda tributaria y sí se vulneró el bien jurídico tutelado al incumplir el comportamiento debido. O, dicho sea con otras palabras, más allá de la decisión del legislador en materia tributaria de considerar conveniente la renuncia a la exigencia coactiva del pago de la deuda por un determinado transcurso de tiempo, existió un perjuicio cierto al patrimonio de la Hacienda Pública como bien jurídico directo tutelado en el delito fiscal¹⁴¹⁹.

el delito de lesiones de artículo 147 C.P., así, si a una persona le causa una agresión por la cual se le rompe un brazo, si al cabo de unos meses ha sanado y no tiene ya lesión ni secuela alguna, no por ello queda impune el delito de lesiones, pues lo que se sanciona penalmente es la conducta de la agresión, y al igual ocurre con los delitos contra la Hacienda Pública, no porque la deuda haya prescrito debe quedar impune la conducta de elusión del pago de tributos”.

¹⁴¹⁷ Cfr., en sentido discrepante, HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 239, 1996, págs. 1-5.

¹⁴¹⁸ Cfr. GIL MARTÍNEZ, A., “Instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública” (Ejemplar dedicado a: La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda pública), en *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 64, Consejo General del Poder Judicial, 2004, págs. 305-384, esp. pág. 378. También, y en esta misma línea, se ha defendido la independencia de los plazos en los ordenamientos tributario y penal, por considerar que la LGT no ha modificado al CP [GARCÍA GALVENTE, Y. / RUIZ GARIJO, M., “Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales: el loable criterio del TS sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal (comentario a la STS de 28 de noviembre de 2003)”, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, 2004, págs. 29-62].

¹⁴¹⁹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, en R. CALVO ORTEGA (Director), *Delitos contra la hacienda pública*, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2002, pág.112. En este sentido, consúltese la STS de 3.IV.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), Fundamento de Derecho decimocuarto: “La existencia del bien jurídico protegido por el tipo debe referirse al momento de la comisión del hecho que es cuando surge la responsabilidad penal, y no es

La prescripción fiscal deja incólume la deuda tributaria, paralizando sólo la actividad administrativa de pesquisa, liquidación y reclamación. La obligación no queda extinta, sino debilitada, al no poder la Administración ejercer las potestades de comprobación y liquidación encaminadas a su exigencia¹⁴²⁰. Y, sin duda, es muy distinto entender que la Administración ha renunciado a ejercer la acción tendente a exigir el pago de la deuda tributaria y considerar que el pago de la deuda es inadmisibile¹⁴²¹.

La prescripción tributaria y la prescripción penal discurren por causas distintos y la ausencia de actuación administrativa debe conducir a la prescripción en dicho ámbito aun habiéndose iniciado el proceso penal. Es decir, la falta de actuación administrativa por el plazo de 4 años no implica la renuncia al derecho del Estado a perseguir penalmente la infracción punible cometida¹⁴²².

En conclusión, y afirmando que la liquidación administrativa no es un presupuesto de procedibilidad del delito fiscal y que su persecución no requiere de la autoridad tributaria cuando puede ser acreditada de otra forma¹⁴²³, consideramos que el plazo de prescripción del delito fiscal no se ve afectado de ninguna forma

indispensable su subsistencia en el momento de iniciarse el procedimiento, pues de otro modo nunca podrían perseguirse los delitos de homicidio”.

¹⁴²⁰ FALCÓN Y TELLA, R., “Prescripción de tributos y sanciones”, en *REDF*, núm. 98, 1998, págs. 189-212, esp. pág. 203.

¹⁴²¹ PÉREZ ROYO, F., “La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones de la normativa tributaria”, en *RTT*, núm. 43, 1998, págs. 75-88, esp. pág. 87.

¹⁴²² SAP de Murcia de 19.V.2016 (Ponente: ROIG ANGOSTO).

¹⁴²³ FALCÓN Y TELLA, R., “La liquidación provisional como presupuesto de procedibilidad en materia de delito fiscal y sus consecuencias en relación con los efectos de la prescripción tributaria: la STS 10 octubre 2001”, en *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2001, págs. 5-10. Cfr., en sentido contrario, SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, “Una solución práctica a la polémica, aún sin resolver, del delito fiscal y la prescripción de las infracciones tributarias”, en E. BACIGALUPO, *Curso de Derecho penal económico*, 2ª. edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2005, págs. 531-551, esp. págs. 533 y sig.

por el plazo de prescripción tributaria con respecto a la exigibilidad de la deuda y a la subsistencia de la responsabilidad por la infracción administrativa.

III.- Cómputo del plazo de prescripción penal

A) Comienzo del cómputo

El art. 131.2 CP dispone literalmente lo siguiente:

“Los términos previstos en el artículo precedente se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible”.

Conforme a lo previsto en la disposición *a priori* transcrita, el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado con la producción del resultado típico¹⁴²⁴.

Sobre tal cuestión estimamos adecuado el criterio adoptado por la STS de 26 de julio de 1999, cuando sostuvo -refiriéndose puntualmente al cómputo del plazo del plazo de prescripción por dejar de pagar el I.R.P.F- lo siguiente:

“Nos encontramos ante un delito de omisión que se caracteriza porque hay un plazo reglamentario fijado para el cumplimiento del deber cuyo desconocimiento determina la existencia de la infracción penal, concretamente el que termina el 20 de junio del año siguiente a aquel en que se devengaron los ingresos que han de declararse para tributar anualmente por el I.R.P.F. El transcurso de este plazo sin realizar la declaración obligada, si concurren los

¹⁴²⁴ *Vid.*, en el mismo sentido, SAP de León de 11.II.2016 (Ponente: PEÑÍN DEL PALACIO), Fundamento de Derecho tercero: “la prescripción constituye una causa legal de extinción de la responsabilidad criminal (...), por el mero transcurso del tiempo, cuyo cómputo se inicia bien desde el momento de la comisión del ilícito penal hasta el inicio del procedimiento, o por la paralización de éste, durante el periodo de tiempo establecido”.

demás requisitos exigidos en la normal penal, determina la consumación de la infracción punible y abre el periodo de prescripción (...). Es decir, a partir del 20 de junio del año siguiente al devengo de los ingresos cuya declaración de omitió ha de comenzar a contarse el mencionado plazo”¹⁴²⁵.

En todo caso, debemos remitirnos íntegramente al capítulo en el nos ocupamos de estudiar el *iter criminis* en el delito fiscal, recordando que el tipo penal de referencia se perfecciona cuando se causa el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, que además dependerá de la singular modalidad de comportamiento típico defraudatorio de índole alternativa en concreto: la elusión de pago de tributos, la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales¹⁴²⁶.

Finalmente, en la hipótesis de que un mismo sujeto realice la conducta típica del delito fiscal a lo largo de varios años, su actuación delictiva se enmarcará en una pluralidad de acciones que se analiza como una unidad derivada de un único proyecto materializado en distintos comportamientos. El inicio del cómputo del plazo de prescripción empezará a contarse desde el momento de la finalización de la última de las acciones¹⁴²⁷. En este sentido, dispone literalmente el legislador en el art. 132.1 CP:

“En los casos de delito continuado, delito permanente, así como en las infracciones que exijan habitualidad, tales términos se computarán,

¹⁴²⁵ STS de 26.VII.1999 (Ponente: DELGADO GARCÍA), Fundamento de Derecho segundo. Contrariamente, STS de 24.II.1993 (Ponente: DÍAZ PALOS).

¹⁴²⁶ *Vid. supra* Cap. VIII, epígrafe II, apartado B, número 2. *Vid.*, especialmente, sobre la prescripción en la modalidad de disfrute indebido de beneficios fiscales condicionados al cumplimiento de requisitos futuros, NAVARRO CARDOSO, F., “Problemas de prescripción del delito de defraudación tributaria (regularización y beneficios fiscales sometidos a requisitos futuros)”, en *Revista General de Derecho Penal*, núm. 24, 2015, apartado VII.

¹⁴²⁷ En este sentido, STS de 11.III.2016 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA), Fundamento de Derecho segundo, 1.

respectivamente, desde el día en que se realizó la última infracción, desde que se eliminó la situación ilícita o desde que cesó la conducta”.

B) Plazo legal de la prescripción

1. Tipo básico

El delito de defraudación tributaria en su modalidad básica, contemplada en el art. 305.1 CP, conmina con una pena de prisión de 1 a 5 años a quien incurriese en la conducta típica.

De conformidad con lo previsto en el art. 131.1 CP, cuando el delito disponga como castigo una pena de prisión de 5 años o menor, aquél prescribirá a los 5 años (excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año).

Del juego de las disposiciones señaladas se desprende, fácilmente, que el delito fiscal en su modalidad básica prescribirá a los 5 años, plazo que según el art. 132 CP comienza a computarse desde el mismo día en que se cometió la infracción punible.

2. Tipos cualificados

Los tipos cualificados del delito de defraudación tributaria, recogidos por el legislador de 2012 en el art. 305 bis CP, establecen una escala penal de 2 a 6 años de prisión.

Como apuntamos, y según lo previsto en el art. 131.1 CP, cuando el delito disponga como castigo una pena máxima por más de 5 años, pero que no exceda de 10, prescribirá a los 10 años.

Por ende, los tipos cualificados de delito fiscal prescribirán a los 10 años, plazo que, según el art. 132 CP, comienza a computarse desde el mismo día en que se cometió la infracción punible.

No podemos finalizar el estudio del cómputo de la prescripción en los tipos cualificados sin detenernos en los efectos que produjo la singular modificación operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre. Veamos, pues, inmediatamente y en un epígrafe independiente, lo trascendente de la reforma señalada.

C) Repercusiones de la reforma de la LO 7/2012

La LO 7/2012, de 27 de diciembre, con el propósito de reforzar la transparencia de las conductas en la que existe un mayor desprecio al bien jurídico tutelado por el delito fiscal, se vio obligada a revisar la sistemática adoptada al respecto por el Código penal español de 1995¹⁴²⁸.

Mediante la incorporación del art. 305 bis CP, la reforma de 2012, buscó ofrecer una respuesta a los delitos fiscales de mayor trascendencia y especial gravedad y, por esto, elevó la pena de prisión a un máximo de 6 años de prisión¹⁴²⁹, lo que a su vez -como dijimos- determinó que el plazo de prescripción pase de ser 5 a 10 años¹⁴³⁰.

¹⁴²⁸ *Vid. supra* Cap. X, epígrafe III.

¹⁴²⁹ Consúltese lo apuntado en la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado III, en donde se reconoce que se ha buscado el “aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo”.

¹⁴³⁰ Después del intento frustrado de 2010 durante la tramitación de lo que sería la LO 5/2010, y de esta forma, se llega al plazo de prescripción de 10 para los delitos fiscales

Hay quienes sostienen que el incremento del plazo de prescripción para los tipos cualificados no tiene justificación, afirmando que “(s)i la discrepancia actual entre los plazos de prescripción tributaria y penal crea en la regulación vigente un riesgo de que se acuda indebidamente a la vía penal para reclamar deudas tributarias prescritas, con un plazo de prescripción de diez años ese riesgo se incrementa notablemente (...) un plazo de prescripción tan dilatado crea una notable inseguridad jurídica, en un ámbito, el tributario, en que la ambigüedad, los continuos cambios normativos y las interpretaciones discutibles son mucho más habituales de lo deseable. Un plazo de prescripción tan largo limita, además, notablemente las posibilidades de defensa, ya que es muy difícil conseguir prueba de descargo de hechos acaecidos muchos años atrás. A partir de ahora, *de facto* el plazo de conservación de todos sus documentos va a extenderse para las empresas a once años (los diez años de prescripción más un año adicional, pues la consumación en los delitos fiscales, que es la que marca el inicio del cómputo del plazo, suele tener lugar en el ejercicio siguiente)”¹⁴³¹.

Es cierto que tras la reforma llevada a cabo por el legislador del 2012 existirá una evidente diferencia de plazos de prescripción de la infracción penal con respecto a los plazos de prescripción de la infracción administrativa, que se mantiene en 4 años. En otras palabras, existirá “un limbo de 6 años entre el momento de finalización de la posibilidad de liquidar por la Administración

cualificados. El Anteproyecto modificaba el art. 131.1 CP para establecer un plazo de prescripción de 10 años para “los delitos contemplados en los artículos 305 a 309 de este Código”. Esta fijación de un plazo de prescripción específico para determinados delitos, alejándose de la regla tradicional de hacer depender el plazo de la gravedad de la pena, fue objeto de críticas por tratarse de una singularidad difícilmente justificable. Esta fue la razón por la que se eliminó esa modificación, pero en su lugar se aumentó la pena máxima del tipo básico del artículo 305.1 CP de cuatro a seis años, agravación de la pena que parecía tener como finalidad que el plazo de prescripción de dichos delitos pasara a ser de 10 años. No obstante, el texto aprobado en la LO 5/2010, pese a aumentar la pena del delito fiscal, la elevó en el tipo básico a 5 años y no a 6, por lo que el plazo de prescripción se mantuvo en 5 años.

¹⁴³¹ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit., pág. 34.

Tributaria y el último momento en que se podrá denunciar el delito ante la jurisdicción penal en supuestos agravados de delito fiscal”¹⁴³².

No obstante, y habiendo tomado postura en el sentido de negar la incidencia de la prescripción tributaria en la prescripción penal, estimamos que, en base a la gravedad apreciada en la comisión del delito, tras la reforma de 2012, la prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública quedaría determinada de la manera que ya tuvimos oportunidad de apuntar: para el tipo básico, el plazo es de 5 años y, para los tipos cualificados, el plazo es de 10 años.

IV.- Interrupción del plazo de prescripción penal

A) Antecedentes legislativos y jurisprudenciales

Desde la aparición en el Código penal, la regulación del instituto de la prescripción de los delitos ha sido muy similar, incluso, tras la última reforma sustancial de sus preceptos llevada a cabo por la LO 5/2010, de 22 de junio¹⁴³³.

¹⁴³² VAN DEN EYNDE ADROER, A., “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista Pensamiento Penal*, Sección Penal Económico, Doctrina, núm. 154, 2013, apartado 1. e, agrega: “Pero no sólo se producirán fricciones en dicho particular, sino que debe tenerse en cuenta que la normativa mercantil actual puede quedar obsoleta y tendrá que adaptar rápidamente sus previsiones para evitar la desaparición de fuentes de prueba útiles para la investigación del delito fiscal. Y es que, a día de hoy, la documentación mercantil debe custodiarse obligatoriamente durante 6 años según el artículo 30 del Código de Comercio. Si una infracción penal prescribirá en 10 años, parece que habrá que adaptarse dicha regulación para hacer efectiva la persecución del ilícito y evitar la destrucción de pruebas”.

¹⁴³³ Consúltese la STS de 10.X.2001 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER). *Vid.*, además y ampliamente, ALONSO GONZÁLEZ, L., “La sentencia del tribunal supremo de 10 octubre 2001 (RJ 2001, 8554) y 30 de octubre 2001 (RJ 2001, 9089), en materia de prescripción del delito fiscal”, en *Revista de derecho y proceso penal*, núm. 7, 2002, págs. 153-156; JAÉN VALLEJO, M., “La prescripción del delito fiscal. Nota sobre la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001”, en *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, núm. 4, 2002, *passim* (accesible en http://criminet.ugr.es/recpc/jp04/recpc_04-j03.pdf); ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., “La prescripción del delito fiscal: del ‘caso Estevill’ al ‘caso Fabra’”, en *Diario La Ley*, núm. 8398, 2014, págs. 1-7, esp. pág. 1.

No obstante, lo dicho no encontró reflejo en los pronunciamientos jurisprudenciales, que se manifestaron de manera contradictoria en lo referido a la existencia del procedimiento a efectos prescriptivos, el cómputo del período de prescripción y la dirección del mismo hacia el culpable, hasta el extremo de poner en duda la constitucionalidad misma de su regulación¹⁴³⁴.

El Código penal de 1995 disponía que el plazo de prescripción se vería interrumpido cuando el procedimiento se “dirija contra el culpable”, comenzando a correr el nuevo término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena. La interpretación de la expresión *dirigirse contra el culpable* dio lugar a numerosos debates en el ámbito jurisprudencial, especialmente, entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional.

El Tribunal Supremo, por un lado, se pronunció de forma vacilante: en algunos supuestos entendió que no era suficiente la presentación de la denuncia o de la querrela para interrumpir la prescripción, sino que era condición indispensable que el juez la admitiera a trámite¹⁴³⁵. En otro casos afirmó que el efecto interruptivo iba asociado al auto de procesamiento o al auto de apertura del juicio oral¹⁴³⁶, o que la interrupción exigía la citación y personación de denunciados y querrelados como imputados¹⁴³⁷.

¹⁴³⁴ Vid. BACIGALUPO ZAPATER, E., “Problemas constitucionales de la prescripción de la acción penal (notas sobre la STC 63/2005)”, en *Diario La Ley*, núm. 6265, 2005, págs. 1-6; FALCÓN Y TELLA, R., “Problemas de constitucionalidad y de legalidad ordinaria en relación con la prescripción (I): consecuencias de la STC 63/2005, de 14 marzo (RTC 2005, 63) respecto a la interrupción de la prescripción del delito fiscal”, en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2005, págs. 5-10.

¹⁴³⁵ Consúltese, en este sentido, STS de 28.X.1997 (Ponente: RODRÍGUEZ ARRIBAS).

¹⁴³⁶ Dependiendo de que se trate de un procedimiento ordinario o abreviado. En este sentido, STS de 15.X.1994 (Ponente: CARRERO RAMOS).

¹⁴³⁷ STS de 7.VI.1997 (Ponente: MARTÍN CANIVELL). Cfr. BAL FRANCÉS, E., “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública”, op. cit., esp. pág. 196.

A partir de 1999 se revela una cierta uniformidad en el criterio del Tribunal Supremo, que comienza a sostener que el procedimiento se dirige contra el culpable -y, por ende, se interrumpe el plazo de prescripción- cuando se presenta la denuncia o querrela, cumpliendo las necesarias exigencias de concreción (delito imputado, autoría, etc.), sin que sea necesario acto judicial posterior alguno¹⁴³⁸.

Este panorama se ve modificado sustancialmente cuando el Tribunal Constitucional -menos apegado a la literalidad de la norma y más cercano al espíritu del instituto- modificó el criterio adoptado por el Supremo¹⁴³⁹. En este sentido, la STC de 14 de marzo de 2005 proclamó que no es suficiente para que se interrumpa la prescripción la *presentación* de la querrela o de la denuncia, sino que es preciso que se produzca, además, un *acto de interposición o intermediación judicial*¹⁴⁴⁰. Literalmente, sostuvo:

¹⁴³⁸ Entre otras posteriores, consúltese STS de 26.VII.1999 (Ponente: DELGADO GARCÍA), de 3.IV.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN) y de 15.VII.2004 (Ponente: GARCÍA ANCOS).

¹⁴³⁹ Como se ha dicho, “(c)on el paso del tiempo el TC, en línea con la función que le corresponde, ha ido obviando el enclaustramiento de la prescripción en el marco meramente procesal, para, trascendiéndolo, adentrarse en el terreno axiológico, en el ámbito de los valores que requieren de su amparo. Entre ellos, y son palabras mayores, el derecho fundamental a la libertad y a la legalidad penal” (MARTÍN QUERALT, J. B., “La prescripción del delito fiscal...y su interpretación: una apostilla sobre el poder bautismal del Derecho tributario”, en *REDF*, núm. 162, 2014, págs. 11-28, esp. pág. 14).

¹⁴⁴⁰ STC de 14.V.2005 (Ponente: GAY MONTALVO), Fundamento de Derecho cuarto. En el mismo sentido se apuntó: “No se puede estar sino de acuerdo con la argumentación ofrecida por el Tribunal Constitucional para considerar que únicamente los actos judiciales pueden interrumpir la prescripción: ‘será únicamente el *Juez* quien puede llevar a cabo esa *actuación de dirección procesal* del procedimiento contra el culpable que requiere el artículo 132.2 del Código penal para considerar interrumpido el plazo de prescripción del delito en cuestión’ (...). Si el verdadero problema es la excesiva dilación entre la presentación de la querrela o denuncia y la actuación judicial, que se resuelva dotando de más y mejores medios a la Administración de Justicia; pero no llevando a cabo interpretaciones *in malem partem* que cercenen los derechos del imputado. Con independencia de la discusión en torno a la aplicación del *in dubio pro reo* en materia de prescripción -sobre todo si produce en el ámbito del principio de legalidad del artículo 25.1 de la Constitución Española- lo que sí está claro es que no es admisible una interpretación *in dubio pro fisco* en detrimento del imputado” [GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., “Prescripción y fraude de ley en el delito fiscal: ¿*In dubio pro reo* vs. *In dubio pro fisco*?”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / ID. / S. BACIGALUPO SAGGESE / (Coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 205-214, esp. pág. 21].

“Esta voluntad claramente manifestada por el legislador penal de que el ejercicio del *ius puniendi* se constriña a un marco temporal preestablecido se vería contrariada de considerarse (...) que, para estimar interrumpido el plazo de prescripción en cada caso señalado, basta con la simple presentación de una denuncia o de una querrela sin necesidad de que para ello medie acto alguno de interposición judicial (...) no puede considerarse razonable una interpretación del indicado precepto que deje la interrupción del plazo de prescripción exclusivamente en manos de aquéllos, sin requerir para ello actuación alguna de interposición judicial, con la perturbadora consecuencia, entre otras muchas posibles, de que, lejos de verse el Juez compelido al ejercicio del *ius puniendi* dentro del plazo legalmente establecido, goce de una ampliación extralegal de dicho plazo por virtud de la actuación de los denunciantes o querellantes al tener como efecto la interrupción del mismo que comience a correr de nuevo en su totalidad”¹⁴⁴¹.

Partir de valores materiales y no procesales sobre los que se asienta la prescripción nos conduce a compartir la postura que asume el Constitucional: el derecho de defensa se ve reforzado al exigirse un *acto judicial* para interrumpir la prescripción. Pero esta posición lanza un concepto jurídico indeterminado, debiendo concretarse, ahora, qué acto judicial es el que habilita concluir que el Juez asume la dirección del procedimiento contra el culpable¹⁴⁴².

¹⁴⁴¹ STC de 14.V.2005 (Ponente: GAY MONTALVO), Fundamento de Derecho sexto.

¹⁴⁴² Fiscalía y Abogacía del Estado no adoptaron la posición del TC. A tal efecto, consúltese la Instrucción 5/2005, sobre interrupción de la prescripción. El TS no compartió la posición del TC, y entendió que podía y debía mantener su doctrina. En efecto, acordó lo siguiente: “El artículo 5.1 LOPJ (...), interpretado conforme a los arts.117.1, 161.1 b) y 164.1 CE (...), no puede impedir que el Tribunal Supremo ejerza con plena jurisdicción las facultades que directamente le confiere el art. 123.1 CE. Cuestión: Dentro del mismo asunto, ‘¿Qué debe entenderse por procedimiento que se dirija contra el culpable?’. Acuerdo: Mantener la actual jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción pese a la sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005 (...)” [Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 25.IV.2006, Sala de lo Penal. Consúltese, además, entre otras, STS de 21.VI.2006 (Ponente: ANDRÉS IBÁÑEZ) y de 6.VI.2007 (Ponente: GARCÍA PÉREZ)].

La grave desavenencia jurisprudencial fue contemplada por el legislador, quien se enfrentó a la necesidad de intervenir por medio de la reforma llevada a cabo por la LO 5/2010, de 22 de junio, dando una nueva redacción al art 132.2 CP¹⁴⁴³. El vigente precepto dispone lo siguiente:

“La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes:

1.^a Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito.

2.^a No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses¹⁴⁴⁴, a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia.

Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querrellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en la regla 1.^a, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querrela o denuncia”.

¹⁴⁴³ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. B., “La prescripción del delito fiscal... y su interpretación: una apostilla sobre el poder bautismal del Derecho tributario”, op. cit., esp. pág. 11: “(...) sin embargo, no ha venido a disipar las dudas que, como veremos, aún subsisten y de las que queda constancia expresa en recientes pronunciamientos de ambos Tribunales”.

¹⁴⁴⁴ *Vid.*, sobre esta posibilidad de suspender el plazo de prescripción, FALCÓN Y TELLA, R., “La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2011, págs. 7-13, esp. pág. 8, quien sostiene que facilita el abuso que supone una investigación materialmente penal “bajo ropaje tributario” y con la obligación de colaborar con la inspección.

La nueva redacción pretende poner fin a las discusiones suscitadas sobre el momento de interrupción del plazo de la prescripción, quedando claro con la reforma que “se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito”¹⁴⁴⁵.

Nótese que la regulación de la interrupción contempla en parte y ponderadamente las tesis defendidas por los Altos Tribunales: por un lado, exige una resolución judicial motivada para que el plazo de prescripción se vea interrumpido y, por otro lado, admite que la mera presentación de la querrela o denuncia suspenda el cómputo de la prescripción siempre que el juez dicte una resolución judicial motivada dentro de un plazo determinado, salvándose el problema relativo a considerar prescritos algunos hechos (y, por ende, impunes) cuando el juez se demore en dictar aquélla¹⁴⁴⁶.

B) Primera STS (de 24-X-2013) que interpreta la regulación vigente en el delito fiscal

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, en Sentencia de 24 de octubre de 2013¹⁴⁴⁷, interpretó por primera vez el régimen de la interrupción de la prescripción introducido por la Ley Orgánica 5/2010 en un delito fiscal. Este pronunciamiento

¹⁴⁴⁵ Cfr., en sentido discrepante, DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., *Blanqueo de capitales y delito fiscal*, Editorial Francis y Taylor, Madrid, 2011, págs. 118 y sig., quien estima que no puede sostenerse que la acusación de la Fiscalía forme parte del Estado que se reserva en exclusiva el *ius puniendi*, aun admitiendo que la prescripción tiene fundamento material y que se necesite la intervención ante los jueces.

¹⁴⁴⁶ LARIO PARRA, J., “La doctrina del TC y del TS ante los diferentes problemas que plantea el instituto de la prescripción en el delito fiscal. Últimas reformas legislativas”, op. cit., esp. pág. 56. Asimismo, consúltense las SSTS de 24.X.2013 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURON) y de 1.XII.2015 (Ponente: MAZA MARTÍN).

¹⁴⁴⁷ STS de 24.X.2013 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TURÓN).

supuso la superación del debate jurídico entre este órgano y el Tribunal Constitucional a cuenta del momento en el que la interposición de una denuncia o querrela interrumpe dicho plazo.

La reforma aludida -como quedó dicho- reguló de forma íntegra una materia objeto de debate jurídico entre los dos Altos Tribunales. Recordemos que hasta su aprobación el Supremo entendía que la interposición de una denuncia o querrela interrumpía el plazo de prescripción, mientras que para el Constitucional dicha interrupción no se producía hasta la admisión judicial de la acción penal.

La nueva regulación, hoy vigente, refunde ambos criterios: la interposición de una querrela o denuncia interrumpe el plazo de prescripción, siempre y cuando en el plazo de 6 meses se admita judicialmente.

En el precedente jurisprudencial examinado, la defensa alegó la prescripción del delito fiscal por haberse superado el plazo de 5 años entre la comisión del mismo y la actuación de los tribunales de justicia. Pero el Tribunal sostuvo que no puede hablarse de prescripción del delito fiscal: el delito se cometió en junio de 1992, la querrela fue formulada el 18 de noviembre de 1992 y la admisión de la misma se produjo el 5 de agosto de 1993, lo que interrumpe la prescripción conforme a la nueva redacción del Código penal según la mayoría de la Sala¹⁴⁴⁸.

No obstante, un significativo Voto discrepante señaló que el auto formal de admisión a trámite de la causa no se dictó hasta el 8 de marzo de 1994, “por lo tanto, seis meses después de la denuncia”, en tanto que el de 5 de agosto anterior tan sólo acordaba, sin ninguna motivación, la incoación de diligencias previas¹⁴⁴⁹.

¹⁴⁴⁸ STS de 24.X.2013 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TURÓN), Fundamento de Derecho segundo.

¹⁴⁴⁹ Voto particular formulado por el Magistrado MAZA MARTÍN.

En todo caso, la argumentación del Tribunal fue la siguiente:

“Una de las novedades que introdujo la Ley Orgánica 5/2010 es la relativa al momento en que debe entenderse interrumpido el plazo de prescripción. La nueva norma hace una regulación integradora de una materia que había sido objeto de un debate jurídico entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional.

Hasta la aprobación de dicha norma, el Tribunal Supremo entendía, en síntesis, que la interposición de una denuncia o querrela interrumpía el plazo de prescripción, mientras que para el Tribunal Constitucional se exigía algún ‘acto de interposición judicial para entender dirigido el procedimiento contra una determinada persona e interrumpido el plazo de prescripción (...) que garantice la seguridad jurídica y del que pueda deducirse la voluntad de no renunciar a la persecución y castigo del delito’ (STC 59/2010, de 4 de octubre de 2010), lo que, como regla general, implicaba que la interrupción no se producía hasta la admisión judicial de la denuncia o querrela.

De acuerdo con esta nueva regulación del Código Penal (art. 132.2.2ª CP), dichos criterios se han refundido, ganándose en seguridad jurídica, en una norma que impone que la interposición de una querrela o denuncia interrumpe el plazo de prescripción, como sostenía la doctrina del Tribunal Supremo, pero siempre y cuando en el plazo de 6 meses (...) desde la interposición de la misma se dicte una resolución judicial motivada en la que se atribuya a una persona en concreto su presunta participación en unos hechos que puedan ser constitutivos de delito (...) es decir se admita judicialmente la denuncia o querrela (como sostenía la jurisprudencia del Tribunal Constitucional).

Así, el nuevo precepto, en su epígrafe segundo, pone de manifiesto que ‘por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querrela o denuncia si, dentro del plazo de seis o dos meses, en los respectivos supuestos de delito (...) recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querrela o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querrelada o denunciada. La continuación del

cómputo se producirá también si, dentro de dichos plazos, el Juez de Instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones previstas en este artículo”¹⁴⁵⁰.

La exégesis de la norma pone de manifiesto que “*entre las resoluciones previstas en este artículo*”, que tienen la virtualidad de ratificar la interrupción de la prescripción producida por la presentación de la querrela o denuncia en la que se atribuya a persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, la más característica es el auto de admisión de dicha querrela o denuncia¹⁴⁵¹. Éste tiene que ser necesariamente motivado por su naturaleza y, además, debe determinar la incoación de un procedimiento penal contra el querrellado, precisamente porque le atribuye su presunta participación en los hechos objeto de la querrela o denuncia, y se considera judicialmente que éstos hechos pueden revestir un delito.

Por ende, admitida judicialmente la querrela e incoada una causa penal contra el querrellado por su participación en los hechos que se le imputan en la misma, la prescripción queda interrumpida y no se requiere un auto adicional de imputación formal.

Dicha doctrina, lógicamente, condujo al Tribunal Supremo, en la Sentencia de referencia, a la desestimación del recurso interpuesto. El plazo de prescripción del delito fiscal es de 5 años y, tal y como surge de los antecedentes del hecho, en el caso juzgado comenzó a computarse el día 22 de junio de 1992. La querrela fue formulada contra el recurrente el 18 de noviembre de 1992 y admitida judicialmente por auto de 5 de agosto de 1993. Es indiscutible que el plazo de prescripción no había transcurrido en la fecha de admisión de la querrela.

¹⁴⁵⁰ STS de 24.X.2013 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TURÓN), Fundamento de Derecho segundo.

¹⁴⁵¹ En el mismo sentido se pronunció la STS de 22.X.2014 (Ponente: FERRER GARCÍA).

La aplicación retroactiva de la nueva norma conduce a igual conclusión: aun cuando entre la presentación de la querrela y su definitiva admisión transcurrieron más de seis meses y, por tanto, no puede tomarse como referencia la fecha de presentación para la interrupción de la prescripción, el auto de admisión a trámite de la querrela de 5 de agosto de 1993 con incoación de una causa penal contra el recurrente -entre otros- interrumpe la prescripción de conformidad a lo previsto en el art. 132.2 CP, para todos los tipos delictivos de los que puedan ser constitutivos los hechos descritos en la querrela¹⁴⁵².

¹⁴⁵² Como dijo el TS en Sentencia de 22.X.2014 (Ponente: FERRER GARCÍA), Fundamento de Derecho cuarto: “Ahora bien, no sólo gozan de esa cualidad los autos que admiten a trámite una denuncia o querrela a los que se refiere el artículo 132 del CP en otros apartados, sino otras resoluciones judiciales diversas que por su propia naturaleza exigen una ponderación de los motivos que permiten sostener que se ha cometido un hecho delictivo y atribuir a una persona determinada participación en el mismo. En este sentido, la STS 885/2012 de 12 de noviembre (...), que afirmó que resoluciones tales como el un auto de intervención telefónica, o el que autoriza un registro domiciliario, o el que ordena una detención, entre otros, son actos judiciales potencialmente aptos para interrumpir la prescripción, en tanto que manifiestan una resolución judicial motivada en la que se atribuye a un sospechoso su presunta participación en el hecho delictivo que se encuentra siendo investigado o que va a serlo. En definitiva, lo que ha de entenderse por dirección del procedimiento no es un acto judicial estricto de imputación, o lo que es lo mismo la atribución de la condición de sujeto pasivo de una pretensión punitiva, que aún no se ha ejercitado formalmente, sino que basta con la atribución indiciaria de su presunta participación en un hecho, que se está investigando o que se comienza a investigar en tal momento. Respecto a la necesidad de motivación de esa resolución que implique la dirección del procedimiento a los fines de tener por integradas las exigencias del artículo 132.2. 1ª del CP en su actual redacción, viene necesariamente delimitada por el momento procesal en el que se dicta esa resolución. Generalmente será la que dé comienzo a las investigaciones, por lo que solo contará como elementos de contraste con los que la correspondiente denuncia o querrela incorporen. De ahí que lo exigible es un juicio de verosimilitud sobre la apariencia delictiva de los hechos denunciados y su presunta atribución al querrellado o denunciado. Como dijo la STS 885/2012 de 12 de noviembre, no es posible ‘que en tal momento procesal puedan llevarse a cabo mayores explicaciones ni probanzas, en tanto dicha resolución judicial es precisamente la que abre la investigación judicial; carecería de sentido, en consecuencia, exigir mayor motivación que la expuesta. Ni siquiera es necesaria una toma de postura respecto a la adecuada calificación jurídica de los hechos. Como recordó la STS 832/2013 lo que interrumpe la prescripción es la imputación de unos determinados hechos (debe entenderse los relatados en la denuncia o querrela), no la calificación formal de los mismos. Y esta interrupción operará respecto a cualquier calificación jurídica que se sustente sobre hechos que se imputan en la denuncia o querrela, a no ser que el Instructor, al admitir aquellas o incoar el procedimiento penal, excluya expresamente algún apartado fáctico, y siempre que el querrellado haya tenido conocimiento de la totalidad de los hechos que se le imputan. En cualquier caso, aun cuando, como hemos dicho, la prescripción tiene un componente material que retrotrae la aplicación de lo dispuesto respecto a ella en los aspectos favorables al reo, no puede perderse de vista su aspecto procesal. De ahí que el estándar de motivación exigible respecto a las resoluciones que se hubieran dictado estando

Pero el recurrente consideró prescrito el delito fiscal por entender que el auto de incoación de la querrela no se refería de modo expreso a dicho tipo delictivo, y que la causa penal se incoó únicamente por un delito de estafa. Sostuvo que en la querrela no se le imputaba un delito contra la Hacienda Pública y, así, su admisión interrumpió la prescripción para el delito de estafa y no para el delito fiscal. Esta argumentación no fue acogida, pues no responde al contenido de la norma legal ni a la doctrina jurisprudencial. El Tribunal afirmó:

“El auto de incoación de unas diligencias previas, de admisión de una querrela o incluso de transformación del procedimiento, no predetermina la calificación jurídica de los hechos por la que se finalmente se pueda formular acusación o dictar sentencia. Lo que delimita el procedimiento son los hechos objeto de imputación, no la calificación jurídica que se les atribuya por el querellante o por el auto de incoación del procedimiento.

Lo mismo sucede con la norma legal. La interrupción de la prescripción se produce, conforme al art 132 cuando se dicte resolución motivada (auto de admisión de la querrela, en este caso) en la que se atribuya al querellado su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta. En definitiva, es la *imputación de unos determinados hechos* (en el caso actual los relatados en la querrela) lo que interrumpe la prescripción, no la calificación formal de los mismos.

Cabe, efectivamente, y la realidad lo acredita cada día, que los hechos objeto de un procedimiento penal puedan ser calificados como constitutivos de una pluralidad de tipos delictivos más o menos conexos (estafa, falsedad, delito fiscal, blanqueo, etc.), pero el dato de que una determinada calificación no se haya incluido formalmente por el querellante, o por el Instructor en el auto de incoación del

vigente una norma que no incidía en la concreta motivación del acto por el que se entendiera dirigido el procedimiento, lo que facultó incluso la interpretación jurisprudencial del Tribunal Supremo que reconoció virtualidad a tales efectos a la presentación de una denuncia u querrela, o la del Tribunal Constitucional que exigió un ‘acto de interposición judicial’ asimilado a la admisión de la denuncia o querrela, sea menos exigente que el requerido una vez en vigor las disposiciones de la LO 5/2010. Así lo reclama el principio de seguridad jurídica”.

procedimiento, no excluye la interrupción de la prescripción para todos los hechos que se imputan al querellado en la querella, con independencia de su calificación final. A no ser que el Instructor, al admitir la querella o incoar el procedimiento penal, excluya expresamente algún apartado fáctico, y siempre que el querellado haya tenido conocimiento de la totalidad de los hechos que se le imputan”¹⁴⁵³.

El Tribunal sostuvo que de la lectura de la querella admitida deriva la *imputación formal* de un delito contra la Hacienda Pública, por lo que no es válido alegar que los hechos constitutivos de un supuesto delito fiscal no figurasen entre los que fueron objeto de querella.

En suma, la admisión judicial de la querella y la incoación de una causa penal contra el querellado por su participación en los hechos, que se le imputan en la misma, interrumpe el plazo de prescripción sin exigir auto adicional de imputación formal.

C) Reflexiones finales

Dudamos que con la nueva regulación de la interrupción de la prescripción se haya ganado en seguridad jurídica -como apuntó el Tribunal Supremo en la Sentencia comentada inmediatamente antes-, más bien creemos todo lo contrario. La seguridad jurídica va a resentirse: en primer lugar, porque se ha introducido el nuevo concepto de *suspensión* que “enturbia sensiblemente el problema que debiera haberse resuelto con mayor nitidez, especialmente si se tiene en cuenta -y no puede dejar de tenerse en cuenta- que la resolución que al final se dé puede conllevar la aplicación de penas privativas de libertad”¹⁴⁵⁴; y, en segundo lugar,

¹⁴⁵³ STS de 24.X.2013 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TURÓN), Fundamento de Derecho segundo. (*Cursivas añadidas*).

¹⁴⁵⁴ MARTÍN QUERALT, J. B., “La prescripción del delito fiscal...y su interpretación: una apostilla sobre el poder bautismal del Derecho tributario”, op. cit., esp. págs. 19 y sig.

porque afecta particularmente a nuestra materia tributaria: el art. 305.5 CP dispone que la existencia del procedimiento por delito fiscal no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria¹⁴⁵⁵.

Pese a reconocer el esfuerzo del legislador de 2010, los vaivenes jurisprudenciales generados¹⁴⁵⁶ tras la reforma reflejan demasiadas dudas que penden del hilo de la prescripción, resultando de todo ello en suma un escollo jurídico que ha de ser superado y cuya dilucidación debe ser el norte que ilumine la actividad de todos aquellos que interpreten y apliquen el Derecho.

¹⁴⁵⁵ La parte pertinente del art. 305.5 CP dispone: “La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”.

¹⁴⁵⁶ Consúltese, al respecto, STC de 18.VII.2011 (Ponente: ARAGÓN REYES) y STS de 24.X.2013 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURON).

CAPÍTULO XII

CONCURSOS DE NORMAS Y DE DELITOS

I.- Advertencia previa

Analizar las relaciones concursales de cualquier tipo de delito es una tarea sumamente compleja y, en nuestra materia, esta dificultad se agudiza en virtud de la configuración típica del delito de defraudación tributaria.

El régimen jurídico de los concursos en el Código penal español (contenido, de una parte, en el art. 8 -concurso de normas- y, de otra, en los arts. 73 y siguientes -concurso de normas-) da lugar a numerosas zonas grises en las que no es posible decidir *a priori* cuándo estamos ante un concurso de normas o un concurso de delitos, y en su caso en presencia de un concurso real o ideal¹⁴⁵⁷.

Con la precedente advertencia, y atendiendo a la frecuencia de la aparición del delito de defraudación tributaria junto a otros supuestos delictivos, hemos de afrontar, en esta primera parte del estudio, las relaciones concursales del delito fiscal con las siguientes figuras delictivas con las que guarda una singular proximidad criminal: delito de alzamiento de bienes, delito de falsedades y delito de cohecho. Entremos, pues, en su análisis sin más demora.

¹⁴⁵⁷ *Vid.*, sobre la teoría general de los concursos de normas y de delitos, SANZ MORÁN, A. J., *El concurso de delitos. Aspectos de política legislativa*, Universidad de Valladolid, Secretariado de Publicaciones, Editorial Gráficas Andrés Martín S.A., Valladolid, 1986, págs. 191-195 y 210-239; POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, págs. 277-288.

II.- Supuestos singulares de concurrencia de normas o de delitos

A) *Alzamiento de bienes*

El art. 257.1.1 CP castiga a quien se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores, y esta conducta puede -o no- perjudicar directamente al patrimonio de la Hacienda Pública como bien jurídico tutelado en el delito fiscal¹⁴⁵⁸.

El criterio de priorizar en este supuesto una interpretación material objetiva del bien jurídico protegido se compagina para la determinación del mismo con la ponderación del elemento típico del fin perseguido por el sujeto activo al ejecutar la conducta patrimonial señalada. Tal es el caso de quien tenga como propósito no sólo defraudar al Fisco, sino también al resto de los acreedores, supuesto en el que el delito fiscal y el delito de alzamiento de bienes mantendrán una relación de concurso *ideal*¹⁴⁵⁹.

En todo caso, esta tesis presupone la existencia de una defraudación por una cantidad superior al monto legalmente establecido en el art. 305 CP, pues de no constatarse aquello procedería la sanción únicamente por un delito de alzamiento de bienes, al no realizarse el tipo de la defraudación fiscal.

¹⁴⁵⁸ NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, en M^a. del C. GÓMEZ RIVERO (Directora) / A. NIETO MARTÍN / A. M. PÉREZ CEPEDA / E. CORTÉS BECHIARELLI / E. NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, vol. II, 2^a. edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, 2015, págs. 315-350, esp. pág. 324.

¹⁴⁵⁹ DORRONSORO MARTÍN, P., “Capítulo VII. Unidad y pluralidad de delitos. Tributación de rentas ilícitas”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 381-402, esp. pág. 394.

Pero, en verdad, podría también estimarse un concurso *real* entre el delito de alzamiento de bienes y el delito fiscal si el sujeto tras haber defraudado a la Hacienda Pública proceda a obstaculizar el pago de la deuda tributaria mediante conductas constitutivas de un delito de alzamiento de bienes¹⁴⁶⁰.

B) Falsedades

En este análisis cabe distinguir dos supuestos que, a su vez, darán lugar a distintos concursos: el primero, cuando se falsifican documentos que sirven de soporte o instrumento para cometer el delito fiscal; y, el segundo, cuando se trate de falsedades contables.

En primer lugar, si se alteran o falsifican documentos públicos o privados para cometer un delito fiscal, tal falsificación puede dar lugar, generalmente, a un concurso *medial* si constituye un instrumento necesario para la comisión del tipo penal del art. 305 CP. En todo caso, de no presentarse dicho documento falso de forma simultánea con la declaración o autoliquidación que servirá para cometer el delito fiscal, podrá dar lugar a un concurso *real*¹⁴⁶¹.

En el segundo de los supuestos planteados, cuando se trate de falsedades contables, la existencia de una regulación más específica de las mismas dirigidas a

¹⁴⁶⁰ NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, op. cit., esp. pág. 324. Cfr. MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. LAMARCA PÉREZ (Coordinadora), *Delitos y faltas*. La parte especial del Derecho penal, 2ª. edic., Editorial Colex, Madrid, 2016, págs. 547-569, esp. pág. 559, quien ha afirmado que “(e)l delito de defraudación tributaria (...) entra en concurso medial con el delito de alzamiento de bienes que hubiera podido cometerse para reforzar (impidiendo la realización del crédito que la Administración tributaria pudiera llegar a determinar) la eficacia del delito de defraudación tributaria”.

¹⁴⁶¹ En ese sentido se ha pronunciado el TS en sentencias, entre otras, de 21.IV.2010 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ) y de 17.III.2011 (Ponente: ANDRÉS IBÁÑEZ).

defraudar a la Hacienda por medio del delito contable¹⁴⁶² contemplado en el art. 310 CP¹⁴⁶³ desplaza, en sede positiva de *concurso de normas*, la posibilidad de castigar las falsedades instrumentales de carácter ideológico en el marco de los delitos fiscales¹⁴⁶⁴.

Por otro lado, una de las hipótesis sin duda más frecuentes en nuestra materia de estudio es el caso de las *facturas falsas*, respecto de las que, a pesar de considerar punible la creación o el uso de aquéllas cuando reflejen operaciones ficticias, sostenemos que el art. 310 CP impide el castigo de las falsedades instrumentales en el marco de los delitos fiscales. En otras palabras, la posición radica únicamente en negar la sanción penal por un delito de falsedad documental cuando la falsedad obre en el carácter ficticio de la *operación* documentada en la factura, siendo auténtico el emisor. En tal caso, existirá un concurso de *normas* en el cual el delito fiscal desplaza el delito de falsedad¹⁴⁶⁵.

¹⁴⁶² Vid. de modo singular al respecto FERRÉ OLIVÉ, J. C., *El delito contable: análisis del art. 350 bis del Código penal*, Editorial Praxis, Barcelona, 1988, *passim*.

¹⁴⁶³ Art. 310 CP: “Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales: a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico”.

¹⁴⁶⁴ Como dice la STS de 10.VII.2006 (Ponente: MONTERDE FERRER), el delito contable contemplado en el art. 310 CP constituye una especie de acto preparatorio que debe quedar englobado en la defraudación tributaria (Fundamento de Derecho segundo): “No obstante las argumentaciones del recurrente y aún las de la propia Sala a quo el motivo no puede prosperar, porque tiene declarado esta Sala (...) que el delito contable constituye una especie de acto preparatorio que debe quedar absorbido en la defraudación tributaria, no pudiéndose castigar con independencia el acto preparatorio de un delito y el delito, después de consumado, a que dicho acto se refiere”.

¹⁴⁶⁵ MIR PUIG, S., “Facturas falsas para defraudar a hacienda”, en *La ley penal: revista de Derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 62, 2009, págs. 70-79, esp. pág. 73.

Es un hecho que emitir una factura que refleje operaciones ficticias realizadas por quien figura como emisor constituye una forma de falsedad ideológica en un documento, puesto que esta clase de falsedad consiste en *faltar a la verdad* por parte de quien emite un documento¹⁴⁶⁶. Esto no parece discutible porque, desde luego, en este caso no hay ninguna manipulación o alteración del contenido de un documento emitido por otra persona: no hay ninguna falsificación o falsedad material.

Igualmente, el art. 392 CP deja impune el comportamiento del particular en su modalidad más genérica de falsedad ideológica¹⁴⁶⁷ descrita en el art. 390.1.4 CP (“faltar a la verdad en la narración de los hechos”), por lo que la doctrina ha llegado a la conclusión de que la emisión de tales facturas como pura falsedad ideológica de un particular ha quedado despenalizada¹⁴⁶⁸.

La jurisprudencia, por su parte, ha venido sosteniendo que, sin perjuicio de ser ideológica -y quizá precisamente por ello-, la falsedad que supone emitir una factura por una operación ficticia resulta punible porque es subsumible en el art. 390.1.2 CP (“simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca

¹⁴⁶⁶ *Vid.*, sobre la estructura de este tipo delictivo, especialmente, CASAS BARQUERO, E., *El delito de falsedad en documento privado*, Editorial Bosch, Barcelona, 1984, *passim*.

¹⁴⁶⁷ Art. 392 CP: “1. El particular que cometiere en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses”.

¹⁴⁶⁸ En este sentido se pronunció el TS en Sentencia de 29.V.2000 (Ponente: MARTÍNEZ ARRIETA), Fundamento de Derecho sexto: “Con relación a esta modalidad falsaria hemos que tener en cuenta que el legislador del Código Penal de 1995, expresamente, ha declarado atípica para los particulares de la modalidad falsaria consistente en faltar a la verdad en la narración de los hechos (arts. 392 y 390.1.4), supuesto típico de la falsedad ideológica en cuanto se parte de un documento auténtico cuyo contenido es mendaz que es sólo punible para el funcionario público (art. 390 del CP)”.

a error sobre su autenticidad”)¹⁴⁶⁹, siendo así que el art. 392 CP específicamente incrimina la conducta del particular que incurra en esta modalidad de falsedad¹⁴⁷⁰.

La línea jurisprudencial señalada sostiene, sobre la correspondiente línea doctrinal, que el art. 310 CP en su apartado d) (“practicar en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias”) requiere el falso soporte documental, esto es, de facturas¹⁴⁷¹ que documenten la falsa anotación, modalidad que sirve de razón a la tesis defendida: tales facturas falsas *necesarias* para el delito contable¹⁴⁷² no pueden añadir la pena de las falsedades documentales de los arts. 392 y 393 CP a la más específicamente prevista por el art. 310 CP.

La doctrina, en este sentido, ha explicado que “las facturas constituyen un soporte documental necesario de la contabilidad. Sin tal soporte, ésta carecería de aquel mínimo de verosimilitud que unánimemente se requiere para la tipicidad de cualquier falsedad. Es cierto que el art. 310 CP sólo se refiere expresamente a contabilidad mercantil, libros o registros fiscales. Sin embargo, las normas tributarias establecen la obligación de llevar un Libro-registro de facturas emitidas y un Libro-registro de facturas recibidas (...). Y tal Libro-registro de facturas puede consistir, y de hecho normalmente consiste, en la mera relación de las facturas. Dicha relación carece de valor probatorio si no va acompañada de las facturas correspondientes. En efecto, su valor probatorio se despliega cuando es requerida por la Agencia Tributaria su presentación, y cuando dicho requerimiento tiene lugar implica el deber de aportar el soporte documental correspondiente al

¹⁴⁶⁹ *Vid.*, sobre las nociones dogmáticas de falsedad ideológica y de autenticidad documental, en relación con el de genuinidad del documento, CASAS BARQUERO, E., *El delito de falsedad en documento privado*, Bosch, Barcelona, págs.3-10; 24-28; 419-425.

¹⁴⁷⁰ Criterio compatible con el adoptado por la STS de 26.II.1999 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO) (Caso *Argentina Trust*).

¹⁴⁷¹ Cfr., sobre el objeto material de la falsedad documental, CASAS BARQUERO, E., *El delito de falsedad en documento privado*, op. cit., págs. 225-258.

¹⁴⁷² Cfr., al respecto, especialmente, FERRÉ OLIVÉ, J. C., *El delito contable: análisis del art. 350 bis del Código penal*, op. cit., *passim*.

registro de las facturas, soporte constituido precisamente por las propias facturas. La Agencia Tributaria no dará ningún valor probatorio a la anotación de una factura que no exista. La eficacia probatoria de cada anotación del registro de facturas depende de que la anotación corresponda a la realidad de una factura. Quien trate de defraudar a Hacienda mediante la anotación en el Libro-registro de una operación ficticia necesitará la factura falsa correspondiente. En consecuencia, la creación y/o utilización de una factura por una operación inexistente ha de considerarse necesaria para que la conducta tipificada en el art. 310 d) tenga la relevancia que justifica su punición”¹⁴⁷³.

Más allá de que el art. 310 CP regule la conducta reprochada como la “práctica en los libros obligatorios de anotaciones contables ficticias”, tales anotaciones corresponden a facturas existentes que documentan la operación ficticia, es decir, la anotación no acompañada de una factura sería ineficaz para inducir a engaño y, por ende, atípica. Así pues, de presuponer la factura falsaria como elemento del delito del art. 310 d) CP, castigar además el acto como falsedad documental podría vulnerar el principio ‘*ne bis in idem*’. Esta conclusión ha de extenderse a las falsedades documentales constituidas por las facturas auténticas en cuanto a su emisor que documentan operaciones ficticias: cuando estas facturas tienen como fin defraudar a la Hacienda, constituyen un elemento necesario para que la anotación contable sea idónea y, de esta forma, quedan absorbidas por el delito contable y no pueden castigarse junto al delito fiscal¹⁴⁷⁴.

C) Cohecho

El delito de cohecho, en sentido amplio, podría definirse como el abuso de poder de un funcionario público con el propósito de obtener una dádiva, favor o

¹⁴⁷³ MIR PUIG, S., “Facturas falsas para defraudar a hacienda”, op. cit., esp. pág. 73.

¹⁴⁷⁴ MIR PUIG, S., “Facturas falsas para defraudar a hacienda”, op. cit., esp. pág. 75.

retribución de cualquier clase para él mismo o para un tercero¹⁴⁷⁵. En concreto, la incriminación del cohecho incluye la descripción de una serie de hipótesis típicas de cohecho funcional (también denominado cohecho propio), así como otras modalidades de sobornos cometidos por personas no titulares de la cualidad de funcionario público (cohecho impropio), obligando la tipología legal a atender al carácter público o privado del sujeto activo del delito, a la diversidad de conductas típicas y a las formas de incidencia sobre el bien jurídico protegido¹⁴⁷⁶.

Partimos de la suposición de que quien recibe una ventaja no va a proceder a declararlo como rendimiento de actividad profesional de ninguna especie, así como tampoco el que la entrega procederá a imputarlo como gasto en ningún libro contable. Con esto, parece evidente que la comisión del delito de cohecho en sus diversas manifestaciones lleva siempre aparejado necesariamente la ocultación de lo percibido, cuando menos a los efectos fiscales.

La contradicción se ha pretendido resolver mediante dos tesis bien distintas:

1. Una, que afirma la imposibilidad de incurrir en un delito fiscal cuando el agente ha obtenido sus ingresos, directa o indirectamente, de actividades ilícitas, pues en estos supuestos no existe deber de declarar a la Hacienda Pública las rentas y patrimonios obtenidos, dado que dicha declaración podría desvelar la naturaleza ilícita de las acciones realizadas, en cuyo caso el derecho fundamental a no

¹⁴⁷⁵ NIETO MARTÍN, A., “Lección XXI: Corrupción y abuso de poder (I)”, en M^a. del C. GÓMEZ RIVERO (Directora) / A. NIETO MARTÍN / A. M. PÉREZ CEPEDA / E. CORTÉS BECHIARELLI / E. NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, vol. II, 2^a. edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, 2015, págs. 453-502, esp. pág. 453.

¹⁴⁷⁶ POLAINO NAVARRETE, M., “Delito de cohecho. Reflexiones sobre su regulación en España tras la reforma de 2010”, en *Cuestiones actuales en Derecho penal. Tendencias y perspectivas*, Presentación: J. E. BUOMPADRE, Editorial ConTexto, Resistencia, Chaco, 2012, págs. 197-215, esp. 197, 201.

declarar contra sí mismo constituye una causa de justificación que exime a estos sujetos de sus obligaciones fiscales¹⁴⁷⁷; y

2. Otra, que sostiene que el principio de igualdad tributaria prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete, y la no tributación de beneficios de ilícita procedencia generaría la absurda imposibilidad de introducir la fiscalidad en las inversiones, reinversiones y ventajas posteriores que aquellos pudieran generar¹⁴⁷⁸.

La jurisprudencia se decanta por la segunda posición y desestima la existencia de un concurso de normas. En efecto, considera que los hechos constitutivos de los delitos de malversación, cohecho y estafa -de los que derivaban las ganancias no declaradas- son independientes y se deben separar de los delitos fiscales que ulteriormente se cometan, pues el bien jurídicamente tutelado en los diferentes tipos penales no es el mismo. Desestima, igualmente, la alegación del principio ‘*ne bis in idem*’, pues no se trata de una única acción doblemente sancionada, sino de una actividad delictiva plural en la que la sanción de alguna de las conductas no absorbe el desvalor íntegro ni el reproche que la totalidad de la acción merece¹⁴⁷⁹.

No podemos pasar por alto en este análisis la STS de 28 de marzo de 2001, pronunciamiento en el que el Alto Tribunal realizó algunas precisiones de trascendencia. En efecto, de la Sentencia se extrae la siguiente idea: cuando los incrementos patrimoniales que genera el delito fiscal proceden de modo directo e

¹⁴⁷⁷ PIPAÓN PULIDO, J. G., “El cohecho y el delito fiscal: concurso de normas”, en *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 67, 2010, págs. 21-24, esp. págs. 21 y sig.

¹⁴⁷⁸ Consúltese, al respecto, lo resuelto en el conocido caso *Ballena Blanca* por el TS en Sentencia de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho, trigésimo séptimo.

¹⁴⁷⁹ *Vid.* las debidas precisiones terminológicas sobre la unidad y la pluralidad de acciones, en SANZ MORÁN, A. J., *El concurso de delitos*, op. cit., págs. 111-115.

inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de reproche penal, “la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva”¹⁴⁸⁰.

La obligación o no de tributar los rendimientos ilícitamente obtenidos¹⁴⁸¹ ha sido puesta en tela de juicio por la jurisprudencia en numerosas sentencias (caso *Nécora*¹⁴⁸², caso *Roldán*¹⁴⁸³, caso *Urralburu*¹⁴⁸⁴, caso *Los Charlines*¹⁴⁸⁵, entre otros¹⁴⁸⁶), que vienen a consagrar una serie de requisitos que deben concurrir para que el delito que originó directamente los ingresos no declarados (delito fuente o base) absorba el delito fiscal.

En suma, para que exista un concurso de *normas* entre el delito fiscal y el delito de cohecho -y quede desplazado aquél por éste- es necesario que concurren los siguientes requisitos:

1. Que los ingresos generados por el delito fiscal deriven de forma directa del delito de cohecho, de manera que la existencia de una pluralidad de fuentes o

¹⁴⁸⁰ STS de 28.III.2001 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN).

¹⁴⁸¹ La cuestión de las ganancias patrimoniales no justificadas es, desde luego, inmensa, y no pretendemos resolverla universalmente aquí ni, muchos menos, exponer todas las aristas y vectores de tan sugerente cuestión. Únicamente nos limitaremos a exponer, telegráficamente, un humilde análisis del tema en el marco de nuestro objeto de estudio. *Vid.*, por todos, BACIGALUPO SAGGESE, S., *Ganancias ilícitas y Derecho penal*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2002, *passim*.

¹⁴⁸² En esta oportunidad, el TS, con fecha 7.XII.1996 (Ponente: DELGADO GARCÍA), condenó a un sujeto por delito fiscal tras no quedar probada la procedencia ilícita de los fondos como elemento del delito de blanqueo de capitales.

¹⁴⁸³ En esta oportunidad, el TS, con fecha de 21.XII.1999 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), consagró la obligación de tributar los rendimientos lícitos de actividades ilícitas.

¹⁴⁸⁴ En esta oportunidad, el TS, con fecha de 28.III.2001 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), consagró la obligación de tributar los rendimientos lícitos de actividades ilícitas.

¹⁴⁸⁵ STS de 20.III.2007 (Ponente: DELGADO GARCÍA).

¹⁴⁸⁶ STS de 30.X.2008 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN).

reinversión de las cantidades obtenidas que producen nuevos beneficios no dará lugar a la absorción del delito fiscal.

2. Que la condena penal por el delito de cohecho ordene el decomiso de las ganancias derivadas del mismo o la devolución como responsabilidad civil *ex delicto*.

3. Que el delito fiscal por un incremento patrimonial con origen presuntamente ilícito sea objeto de investigación y acusación, pues sólo podrán ser absorbidas las infracciones fiscales en el caso de que el delito de cohecho sea finalmente objeto de condena. Pero si no es condenado, por la razón que sea, el delito fiscal deberá ser castigado de forma autónoma¹⁴⁸⁷.

Por lo dicho, “la clave de la relación entre el cohecho y el delito fiscal está precisamente en (...) el comiso de las cantidades entregadas, de las ganancias no declaradas al fisco generadoras de un delito fiscal”¹⁴⁸⁸.

En síntesis: en el supuesto en el que el delito de cohecho como delito fuente sea objeto de sanción penal y se decrete el decomiso de las ganancias derivadas del mismo o la devolución como responsabilidad civil, no cabrá ulteriormente apreciar la eventual condena por un delito de defraudación tributaria, puesto que este delito habrá quedado absorbido por el especial desvalor del delito de cohecho¹⁴⁸⁹.

¹⁴⁸⁷ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo.

¹⁴⁸⁸ PIPAÓN PULIDO, J. G., “El cohecho y el delito fiscal: concurso de normas”, op. cit., esp. pág. 23.

¹⁴⁸⁹ PIPAÓN PULIDO, J. G., “El cohecho y el delito fiscal: concurso de normas”, op. cit., esp. págs. 23 y sig.

III.- Especial vinculación entre defraudación tributaria y blanqueo de capitales

A) Cuestiones problemáticas

1. Delito fiscal como delito previo

En los últimos años se ha venido discutiendo fervientemente la relación concursal entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales y, por esto, vamos a detenernos con particular interés en su análisis¹⁴⁹⁰.

La primera cuestión que vamos a analizar es si el delito fiscal dispone de virtualidad para erigirse en delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, lo que hace necesario traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2012 (*Caso Ballena Blanca*)¹⁴⁹¹. No fue hasta este momento que la jurisprudencia se pronunció singularmente sobre la posibilidad de considerar el delito fiscal como delito previo del delito blanqueo de capitales, pero sí se había manifestado acerca de la compatibilidad entre ambos tipos penales por las ganancias blanqueadas no declaradas al Fisco¹⁴⁹².

¹⁴⁹⁰ Las reiteradas reformas del Código penal español en materia de delitos contra la Hacienda Pública, unidas a las modificaciones de la legislación sobre el blanqueo de capitales, han agudizado un problema que ya venía suscitándose en la jurisprudencia y en la doctrina desde la reforma del Código penal por LO 1/1988, de 24 de marzo, en cuya EM se razonaba acerca de la necesidad de “combatir las conductas que vienen denominándose de *blanqueo del dinero de ilícita procedencia*”. Vid., sobre la evolución de la problemática concursal en la jurisprudencia, MARTÍN QUERALT, J., “La evolución jurisprudencial acerca de la conexión entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales”, en *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 22, 2017, págs. 33-36.

¹⁴⁹¹ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo.

¹⁴⁹² Así lo hizo el TS en la Sentencia de 7.XII.1996 (Ponente: DELGADO GARCÍA; caso *Nécora*) y de 21.XII.1999 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN; caso *Roldán*).

El Alto Tribunal, en aquella ocasión, se preguntó si era posible aplicar la doctrina jurisprudencial existente (referida al supuesto de bienes blanqueados procedentes de un delito de tráfico de drogas -o de otros delitos- no declarados a Hacienda), al supuesto de bienes blanqueados derivados de un delito fiscal.

Sobre tal cuestión, el pronunciamiento se refirió a dos posturas enfrentadas:

I) La tesis que considera que el delito fiscal puede ser antecedente del delito de blanqueo, pues no hay razón para conceder a los delitos contra la Hacienda Pública un tratamiento diferenciado respecto de otros delitos en su relación con el blanqueo. Los bienes procedentes de la defraudación al Fisco, por su origen delictivo grave, constituirán el objeto material del delito de blanqueo, siendo la relación entre el delito fiscal y de blanqueo la normal entre el delito previo y delito de blanqueo. Y

II) La tesis que niega tal posibilidad sosteniendo que el delito fiscal no origina los fondos que son objeto del delito. El defraudador no obtiene ningún rendimiento del delito, pues los bienes que integran la cuota ya se encuentran en su patrimonio. Dicho de otro modo, el delito fiscal no origina nada que no existiera antes en el haber del defraudador.

Luego de analizar el contenido del art. 17 LGT¹⁴⁹³ y de sintetizar el debate

¹⁴⁹³ Del contenido del art. 17, que establece que la aplicación de los tributos origina una relación jurídica tributaria consistente en el “cómputo de obligaciones y deberes, derechos y potestades” de la que se derivan obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y también para la administración; y del art. 19, que establece que “la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria”, la Sentencia concluye afirmando que la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir genera la obligación de pago de una cantidad de dinero, situándose el debate en la determinación de si dicha cantidad de dinero puede ser o no objeto material del delito de blanqueo. La Sentencia desarrolla los argumentos contrarios del siguiente modo: 1. argumento relacionado con el objeto material: la cuota defraudada no es la originada en el delito de fraude fiscal y el art. 301 CP exige que los bienes que se blanqueen procedan de un delito o tengan su origen en el mismo. No puede apreciarse el delito de blanqueo

existente acerca de la posibilidad o no de que los bienes derivados del delito fiscal constituyan el objeto material del delito de blanqueo, el Alto Tribunal advierte que la literalidad del art. 301 podría suscitar la controversia relativa a si el bien objeto del delito antecedente y el bien objeto de blanqueo pueden ser idénticos. El Alto Tribunal, al respecto, responde de forma categórica: los bienes objeto del blanqueo son las “ganancias” resultantes de una previa actividad delictiva, que constituyen el “producto” del delito previo y que pueden ser “activos de cualquier naturaleza”. En todo caso, en el delito fiscal se blanquea la cuota defraudada como ganancia obtenida¹⁴⁹⁴.

Por ende, la Sentencia sostuvo que el delito fiscal puede ser antecedente del delito de blanqueo, y lo hace con base en los siguientes razonamientos:

1. El objeto del blanqueo es la ganancia procedente del delito fiscal, esto es, la cuota defraudada, no los rendimientos o base imponible que han motivado dicha cuota.

2. El delito de blanqueo de capitales dimanante de un delito fiscal no vulnera

cuando el origen de los fondos es conocidamente lícito, aunque en su ocultación se hayan utilizado medios típicos para el blanqueo; 2. argumento relacionado con la conducta típica. Vulneración del principio ‘*ne bis in idem*’. Se afirma que a menos que el defraudador se arrepienta y tras el fraude pague a la Hacienda Pública, algo tiene que hacer con el dinero no declarado, o lo transmite, o lo convierte u “oculta su ubicación”, conductas previstas en el art. 301 CP; es decir parece obvio que el tipo de defraudación fiscal ya contempla, abarca y castiga el desvalor que supone el hecho de que el sujeto activo, en vez de declarar e ingresar en las arcas del Estado el dinero que le corresponda pagar conforme a la normativa tributaria, se lo gasta en otros menesteres; 3. argumento político criminal. El delito de blanqueo de capitales ha perdido su sentido original dirigido a perseguir penalmente la legitimación de los bienes procedentes de actividades delictivas, y se ha convertido en instrumento de control y recaudación fiscal. Frente a tales argumentos contrarios, analiza, luego, los que sustentan la postura favorable, que tienen su acomodo en una premisa básica: no se debe confundir el blanqueo de la cuota defraudada con el blanqueo de los fondos que dan lugar a la cuota defraudada.

¹⁴⁹⁴ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo. *Vid.*, especialmente, sobre el objeto material del delito de blanqueo, ABEL SOUTO, M., *El delito de blanqueo en el Código penal español*, Editorial Bosch, Barcelona, 2005, págs. 161-213.

el principio '*ne bis in idem*'. La cuota defraudada es el resultado de la liquidación tributaria de una defraudación al Fisco y el objeto del ulterior delito de blanqueo.

3. En el delito de blanqueo de capitales y en el delito fiscal se tutelan bienes jurídicos distintos.

La Sala Segunda asume la postura favorable de estimar que el delito fiscal dispone de virtualidad para erigirse en delito precedente del blanqueo, postura que la justifica con los siguientes argumentos:

“(…) la norma administrativa de prevención del blanqueo de capitales, que es una transposición de la Directiva 60/2005, fue más allá de la redacción del texto europeo al recoger específicamente la cuota defraudada como objeto del blanqueo y así el art. 1.2 de la Ley 10/2010, de 28.4 (RCL 2010, 1175), sobre prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del terrorismo -en vigor desde el 30.04.2010-, dice: ‘a los efectos de esta ley’ se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, ‘con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública’”¹⁴⁹⁵.

La Sentencia admitió que la norma señalada no se hallaba en vigor en el momento en el que los hechos objeto de la causa tuvieron lugar y afirmó que la admisión de la cuota defraudada como objeto del blanqueo no encuentra su justificación, exclusivamente, en el texto de la Ley de Prevención, sino en la aplicación del Código penal. En tal sentido, advirtió que en la redacción inicial del

¹⁴⁹⁵ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo.

art. 301, vigente cuando sucedieron los hechos, se hablaba de un delito “grave” como antecedente de un ulterior blanqueo. Pero desde la reforma llevada a cabo por la LO 15/2003 cualquier delito puede ser antecedente y, con ocasión de la reforma LO 5/2010, cualquier “actividad delictiva”¹⁴⁹⁶. Por tanto, según la legislación penal española, el delito fiscal, en principio, no está excluido para poder ser delito precedente de un blanqueo, dada su consideración, en todo caso, de delito grave.

El pronunciamiento, en definitiva, estimó que la cuota defraudada constituye el bien procedente de la actividad delictiva y, por ende, es objeto idóneo del blanqueo de capitales¹⁴⁹⁷. En este sentido afirmó:

“(…) resulta razonable entender que la intención del legislador, no manifestada, no es establecer *ex novo* que el fraude fiscal es delito previo del blanqueo, sino simplemente despejar las posibles dudas que hay en la doctrina a la hora de interpretar la legislación penal vigente que admite cualquier actividad delictiva como previa al blanqueo”¹⁴⁹⁸.

Seguidamente, examinó la dicción del art. 305 CP y estimó lo siguiente:

“La elusión del pago de tributos (mediante una defraudación) constituye la conducta típica que genera la obligación tributaria, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria (...).

Lo que surge es la denominada deuda tributaria, que según el art. 58 LGT

¹⁴⁹⁶ *Vid.*, sobre la evolución legislativa del delito de blanqueo de capitales, entre otros, BLANCO CORDERO, I., *El delito de blanqueo de capitales*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, págs. 179-187.

¹⁴⁹⁷ Cfr., en sentido discrepante, FALCÓN Y TELLA, R., “La reforma del Código penal: la nueva concepción de la ‘responsabilidad civil’ derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2011, págs. 7-13, esp. pág. 12; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal”, en *REDF*, núm. 155, 2012, págs. 21-39, esp. pág. 28.

¹⁴⁹⁸ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo.

está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Es decir, el bien que procede del delito fiscal es la cuantía económica correspondiente a la *cuota tributaria*, que es una cantidad de dinero que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible (gravamen). Y, el dinero, evidentemente, constituye un bien en el sentido del delito de blanqueo de capitales. Se trata, con todo, de una cantidad de dinero que no ingresa en el patrimonio del autor del delito fiscal, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo, pero ello no impide considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal”¹⁴⁹⁹.

Ahora bien, ¿con qué criterios determinamos cuándo la cuota sujeta a la conducta de blanqueo de capitales trae causa de un delito fiscal?, o, formulada la pregunta de otro modo, ¿cómo concretamos cuándo un bien patrimonial (en este caso, el importe de la cuota tributaria) procede de la actividad criminal previa (en este caso, el delito fiscal)?

Al respecto, la Sentencia analizada sostuvo que la procedencia delictiva de ese bien se fija mediante una relación de causalidad: “(l)a conexión entre el bien y la actividad delictiva previa ha de ser de tipo causal, en el momento en que esto sea así, se dice que los bienes están *contaminados*”¹⁵⁰⁰. De este modo, la Sentencia afirmó:

“Un bien procede de una actividad delictiva previa cuando, suprimiendo mentalmente tal actividad previa, el bien desaparecería en su concreta configuración que incluye todo lo relacionado con la existencia, composición material, valor o titularidad económica del bien. En sentido negativo, no existirá nexo causal si la actividad previa no constituye una condición de la situación patrimonial actual o de

¹⁴⁹⁹ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo. (*Cursivas añadidas*).

¹⁵⁰⁰ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo.

la existencia del bien. Una actividad delictiva previa es causa de un bien cuando repercute directa o indirectamente en su existencia, composición material, valor, en su titularidad, posesión o custodia. Existe conexión causal y, por lo tanto, contaminación, cuando suprimiendo mentalmente la actividad delictiva, el bien no se encuentra en el patrimonio de un sujeto”¹⁵⁰¹.

La aplicación de la teoría causal condujo al Alto Tribunal a señalar lo siguiente:

“El delito fiscal supone un incremento del patrimonio del defraudador, con bienes que de otro modo no estarían en el mismo. Esto es, el dinero no estaría en su patrimonio, si no hubiera defraudado a la Hacienda Pública y tiene, por lo tanto, su origen y procedencia en el delito fiscal. La cuota tributaria defraudada es el bien derivado del delito y, por lo tanto, es idónea para ser objeto material del delito de blanqueo. Esto es, la cuota defraudada constituye un bien en el sentido del art. 301 CP, que constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador. Y, además supone el beneficio o provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales. Por lo tanto, las conductas típicas descritas en el art. 301 CP pueden recaer sobre la cuota tributaria”¹⁵⁰².

Sin embargo, el Tribunal es consciente de la dificultad práctica que supone la tesis expuesta, y lo reconoció del siguiente modo:

“El problema no es tanto el origen o la procedencia delictiva de los bienes cuanto la dificultad de concretarlos e individualizarlos en el patrimonio del contribuyente, por cuanto en principio no sería admisible la teoría de que todo el

¹⁵⁰¹ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo.

¹⁵⁰² STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo.

patrimonio del contribuyente queda contaminado”¹⁵⁰³.

Y aportó la siguiente solución:

“El blanqueo de capitales exige la concreción de un objeto específico o una pluralidad de bienes igualmente determinados que proceden de una actividad delictiva, lo que no resulta fácil cuando se trata de dinero, bien éste fungible por excelencia. La posibilidad de que el fraude fiscal constituye delito previo del blanqueo requiere que durante la investigación se pueda *identificar razonablemente* la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la *cuota tributaria*”¹⁵⁰⁴.

Es así que la citada STS considera que debe partirse del hecho de que el momento de *contaminación* de los bienes integrantes de la cuota tributaria defraudada se produce cuando vencen los plazos administrativos establecidos para declararlos a la Administración. Es decir, que hasta este momento existe un lapso temporal durante el que no es posible determinar si existe o no delito fiscal.

El Tribunal Supremo advirtió que, “una vez concretada la cuota tributaria que cuantifica la obligación tributaria económicamente valorable de la que responde el defraudador, habrá que diferenciar en su patrimonio los bienes que la integran, pues si no se puede individualizar la cuota tributaria en su patrimonio, difícilmente se puede realizar la conducta típica del delito de blanqueo, al no existir objeto

¹⁵⁰³ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo.

¹⁵⁰⁴ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo (*Cursivas añadidas*). Cfr., en el mismo sentido, BLANCO CORDERO, I., *El delito de blanqueo de capitales*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, pág. 439: “La cuota tributaria, cuando supere los límites fijados en el CP, constituye un bien procedente de una actividad delictiva y, por lo tanto, idóneo para realizar las conductas típicas del blanqueo del art. 301 C.P. No lo es, sin embargo, el conjunto de bienes no sometidos a tributación y que suponen la base imponible, porque no resultan contaminados por el delito fiscal”.

material”¹⁵⁰⁵.

Es así que, como quedó dicho, para que el delito fiscal se constituya en delito subyacente del delito de blanqueo de capitales, requiere que durante la investigación se pueda identificar la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria. El TS admite que en algunos supuestos sí será posible, pero en otros puede que la acción típica del delito de blanqueo de capitales recaiga sobre una parte del patrimonio del defraudador que obligatoriamente incluya todo o parte de la cuota tributaria. Esta circunstancia concurrirá cuando la acción de blanqueo se realiza sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo, o al menos sobre una proporción tan elevada de su patrimonio que supere la parte lícita y comprenda una parte del valor de la cuota tributaria impagada, supuestos en los que puede establecerse con certeza que los bienes obtenidos del delito fiscal se encuentran total o parcialmente en el objeto sobre el que recae la acción típica del delito de blanqueo.

Existe una posición doctrinal que ha sostenido que la tesis postulada por el Tribunal es “difícilmente compatible con el principio ‘*ne bis in idem*’, y además no resulta acorde con los objetivos de política criminal del blanqueo de capitales, consistente en impedir que los activos patrimoniales procedentes de actividades delictivas se introduzcan en la economía legal. En los casos de delito fiscal, las cantidades no declaradas provienen de actividades lícitas. Es verdad que la jurisprudencia ha mantenido en ocasiones que existe, bajo determinadas circunstancias, un *deber de declarar* los ingresos procedentes de actividades ilícitas cuando éstos se confundan con fondos lícitos. En estos casos, no obstante, la existencia del blanqueo de capitales no derivaría del delito fiscal, sino precisamente

¹⁵⁰⁵ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de Derecho trigésimo séptimo.

de la ‘mezcla’ de activos lícitos o ilícitos”¹⁵⁰⁶.

Finalmente, y al margen de la crítica señalada, la SAP de Palma de Mallorca de 17 de febrero de 2017 (Caso *Nóos*), luego de una reseña literal casi íntegra del fundamento trigésimo séptimo del pronunciamiento que venimos comentando, afirmó lo siguiente:

“En el supuesto que aquí analizamos la conexión entre los beneficios generados por el delito y la cuota tributaria defraudada es lógica y racional, dado que -como anticipábamos- la interrelación entre los beneficios generados por el delito fiscal y la actividad de blanqueo se deduce razonablemente de la simultaneidad temporal entre los períodos en que se concreta el impago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2007) y las de las operaciones de blanqueo efectuadas (2009 a 2011), unido a que la mayor parte de la cantidad defraudada (344.768,62 euros) es precisamente la blanqueada (si se toma en consideración que el montante total de los fondos que acaban finalmente remansados en la cuenta de la entidad *Crédit Suisse*, titularidad del matrimonio, asciende a la cantidad de 961.666 euros), y a que el propio sistema de canalización del dinero a través de sociedades interpuestas, sin contenido real y, por lo tanto carentes de actividad, son elementos indiciarios suficientes para entender acreditada su vinculación con el previo delito fiscal y, consecuentemente, con el ilícito carácter

¹⁵⁰⁶ NIETO MARTÍN, A., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, op. cit., esp. pág. 325. Cfr. FERRÉ OLIVÉ, J. C., “FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, núm. 372, 2014, págs. 41-82, esp. pág. 51; MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I., *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2014, págs. 101 y sig.; CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales?”, en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, 3ª. época, núm. 37, 2007, pág. 157-174, esp. pág. 160: “No son aceptables interpretaciones extensivas que van mucho más allá de la finalidad de la norma penal, incluso extravagantes, que vulneran, por tanto, el principio de legalidad penal”; ID., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Editorial Bosch, Barcelona, 2011, pág. 339.

del dinero”¹⁵⁰⁷.

Nótese que este último pronunciamiento, la SAP de Palma de Mallorca de 17 de febrero de 2017, se apoya en la tesis de la STS de 5 de diciembre de 2012, razón por la que no podemos ignorar el firme fundamento de la resolución recaída, ni de su actualidad y trascendencia en el momento actual, como queda reiterado en la aludida jurisprudencia penal.

2. *Incidencia del autoblanqueo*

Luego de afirmar que el delito fiscal puede configurar una de esas actividades previas en las que se originan los bienes posibles de blanquearse¹⁵⁰⁸, es necesario, ahora, determinar cuándo los hechos atribuidos a un mismo sujeto pueden configurar un delito fiscal y, también, un delito de blanqueo de capitales (o, mejor dicho, un “autoblanqueo”), constatándose de este modo la existencia de las dos figuras típicas¹⁵⁰⁹.

El problema, pues, se trata “de saber si el hecho de eludir el pago del impuesto y de poseer, guardar, utilizar, etc. el dinero que se debería haber ingresado como pago de un tributo puede ser punible no sólo como delito fiscal (art. 305 CP),

¹⁵⁰⁷ SAP de Palma de Mallorca de 17.II.2017 (Ponente: ROMERO ADÁN), Fundamento de Derecho quinto.

¹⁵⁰⁸ Cfr., en sentido contrario, FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, op. cit., esp. pág. 48.

¹⁵⁰⁹ El castigo por el autoblanqueo tiene su punto de inflexión en el Acuerdo de 18 de julio de 2006, que dispuso lo siguiente: “El art. 301 Código Penal no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente. Para el conocimiento de estos supuestos, la sala segunda se constituirá siempre con un mínimo de cinco magistrados”. Desde entonces este Acuerdo es señalado en todas las oportunidades que los Tribunales se manifiestan a favor del autoblanqueo para justificar la doble punición. Pero lo cierto es que aquél declara la no exclusión del concurso real con el delito antecedente y sólo eso: el hecho de que no se excluya el concurso real supone que podrían contemplarse otras hipótesis en las que el mismo no sería posible.

sino también como blanqueo de dinero (art. 301 CP)”¹⁵¹⁰. Si la mera posesión constituye una conducta típica de blanqueo, la cuota tributaria defraudada se poseerá en el mismo instante en el que se consume el tipo penal del art. 305 CP, por lo que habría que concluir que el delito fiscal y el delito de blanqueo aparecen siempre indisolublemente unidos¹⁵¹¹. ¿Es esto así?

El legislador penal dispone en el art. 301.1CP:

“1. El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, *cometida por él o por*

¹⁵¹⁰ BACIGALUPO, E., *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Editorial Civitas, Navarra, 2012, pág. 52. No obstante, existe acuerdo en considerar que el delito fiscal en la modalidad de obtención indebida de devoluciones sí puede ser delito previo del delito de blanqueo de capitales, porque ésta responde más a la estructura de un delito de estafa donde hay un desplazamiento patrimonial a favor del sujeto activo y, por lo tanto, las ganancias a frutos obtenidos sí tienen un origen ilícito [cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales?”, op. cit., esp. pág. 163; DÍAZ Y GARCÍA-CONLLEDO, M., ¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos de blanqueo?, en E. DEMETRIO CRESPO (Director) / M. MAROTO CALATAYUD (Coordinador), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014, págs. 609-633, esp. pág. 611].

¹⁵¹¹ Eran numerosas las posiciones que sostenían que el castigo del delito de blanqueo cometido por el mismo autor del delito antecedente conculcaba gravemente el principio ‘*ne bis in idem*’, y es esta la Sentencia que pretende dar luz negando la creencia de que “todo es blanqueo”. La fase de agotamiento del delito no puede equipararse a la comisión de un nuevo delito, pues los actos posteriores no tienen capacidad suficiente para lesionar un bien jurídico nuevo y diferente. Cfr., al respecto, DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo”, en *Práctica Jurídica*, Sección Penal, 15.I.2010 (accesible en: <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/economico/si-todo-es-blanqueo-nada-es-blanqueo-i>). En el mismo sentido, consúltese la STS de 19.XI.2013 (Ponente: MARTÍNEZ ARRIETA), Fundamento de Derecho segundo: “El acto de transformación de las ganancias procedentes de un hecho delictivo que es objeto de sanción penal es un hecho que entra en la tipicidad del delito que lo genera. Esos hechos son también típicos del blanqueo pero su consideración de ser los mismos hacen que queden absorbidos por el primer delito y constituye un hecho posterior copenado (...). Es conocido que el delito incluye cuatro frases: ideación, ejecución, consumación y agotamiento, de manera que la realización de actos en cualesquiera de estas cuatro fases no permite una sanción independiente del delito en el que se enmarcan. De esta manera los actos que suponen agotamiento de un delito tienen su encaje penal en el mismo, y su consecuencia jurídica en el comiso, en la pena pecuniaria y en la responsabilidad civil. Los actos posteriores al hecho delictivo que tienen por objeto asegurar o realizar el beneficio obtenido de un concreto hecho delictivo antecedente que son actos penados en el tipo penal objeto del inicial reproche y no procede ser objeto de su punición en otra figura delictiva, en la medida en que están ya penados y absorbidos por el delito del que traen causa”.

cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes”.

Según la parte destacada del precepto transcrito, la pena prevista se impondrá tanto si el comportamiento típico se realizó por el mismo sujeto que ejecutó la actividad delictiva previa, como si se tratase de una tercera persona. Por esto, “el hecho de que la persona que posea esos bienes con origen ilícito pueda ser la misma que realizó la actividad delictiva que supone el delito subyacente y también ‘realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito’ es lo que se denomina como autoblanqueo, mientras que también parece que existe la tipificación de aquel tercero que, o bien realizó la actividad delictiva previa o bien se implicó más tarde en el blanqueo”¹⁵¹².

La Sala Segunda del Tribunal Supremo se ha encargado de precisar cuáles son las pautas que deben considerarse para diferenciar un acto típico de autoblanqueo de aquel otro acto que se integra en la fase de agotamiento del delito, distinción no exenta de serias dificultades.

En la Sentencia de 2 de marzo de 2016 se declaró que en la jurisprudencia de casación se han establecido algunos criterios que -incidiendo en la interpretación gramatical del art. 301.1 CP- han procurado obtener una aplicación de la norma que

¹⁵¹² CARRIÓN MORILLO, D., “Una aproximación a los problemas actuales del blanqueo de capitales y el delito fiscal”, en *REJ*, núm.15, 2015, págs. 1-14, esp. págs. 4 y sig. Consúltese, además, las primeras sentencias del TS que han tomado postura en la punición del autoblanqueo: de 28.VII.2001 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR), de 22.VII.2003 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ), de 15.XI.2004 (Ponente: DELGADO GARCÍA), de 21.XII.2005 (Ponente: MARTÍN PALLÍN), de 17.IV.2006 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR), de 4.VI.2007 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), de 8.IV.2008 (Ponente: MAZA MARTÍN), de 26.XII.2008 (Ponente: GRANADOS PÉREZ), de 8.IV.2010 (Ponente: VARELA CASTRO), de 8.XI.2012 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ), de 5.XII.2012 (Ponente: JORGE BARREIRO).

cerque los posibles excesos en la punición del autoblanqueo, evitando que se extraigan interpretaciones descontextualizadas que vulneren el principio ‘*ne bis in idem*’¹⁵¹³. La punición autónoma del autoblanqueo respecto del delito previo se justifica por las siguientes razones:

“1.- Mientras en la receptación y en el encubrimiento el Legislador excluye explícitamente a los partícipes del delito previo, esta exclusión no se ha incorporado nunca a la descripción del tipo del blanqueo. Por el contrario, desde la reforma del 2010 se sanciona expresamente el blanqueo cometido por el autor del delito previo.

2.- Pese a la proximidad del blanqueo con la receptación, la mayor gravedad del blanqueo para el Legislador es obvia dada la entidad de las penas que respectivamente los castigan.

3.- La mayor autonomía del blanqueo de capitales frente al delito previo, respecto de la receptación y el encubrimiento, resulta de toda ausencia limitativa de la pena del blanqueo derivada de la medida de la pena del delito previo, limitación que sí se establece para los delitos de encubrimiento y receptación en los arts. 452 y 298.3 CP.

4.- Desde el punto de vista valorativo se argumenta en las sentencias 809/2014 y 265/2015, lo siguiente:

a) La característica principal del blanqueo no reside en el mero disfrute o aprovechamiento de las ganancias ilícitas, ni siquiera en darles ‘salida’, para posibilitar el modo indirecto de ese disfrute, sino que se sanciona en consideración al ‘retorno’, en cuanto eslabón necesario para que la riqueza así generada pueda ser introducida en el ciclo económico. De modo que el precepto que sanciona el delito antecedente no puede comprender íntegramente el desvalor de las actividades posteriores de blanqueo.

b) El Legislador ha decidido expresamente que el blanqueo de las ganancias procedentes de una actividad delictiva por el propio autor de ésta, aún cuando puede

¹⁵¹³ En ese sentido, consúltense las sentencias del TS de 20.IX.2010 (Ponente: VARELA CASTRO), de 19.XI.2013 (Ponente: MARTÍNEZ ARRIETA), de 26.XI.2014 (Ponente: PALOMO DEL ARCO), de 29.V.2015 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN) y de 8.VII.2015 (Ponente: DEL MORAL GARCÍA).

también considerarse un acto de aprovechamiento o aseguramiento de las ganancias derivadas del delito antecedente ya condenado, o de autoprotección de su autor, debe sin embargo sancionarse autónomamente en atención a la especial protección que requiere el bien jurídico que conculca: el orden socioeconómico, aunque dado su carácter pluriofensivo también protege intereses de la Administración de Justicia, siendo distinto del que tutela el delito al que subsigue.

c) Y sobre todo por entender que el bien jurídico no ponderado en la sanción del delito inicial justifica que el blanqueo deba ser objeto de sanción independiente, por razones de política criminal, precisamente por constituir la condena del blanqueo un instrumento idóneo para combatir la criminalidad organizada, que directa o indirectamente se apoya en la generación de riqueza ilícita y en su retorno encubierto al circuito legal de capitales”¹⁵¹⁴.

El Tribunal Supremo, en la Sentencia mencionada en la transcripción anterior de 29 de abril de 2015, superando la literalidad del art. 301.1 CP, ha interpretado la conducta del sujeto activo para responder, además de por el delito subyacente generador de ganancias ilícitas, por el delito de blanqueo de capitales¹⁵¹⁵. Con meridiana claridad advirtió sobre la posibilidad de reunir los comportamientos típicos que configuran el delito de blanqueo de capitales en dos grupos¹⁵¹⁶:

a) Un primer grupo, en el que se integrarían las conductas de *adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes*, que parecería no exigir finalidad alguna para ser típica; y

¹⁵¹⁴ STS de 2.III.2016 (Ponente: JORGE BARREIRO), Fundamento de Derecho segundo, 5.

¹⁵¹⁵ Cfr., al respecto, GARCÍA MORENO, A., “Recientes aportaciones del Tribunal Supremo en autoblanqueo y su eventual incidencia en el delito fiscal”, en *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 3, 2015, págs. 34-43, esp. pág. 35.

¹⁵¹⁶ Estos dos grupos señalados se discuten desde la aprobación de la reforma al CP por la LO 5/2010, configurándose en torno a la distinción de conductas típicas sin finalidad de ocultación alguna y conductas típicas que precisaban haber sido realizadas con esa finalidad típica de ocultar o encubrir el origen ilícito. Cfr., al respecto, ARIAS HOLGUÍN, D. P., *Aspectos político-criminales y dogmáticos del tipo de comisión doloso de blanqueo de capitales (artículo 301 CP)*, Editorial Iustel, Madrid, 2011, págs. 247 y sig.

b) Un segundo grupo, integrado por la realización de *cualquier otro acto* que sí requeriría finalidad, pues se exige que se hiciera para *ocultar o encubrir su origen ilícito*, o para *ayudar a eludir las consecuencias legales de sus actos a la persona que haya participado en la infracción o infracciones*.

Esta separación, sin duda, cercó los supuestos típicos para evitar que cualquier aprovechamiento de los efectos de un delito se convirtiera en típico. En efecto, la Sentencia afirmó que en ningún caso puede admitirse que la mera tenencia de bienes procedentes de un delito constituya un delito de blanqueo de capitales. Expresamente:

“Es necesario precisar que la acción típica sancionada como delito de blanqueo no consiste en el simple hecho de adquirir, poseer o utilizar los beneficios adquiridos sino, como precisa el tipo, en realizar estos u otros actos cuando *tiendan a ocultar o encubrir el origen ilícito de las ganancias*”¹⁵¹⁷.

Es la finalidad de ocultar o encubrir ese origen ilícito de las ganancias lo que debe presidir en todos los comportamientos típicos y no sólo en los que van referidos al segundo grupo de conductas previamente mencionado (*cualquier otro acto*). De esta forma, no es suficiente con la realización de cualesquiera de las conductas del art. 301.1 CP, sino que además debe constatarse el ánimo de ocultar o enmascarar el origen ilícito de su generación, introduciéndolas en el sistema como si se tratara de una ganancia de origen lícito¹⁵¹⁸.

¹⁵¹⁷ STS de 29.IV.2015 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), Fundamento de Derecho noveno. (*Cursivas añadidas*).

¹⁵¹⁸ Como señala el TS en la Sentencia de referencia: “La inclusión en la redacción típica de dos incisos (‘sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva’, ‘cometida por él o por cualquier tercera persona’), conduce a algunos intérpretes de la norma a estimar, erróneamente, que la finalidad esencial del blanqueo (ocultar o encubrir el origen ilícito del dinero) sólo se predica de ‘cualquier otro acto’, y no de todas las conductas descritas en el tipo. Desde esta posición se afirma que el mero hecho de poseer o utilizar bienes procedentes de una actividad delictiva, conociendo su procedencia, integra el delito de blanqueo, y se sostiene que el

La Sentencia comentada podría arrojar la siguiente consecuencia en lo que a nuestra materia se refiere: el delito fiscal puede ser delito previo al blanqueo, pero esto no significa que siempre que se hubiera cometido aquél se habrá producido, además, un autoblanqueo¹⁵¹⁹. Las conductas que permiten integrar las ganancias obtenidas por el delito fiscal al tráfico económico legal con la apariencia de haber sido adquiridas de forma lícita no pueden servir como elemento suficiente para garantizar la doble condena, resultando otra interpretación contraria al principio ‘*ne bis in idem*’. Habrá que distinguir -como lo hace el Alto Tribunal-, en los posibles supuestos de blanqueo de capitales derivados de un delito fiscal, conductas básicas de *gastos comunes* -alimentación, alojamiento, vestido, etc.- de las que lo son de *inversiones*, siendo estas últimas exclusivas para producir la transformación de ese dinero ilícito en lícito¹⁵²⁰.

Por todo ello, la Sentencia que veníamos comentando de 2 de marzo 2016, sostuvo que no basta con adquirir, poseer o utilizar de cualquier modo las ganancias obtenidas ilícitamente para cometer el delito de blanqueo. En efecto, es necesario constatar la concurrencia de las siguientes características en el hecho cometido:

1. Idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico; e

2. Idoneidad abarcada por la intención del autor, a través de su propósito de

castigo del autoblanqueo constituye una vulneración del principio ‘*non bis in idem*’” (Fundamento de derecho noveno).

¹⁵¹⁹ Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, págs. 172 y sig.; ESPEJO POYATO, I., “El delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales”, en *RCT*, Centro de Estudios Financieros, núm. 357, 2012, págs. 39-60, esp. pág. 57.

¹⁵²⁰ STS de 29.IV.2015 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), Fundamento de Derecho noveno, decimotercero y decimocuarto.

rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas¹⁵²¹.

No podemos dejar de mencionar, nuevamente, la SAP de Palma de Mallorca de 17 de febrero de 2017, que apreció la existencia de un autoblanqueo con estos términos:

“En el supuesto aquí examinado, resulta palmario que el acusado, con sus continuos traspasos de fondos de cuentas particulares a las cuentas de las mercantiles fiduciarias, aperturadas y gestionadas por él, en virtud del acto de apoderamiento antedicho y, de éstas, con destino a otras cuentas particulares distintas de la inicial, siendo el último de los movimientos de fondos realizado con posterioridad a la citación como encausado del Sr. Cecilio, con destino a una cuenta aperturada a nombre de ambos esposos en otra entidad bancaria luxemburguesa distinta, trataba de ocultar su procedencia ilícita, con la finalidad de incorporar tales fondos al tráfico legal. Esto es, con tal conducta pretendía dotar de una cobertura de legalidad al dinero ilícitamente obtenido. Hubo, en consecuencia, transformación y transmisión del dinero con *ánimo de ocultar o encubrir su origen ilícito* para situarlo en el círculo económico legal. Es decir, no estamos ante un uso, aprovechamiento o disfrute de sumas de dinero procedentes de la actividad delictiva con el fin de atender a las necesidades y gastos ordinarios de la vida diaria, sino que, además de los continuos traspasos de los fondos de unas cuentas a otras, en el modo descrito, parte de estas cantidades fueron *invertidas* en activos, cuya venta fue ordenada por el acusado con fecha 17 de diciembre de 2010, para retornarlas encubiertamente a los circuitos económicos y mercantiles lícitos y normalizados. Con lo cual, se vulneran los bienes jurídicos que tutela la norma penal, bienes jurídicos que, en este caso, fundamentalmente de orden socioeconómico, son distintos de los que protege el delito antecedente que no comprende íntegramente el desvalor de las actividades posteriores de blanqueo.

¹⁵²¹ STS de 2.III.2016 (Ponente: JORGE BARREIRO), Fundamento de Derecho segundo.

Por ello esta conversión y transmisión no puede considerarse como un supuesto de *autoencubrimiento* impune, ni tampoco como meros *actos copenados* absorbidos o insertables en el agotamiento del delito. Ni cabría por tanto hablar de una *doble incriminación o de una infracción del principio non bis in idem*. Antes al contrario, concurren el elemento objetivo y subjetivo del tipo penal¹⁵²².

Finalmente, recordemos nuevamente la Sentencia dictada en el Caso *Ballena Blanca*, oportunidad en la que el Alto Tribunal consideró que la transmisión y conversión en otros bienes son acciones, naturalmente, o por ellas mismas, aptas para dificultar el conocimiento del origen último de los bienes. Es así que quien ejercita estos actos típicos conociendo su significación y a sabiendas del origen ilícito de los bienes, comete el delito por más que puedan tener otra finalidad que se pretenda situar como móvil exclusivo¹⁵²³. Pero no es suficiente la simple sospecha de la ilicitud del origen de los bienes a blanquear, sino que se exige la certeza sobre dicho origen, lo que no significa que haya de conocerse la infracción precedente de manera detallada, es decir, basta con la conciencia de la anormalidad de las operaciones realizadas y la inferencia moderada de que el dinero procedía de una actividad delictiva¹⁵²⁴.

B) Solución adoptada

Los bienes objeto del delito de blanqueo de capitales son las ganancias que proceden del delito previo, su producto, y pueden ser de cualquier naturaleza. En el delito fiscal se blanquea la cuota defraudada como ganancia obtenida, y es así que la relación entre éste y el delito de blanqueo no presenta ninguna particularidad, es la

¹⁵²² SAP de Palma de Mallorca de 17.II.2017 (Ponente: ROMERO ADÁN), Fundamento de Derecho quinto (*Cursivas añadidas*). *Vid.*, ampliamente, sobre los hechos posteriores copenados, BACIGALUPO, E., *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, op. cit., págs. 20-34.

¹⁵²³ STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), Fundamento de derecho octavo, 4.

¹⁵²⁴ STS de 9.VII.2012 (Ponente: SORIANO SORIANO), Fundamento de Derecho tercero, 2.

normal entre el delito subyacente y el delito de blanqueo.

Teniendo presente la anterior afirmación, entendemos, por otro lado, que una interpretación *ad pedem litterae* del art. 301.1 CP pone en riesgo el principio ‘*ne bis in idem*’ por permitir sancionar al que comete la actividad delictiva no sólo por el hecho que la configura, sino también por autoblanqueo¹⁵²⁵.

Debemos ser cautelosos y evitar identificar que siempre y en todo caso la realización de una conducta que formalmente encaje en un delito de blanqueo de capitales merezca la punición penal, además, por el delito del que trae causa. Es decir, no debe confundirse el agotamiento del delito fiscal con la comisión de un delito de blanqueo, por lo que resulta necesario separar los actos propios de la defraudación y la ofensa al bien jurídico protegido por delito del art. 301 CP¹⁵²⁶.

Expliquémonos mejor. Por un lado, a pesar de considerar que los hechos imputados a un mismo autor pueden ser formalmente subsumidos en el delito fiscal y en el delito de blanqueo de capitales, no existirán ambos tipos si el defraudador realizó actos propios del art. 301.1 CP sobre el objeto derivado del delito fiscal sin la específica finalidad de encubrir su origen delictivo, pues estos actos tienen encaje en la fase de agotamiento del art. 305 CP. En este caso, sólo procederá el castigo penal

¹⁵²⁵ Pensemos que, llevado al extremo, se podría llegar a castigar penalmente a quien, por ejemplo, sabiendo de la ilicitud del origen de los bienes de un conocido narcotraficante, visita su casa y se baña en su piscina. Como apuntó el TS en la mencionada Sentencia de 29.IV.2015, “(n)o comete un delito de blanqueo el joven que utiliza la piscina de un amigo, por ejemplo, aunque conozca que sus padres la han construido con ganancias delictivas, porque este tipo de conductas no incluyen *intención o finalidad* alguna de *ocultar o encubrir el origen* ilícito de los bienes o de *ayudar a eludir* las consecuencias legales de los delitos cometidos y, en consecuencia, no están abarcadas por la *funcionalidad del tipo delictivo de blanqueo de capitales* al que no puede otorgarse un ámbito de aplicación desmedido” (Fundamento de derecho décimo, *cursivas añadidas*).

¹⁵²⁶ Consúltese, al respecto, STS de 8.XI.2012 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ).

por el delito de defraudación tributaria, pues la ausencia de la finalidad específica exigida por delito de blanqueo impide su configuración¹⁵²⁷.

Por otro lado, ambos delitos mantendrán una relación de concurso real cuando el sujeto defraudador blanquee la cuota defraudada con el especial ánimo de activar un proceso de integración o reconversión de aquélla consiguiendo darle una apariencia de licitud¹⁵²⁸. En este supuesto, el delito fiscal y el delito de blanqueo adquieren relevancia penal autónoma y permiten su aplicación conjunta como suma de actividades delictivas de distinto carácter y con bienes jurídicos de distinta naturaleza¹⁵²⁹. Por tanto, no existe duplicidad sancionadora y la solución resulta ajustada a la más estricta legalidad¹⁵³⁰.

En síntesis: el delito de blanqueo de capitales concurrirá en concurso real con el delito fiscal siempre que se constate la finalidad en el sujeto defraudador de ocultar o enmascarar la ilicitud del origen de sus ganancias derivadas del delito fiscal previo. Contrariamente, cuando no se constate el ánimo señalado en quien

¹⁵²⁷ Cfr. BACIGALUPO, E., *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, op. cit., pág. 13. El autor sostiene la existencia de un concurso de normas entre ambos delitos, y lo hace apuntando lo siguiente: “Aunque se considerara que los hechos imputados a un mismo autor pueden ser formalmente subsumidos bajo los tipos del delito fiscal y del blanqueo de dinero, ambos tipos concurren en la forma de un *concurso (aparente) de normas* que excluye el delito de blanqueo por ser un hecho posterior copenado, de acuerdo con el art. 8.3º CP”.

¹⁵²⁸ Esta interpretación toma en cuenta la razón de política criminal del delito de blanqueo de capitales, que consiste en evitar que los autores logren la incorporación al tráfico económico legal de los bienes, dinero, ganancias y beneficios procedentes de sus actividades delictivas [MARTOS NÚÑEZ, J. A., “Lección XII: Receptación y blanqueo de capitales”, en M. POLAINO NAVARRETE (Director), *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, adaptadas a la Ley Orgánica 5/2010 de Reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, Madrid, 2011, págs. 208 y sig.].

¹⁵²⁹ Siguiendo el criterio expuesto en el Acuerdo no Jurisdiccional adoptado por el TS (Sala Penal) el 18 de julio de 2006, previamente señalado.

¹⁵³⁰ Como apunta la STS de 29.IV.2015 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), Fundamento de derecho octavo: “Con esta interpretación, más restrictiva, evitamos excesos, como (...) considerar blanqueo la mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo”.

ejecutó actos típicos de blanqueo sobre la cuota derivada del delito fiscal, procederá únicamente el castigo por el delito fiscal, pues esos actos entran en la tipicidad del delito que la generó.

El criterio adoptado pretende ser respetuoso con los principios fundamentales y alejarse de confusas construcciones jurídicas que no aportan una solución proporcionada ni coherente con la *voluntas legislatoris*¹⁵³¹ ni con el efectivo alcance de garantía del tipo legal de delito de blanqueo de capitales en relación con el delito fiscal.

¹⁵³¹ Cfr., en sentido contrario, CARRIÓN MORILLO, D., “Una aproximación a los problemas actuales del blanqueo de capitales y el delito fiscal”, op. cit., esp. pág. 14.

CONCLUSIONES

1. El más remoto antecedente legislativo del moderno delito fiscal se halla en el art. 35 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre de 1977, que contempló la configuración de un nuevo art. 319 en el CP. Pero en verdad existen antecedentes previos a la codificación y precedentes legislativos anteriores a la Ley señalada. Desde las Siete Partidas -dictada durante el reinado de Alfonso X- como antecedente previo a la codificación, los vaivenes legislativos que le sucedieron evidencian una secuencia histórica que comienza en 1822, con el art. 574 CP. Los siglos XIX, XX y XXI fueron testigo de numerosas reformas que afectaron, en menor o mayor medida, la regulación en España: en 1830, 1852, 1870, 1904, 1922, 1924, 1928, 1932 y 1944. Así llegamos a la ya señalada Ley 50/1977, de Medidas Urgentes, que incorporó la descripción de un nuevo tipo legal -y ahora sí- de “delito fiscal”, que a su vez ha sido ulteriormente modificado -en su texto directamente o en disposiciones concordantes- por las siguientes Leyes Orgánicas de reforma del CP: 2/1985, 6/1995, 10/1995, 5/2010, 7/2012, y 1/2015.

2. La determinación del bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria constituye uno de los aspectos más discutidos. Sin perjuicio de la existencia de numerosas formulaciones dogmáticas en torno a la tan controvertida cuestión, entendemos superadas las posiciones que niegan la existencia de un bien jurídico como aquellas que afirman que el delito fiscal se configura como un auténtico delito pluriofensivo. No compartimos las posturas que identifican el objeto de tutela en el delito fiscal con la fe pública, el orden socioeconómico, el poder tributario del Estado o un singular deber de lealtad del contribuyente. En efecto, si prescindimos de las señaladas construcciones nos enfrentamos a dos líneas de pensamiento: por un lado, las teorías patrimoniales, que ven el objeto de tutela en el patrimonio del Estado (Erario Público); y, por otro lado, las teorías funcionales, que

niegan cualquier componente patrimonialista y orientan la protección a las funciones del tributo. Entendemos, pues, que el bien jurídico protegido en el delito fiscal puede apreciarse en dos vertientes: el patrimonio de la Hacienda Pública, y la referencia del mismo a las funciones que el tributo está llamado a cumplir.

3. El núcleo de la conducta típica exige una acción defraudatoria. El engaño característico del delito fiscal no debe identificarse con el engaño propio del delito de estafa. En efecto, el verbo *defraudar* es el concepto genérico de conducta engañosa que contempla las modalidades defraudatorias que se regulan en el art. 305 CP, precepto que expresa la necesidad de que la realización del hecho típico vaya acompañada de una determinada modalidad específica de conducta que, además de la infracción del deber o con independencia de ella, implique un engaño o artificio singularmente disvalioso para atacar el patrimonio del Erario público como bien jurídico protegido en el tipo penal de delito fiscal.

El comportamiento de defraudación tributaria admite la forma de realización de comisión por omisión cuando el sujeto pasivo del tributo, conocedor del nacimiento del hecho imponible y de la obligación de presentar la declaración, incurre en el incumplimiento de deber positivo sabiendo que tal declaración es la única vía de conocimiento que tiene la Administración Tributaria. Sin embargo, si la Administración tiene conocimiento de dicho nacimiento por otras vías, esa omisión será inidónea para vulnerar el patrimonio del Erario como el objeto de tutela del delito.

4. Las modalidades típicas de acción que se describen en el apartado primero del art. 305 CP son las siguientes: eludir el pago de tributos, eludir el pago de cantidades sujetas a retención, eludir el pago de ingresos a cuenta, obtener indebidamente devoluciones y disfrutar indebidamente de beneficios fiscales. Las señaladas modalidades de comportamiento típico configuran las vías por medio de las cuales puede llegarse a la causación de un resultado que es incompatible con la

estructura propia de delito de mera actividad. Elemento común del comportamiento típico en sus diversas modalidades es la producción de un resultado material, que incide en el patrimonio de la Hacienda Pública precisamente en una cuantía que ha de ser superior a 120.000 euros. Tal importe es requerido como genuino elemento normativo del tipo, es decir, como una característica del resultado material exigido por el tipo, vinculada a la acción por una relación de causalidad y que debe ser abarcada por el dolo del autor.

El tipo penal del art. 305 CP resulta descrito mediante el empleo de la técnica de una ley penal en blanco y, además, se integra con numerosos elementos típicos normativos esenciales que remiten a un ordenamiento extrapenal, habida cuenta de la índole de la defraudación de que se trata. Tanto los elementos normativos del tipo como el recurso a la técnica de la ley penal en blanco coexisten en la configuración positiva del tipo penal contemplado en el art. 305 CP en los términos de la descripción positiva del comportamiento delictivo de la defraudación tributaria.

5. El tipo penal de defraudación tributaria se configura como un delito especial, por lo que el círculo de sujetos activos se ciñe al deudor tributario, al que indebidamente obtuvo una devolución y al titular del beneficio fiscal que disfrutó el mismo, también, de manera indebida. Se conforma aun más específicamente como un delito especial propio, que no tiene correspondencia con un delito común de forma que la calidad del sujeto es concluyente para la existencia de la defraudación. Por su parte, el sujeto pasivo del delito fiscal es la Hacienda Pública, sea estatal, autonómica, foral o local, y en su caso, la Hacienda de la Unión Europea, en cuanto aparecen como acreedoras -en los respectivos supuestos- de la prestación pecuniaria y cuyo patrimonio es lesionado por el comportamiento típico.

Para imputar objetivamente el comportamiento fiscal defraudatorio a un sujeto, se ha de precisar cuándo el mismo ha quebrantado su rol, es decir, cuándo ha gestionado su ámbito de organización incorrectamente o en qué supuesto ha

desbaratado las expectativas sociales en él depositadas en su calidad de obligado tributario. Aquella determinación requiere acudir a singulares principios, a saber: principio de confianza, el principio de actuación a riesgo propio (o autopuesta en peligro, o imputación a la víctima), el principio de prohibición de retroceso, el principio de conocimientos especiales.

6. El delito fiscal se imputa subjetivamente con la exclusiva concurrencia del dolo en cualesquiera de sus modalidades. Este único título de imputación subjetiva en el delito se constata cuando el sujeto orienta voluntariamente su acción a lesionar el bien jurídico, conociendo los hechos constitutivos de la infracción penal, siempre que concurren plenamente los requisitos precisos para la realización del tipo.

El elemento cognitivo del dolo en el delito fiscal no exige un conocimiento preciso de los elementos normativos que configuran el mismo. Es suficiente que el sujeto activo del delito conozca la existencia de la obligación tributaria y eluda voluntariamente su cumplimiento. O, dicho sea de otro modo, basta con que sepa que debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sin exigir un perfecto y cabal dominio de la normativa tributaria.

El delito fiscal no es un tipo penal subjetivamente configurado, portador de un singular elemento subjetivo del injusto, por lo que con la concurrencia del dolo se concreta el tipo de injusto. No existe base legal que exija un especial ánimo de perjudicar o de impedir que la Administración Tributaria conozca el hecho imponible, concebido como elemento independiente o estimado como un implícito ánimo de lucro.

7. Desde la perspectiva de la *praxis* jurídica, la mayor parte de la doctrina y de la jurisprudencia reconoce la enorme dificultad de la procedencia de las causas de justificación en el delito fiscal, pero ello no conduce así sin más a rechazar categóricamente de plano la posibilidad de su estimación. Por ello hemos

intentado -arribando a interesantes conclusiones- colegir la incidencia de la eventual concurrencia de causas excluyentes del injusto en el tipo de defraudación tributaria, analizando las hipótesis en las que la ejecución del comportamiento típico podría ser amparada por una causa de justificación. En todo caso, admitimos en determinadas hipótesis -aunque con precisas reservas- la procedencia del estado de necesidad, en tanto que, por otro lado, en principio descartamos la estimación de la legítima defensa, y del ejercicio de un derecho o cumplimiento de un deber, aunque en este contexto queda abierta la eventualidad de apreciarse una hipotética situación de inexigibilidad de la conducta.

8. La concurrencia de las causas de inimputabilidad en el delito de defraudación tributaria son de difícil y extraña aplicación práctica, pero su estudio no se debe descartar. La anomalía y alteración psíquica o trastorno mental transitorio, la intoxicación plena o síndrome de abstinencia y las alteraciones en la percepción se alegan en numerosos supuestos y, sin perjuicio de la escasa acogida doctrinal y jurisprudencial, no faltan precedentes que hicieron lugar a la existencia de dichas causales señalando, al respecto, rigurosos requisitos para su procedencia.

Los supuestos de la interpretación razonable de la norma tributaria y del miedo insuperable configurarían causas de exculpación o inculpabilidad. En el primer caso, cuando el obligado tributario actúa amparado en una “interpretación razonable de la norma tributaria”, hemos considerado que la imputación penal tiene plena autonomía valorativa respecto a la infracción administrativa, por lo que no se han de trasladar los efectos que esto surte en sede administrativa a la sede penal. Por su parte, el miedo insuperable en nuestra materia es de improbable concurrencia en la *praxis*, pues quien coacciona a otro lo hace para obtener un beneficio, y coaccionar para el no pago de un tributo determinado no genera beneficio más que para el propio defraudador.

La concurrencia de un error -de tipo o de prohibición- invencible en el delito fiscal excluye el castigo penal, el error de tipo vencible genera impunidad -ante la

ausencia de la incriminación culposa- y el error de prohibición vencible comporta la aplicación de una pena inferior en uno o dos grados. Sólo quien obre bajo un error de prohibición vencible será castigado penalmente. El error más frecuentemente apreciable en el delito fiscal es el que recae sobre la normativa tributaria, y el mismo debe considerarse como error de tipo que excluye el dolo, no siendo la conducta sancionable penalmente.

9. En el ámbito de la punibilidad como carácter del delito, el instituto de la regularización de la situación tributaria exonera de merecimiento y necesidad de imposición de pena al obligado tributario que proceda al completo reconocimiento y al pago íntegro de la deuda tributaria antes de singulares causas de bloqueo temporales contempladas por el legislador en el art. 305.4 CP. La LO 7/2012 introdujo una novedad en el aludido precepto, previendo la posibilidad de satisfacer la deuda encontrándose prescrito el derecho de la Administración Tributaria a su determinación en vía administrativa. Además, el obligado tributario que proceda a regularizar la deuda en los términos previstos por el legislador en el art. 305.4 CP no podrá ser perseguido por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que pudiera haber cometido -con relación a la deuda tributaria objeto de regularización- antes de regularizar su situación tributaria.

La reforma del CP llevada a cabo por la LO 7/2012, que introdujo en el apartado 1 del art. 305 la expresión “salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”, dio lugar a algunas interpretaciones que entendieron que el delito fiscal requiere que no se produzca regularización tributaria por parte del obligado tributario, de forma que hasta que no se produzcan las causas de bloqueo temporales el tipo no puede realizarse.

Determinar la consumación en las causas de bloqueo conduce a afirmar que hasta ese momento no existe la plena realización del delito fiscal, lo que conduce a gravísimas repercusiones en lo que se refiere a la perfección y prescripción en el

delito. Así pues, entendemos que las causas de bloqueo no determinan el momento de la consumación del tipo de delito fiscal, sino que las mismas señalan la finalización del plazo para acceder al comportamiento *post illicitum* y positivo de regularizar la situación tributaria.

En la diatriba sobre la naturaleza jurídica del instituto de la regularización de la situación tributaria, personalmente nos posicionamos estimando que el mismo es constitutivo de una excusa absolutoria. Para que haya delito el injusto típico y culpable ha de ser punible, pero si el obligado tributario regulariza su situación tributaria no habrá punibilidad ni, por ende, delito, pero no por exclusión del injusto típico y culpable, sino por la ausencia de necesidad y merecimiento de pena por razones puramente político-criminales que configuran la excusa absolutoria como causa excluyente de la punibilidad.

10. Mientras que la punibilidad es un elemento esencial y configurador del concepto jurídico de delito, la penalidad representa un carácter referido a la consecuencia jurídica de éste que es la pena. El modelo penológico adoptado por el art. 305 CP contempla una pena privativa de libertad (prisión de 1 a 5 años) y una pena pecuniaria (multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada) y, además, unas medidas de seguridad de carácter complementario (pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social).

Por otro lado, el art. 127 bis, tras la reforma operada por la LO 1/2015, dispone que el juez ordenará el decomiso de los bienes, efectos y ganancias pertenecientes a una persona condenada por -entre otros tipos penales- un delito fiscal cuando resuelva, a partir de indicios objetivos fundados, que los bienes o efectos provienen de una actividad delictiva, y no se acredite su origen lícito. Este instrumento adicional de la penalidad del delito fiscal constituye una consecuencia penal, supeditada a la ausencia de acreditación del origen lícito de los bienes sobre los que recae.

11. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito de defraudación tributaria podrá proceder a liquidar de forma separada, por un lado, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito y, por otro lado, los que sí se encuentren vinculados. La liquidación no vinculada al posible delito seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria, previsto en el Capítulo IV del Título III, LGT, y, en el Título V, LGT y la liquidación que sea vinculada seguirá la tramitación establecida por el Título VI de la LGT, introducido por la reforma de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. Además, el proceso penal por delito fiscal no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria.

12. Siendo el delito fiscal un tipo de delito de resultado que exige la causación de un perjuicio patrimonial superior a 120.000 euros, su momento consumativo debe fijarse en el instante en que el sujeto pasivo del delito -la Hacienda Pública- debió obtener los ingresos y pudo exigirlos. Pero tal postura ha de ser objeto de debida precisión normativa, en el sentido de que la determinación del momento dependerá del singular supuesto típico y de la clase de tributo de que se trate.

En la modalidad de elusión de pago de tributo, cuando el mismo se gestione mediante el sistema de liquidación ordinaria, la consumación tendrá lugar cuando el sujeto realice el ingreso de la deuda por la cantidad que se le ha señalado tras su previa (y falsa) declaración de los datos configuradores de la base imponible o, en los casos de omisión en los que la defraudación se produzca mediante la falta de presentación de la previa declaración del contribuyente, cuando haya transcurrido el plazo señalado para el ingreso. Por su parte, en los supuestos de gestión de los tributos mediante autoliquidación, no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo: tanto si se formula declaración como si no, el delito se

consume en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago de la deuda.

En el supuesto típico de la elusión del pago de retenciones o de ingresos a cuenta, el delito se consume cuando finaliza el plazo, que según los casos establece la ley del tributo correspondiente, sin que se hayan realizado los ingresos debidos.

El delito fiscal por obtención indebida de devoluciones se consume cuando se produce el desplazamiento patrimonial por la Administración Tributaria, pues el tipo requiere la obtención de la devolución, que ocurre cuando se realiza la entrega material de la misma.

Y, en lo que concierne a la modalidad delictiva de disfrute indebido de beneficios fiscales, la consumación se produce el último día de pago en el período voluntario, pues hasta ese momento formalmente la propia ley del tributo correspondiente establece el plazo de realización de la declaración-liquidación.

13. Aun reconociendo que la cuestión reviste perfiles diferentes según la modalidad de ejecución típica y que, en verdad, no sea simple dilucidar la problemática suscitada en la delimitación entre los actos preparatorios y de ejecución, entendemos que es dogmáticamente procedente estimar la posibilidad de tentativa en el delito fiscal, quedando la defraudación tributaria sometida -como cualquier otra figura legal- a las reglas generales del injusto de la tentativa en la dogmática penal.

No existen razones categóricas para rechazar la viabilidad del desistimiento voluntario en el delito fiscal, por lo que avalamos su procedencia siempre y cuando el comportamiento del sujeto se ajuste exactamente a lo regulado por el legislador para su constatación, se interprete fielmente la letra de la ley y no se confunda esta categoría eximente de la responsabilidad criminal -en cuanto causa de atipicidad o excusa absolutoria excluyente de la punibilidad- con la cláusula de regularización de la situación tributaria prevista en el art. 305.4 CP.

14. La configuración de la defraudación tributaria como delito especial incide en el ámbito de la intervención delictiva, al limitarse el círculo de sujetos activos al deudor tributario, al beneficiario de la devolución indebida y al titular de la ventaja fiscal obtenida del mismo modo. Así, cualquier otra persona distinta a tales sujetos queda al margen de la consideración de autor del delito fiscal, resultando sólo posible imputarle responsabilidad penal como partícipe.

Desde la óptica de una valoración normativa que nos permita delimitar en sentido dogmático el contenido de la antijuricidad típica y el alcance de un deber jurídico especial del obligado tributario, el delito fiscal se conforma como un delito de intervención ejecutiva de naturaleza mixta, categoría que se configura con componentes propios de los delitos de dominio y de los delitos de infracción de deber.

La infracción del deber extrapenal específico es elemento integrante del tipo objetivo y tal carácter delimita el círculo de sujetos activos, pero no fundamenta por sí solo el injusto, por lo que la determinación de la autoría exige, además, la atribución del ulterior requisito típico con arreglo al criterio del dominio sobre el riesgo típico.

El nexo de un elemento de dominio que se integra con la infracción de un deber permite atenuar los estrictos criterios de autoría propios de los delitos de infracción de deber admitiendo, en determinados casos, el castigo al *extraneus*. Así pues, el sujeto activo no genuino que ejecuta la conducta típica con pleno dominio del hecho, actuando en lugar del *intraneus*, resultará penalmente responsable como partícipe. En lo que se refiere a la individualización de la sanción penal, es de aplicación el art. 65.3 CP, precepto que permite rebajar la pena en un grado por cuanto aquí -a diferencia de la autoría- no existe un deber jurídico que vincule directamente a quien realiza el comportamiento típico defraudatorio.

15. El legislador penal, por medio del art. 31 del CP -que establece la responsabilidad del que actúa *por otro* y regula la imputación penal a un sujeto vicarial o sustitutivo- pretende dar respuesta al problema de imputación de responsabilidad a terceros en delitos especiales, como es el caso del delito fiscal, por razón de que tales sujetos actúan “como si” fueran otros, subrogándose en el estatus propio del sujeto cualificado en el tipo de delito especial, en este caso, el obligado tributario, para realizar el núcleo de la conducta típica de defraudación a la Hacienda Pública.

Tal disposición reformada por LO 15/2003 amplía el reducido círculo de sujetos activos genuinos en esta materia -obligados tributarios- y al propio tiempo restringe el ámbito subjetivo de quienes actúan “*por otro*” al ámbito de los administradores de derecho y de hecho de una persona jurídica, o de los representantes legales o voluntarios de una persona jurídica o de una persona física, siempre que ellos sean quienes dominen efectiva y plenamente el riesgo para el bien jurídico y, además, en el caso de los administradores de derecho o representantes legales, siempre que se constate una efectiva transferencia del deber tributario por medio de un título jurídicamente válido.

16. Un singular *extraneus* que interviene de modo particular en el delito fiscal es, sin duda, el asesor fiscal, profesional que lleva a cabo diversas tareas tales como asesorar a su cliente-obligado tributario en temas impositivos, asistirlo técnicamente e incluso representarlo como apoderado. Para determinar la eventual responsabilidad penal que a este experto se le puede imputar -cuestión de extrema dificultad- debemos distinguir su actuación tomando como referencia el título de imputación subjetiva con el que participa, es decir, si el mismo intervino con dolo o, por el contrario, con culpa.

Si el asesor fiscal, por medio de una actuación dolosa, recomienda o sugiere a su cliente eludir sus obligaciones con la Hacienda, indicándole cómo hacerlo, es

decir, llevando a cabo un aporte necesario e imprescindible para la ejecución del delito, y el contribuyente concuerda con tal indicación y procede a actuar conforme a la misma, la conducta del experto será propia de un cooperador necesario. En tal caso, el asesor fiscal responderá como cooperador necesario y el cliente-obligado tributario resultará responsable como autor propio de un delito fiscal.

Ahora bien, en este supuesto de actuación dolosa del experto, a diferencia del supuesto anterior, el cliente-obligado tributario puede desconocer que su asesor actuara de forma contraria a la ley, hipótesis que es de matizar en los siguientes términos: si el obligado tributario, pudiendo conocer el obrar antijurídico de su asesor, opta por mantenerse en la ignorancia, responderá como autor, y, el experto, como cooperador necesario si su participación hubiese sido imprescindible para la comisión del delito fiscal. En cambio, si el obligado tributario cree que su asesor está actuando dentro de la legalidad, podría apreciarse que obra sin dolo y, por ende, lleva a cabo una conducta atípica. Así, y en virtud de la accesoriedad limitada, también la conducta del experto será atípica, pues para que sea castigado como partícipe se precisa una conducta principal típica y antijurídica.

En aquellos supuestos en los que el asesor fiscal haya actuado de manera dolosa sin connivencia de su cliente-obligado tributario, se podrá imputar responsabilidad penal al experto cuando cuente con poderes de administración o representación del obligado tributario, en cuyo caso podría responder en concepto de autor al amparo del art. 31 CP. Además, podrá resultar responsable cuando no se castigue penalmente al autor a causa de su fallecimiento, pues la accesoriedad se encuentra referida al hecho típico y antijurídico y no a la culpabilidad o cualquier otro elemento de carácter personal. Procederá atribuir responsabilidad penal al profesional también cuando el autor principal estuviera afectado por una causa que excluya la personal culpabilidad o la punibilidad del mismo.

En lo que se refiere a la actuación culposa por parte del asesor fiscal, podemos distinguir, en primer lugar, el supuesto en el que el asesor fiscal cuente con toda la información necesaria para la cuantificación de la cuota y para la

confección de la declaración tributaria. En tal caso, el obligado tributario que ha facilitado toda la documentación de que disponía al profesional quedará exento de responsabilidad criminal. En cuanto al asesor tributario imprudente, dado que nos encontramos ante un delito esencialmente doloso, su conducta será atípica.

Por otro lado, podría suceder que el experto no cuente con toda la información y documentación necesaria para llevar a cabo sus tareas, o que disponga de una información o documentación equivocada o falsa, ya sea porque su cliente-obligado tributario se la ha ocultado deliberadamente o porque el mismo con intención defraudatoria le ha facilitado información incierta. En este último caso, la actuación del asesor fiscal se ve afectada por un error relevante, y si el asesor se limita a llevar a cabo técnicamente los actos propios de su función como experto fiscal su conducta deberá ser calificada como neutral atípica.

17. En virtud de lo dispuesto en el art. 310 bis CP, la persona jurídica puede responder criminalmente -y sin sustituir la responsabilidad correspondiente a las personas físicas mencionados en el art. 31 bis.1 a) CP- por la comisión de un delito fiscal, sistema de incriminación recogido en el art. 31 bis CP. En efecto, el primer supuesto de este precepto prevé que, para poder imputar un delito -*scil.* delito fiscal- a una persona jurídica, la conducta típica deberá haberse llevado a cabo por el representante legal, o por quien actuando individualmente o como integrante de un órgano de la persona jurídica esté autorizado para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostente facultades de organización y control dentro de la misma, siempre y cuando el delito se cometa en nombre o por cuenta y en su beneficio directo o indirecto -*scil.* persona jurídica-, lo que puede ser factible si la cuota defraudada se utiliza en las actividades propias de la entidad o bien si se transfiere al patrimonio de los socios.

El segundo supuesto, que se recoge en el apartado b del art. 31 bis, hace responsable a las personas jurídicas por el delito -*scil.*, delito fiscal- cometido por el subordinado (en la misma forma que lo dispone el supuesto primero) que haya

podido realizar el comportamiento típico defraudatorio debido al incumplimiento grave de los deberes de supervisión, vigilancia y control por parte de sus superiores.

El art. 31 bis exime de responsabilidad penal a las personas jurídicas cuando hayan implantado en su seno un modelo de prevención de delitos (*ex art. 31 bis*, apartados 2, 3, 4 y 5 CP). Si el delito fiscal fuere cometido por los representantes legales, o por quienes actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la entidad estén autorizados para tomar decisiones en su nombre u ostenten facultades de organización y control dentro de la misma, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se constata lo siguiente: que el órgano de administración haya adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión de la defraudación, modelos de organización y gestión integrados por medidas de vigilancia y control para prevenir delitos contra la Hacienda o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión; que la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento de aquellos modelos haya sido delegada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los mismos, órgano que, además, debe desempeñar de forma activa y suficiente su propósito; y que los autores individuales hayan incurrido en el delito fiscal rehusando deliberadamente los modelos referidos.

Si los subordinados pudieron realizar -en ejercicio de actividades sociales, y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica- un delito fiscal por haberse incumplido gravemente por sus superiores los deberes de control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso, la entidad quedará exenta de responsabilidad si, antes de la ejecución del delito, adoptó y ejecutó eficazmente un modelo de organización y gestión que contemple medidas tendentes a prevenir defraudaciones tributarias o reducir significativamente el riesgo de su comisión, cuya supervisión de funcionamiento y de cumplimiento haya sido delegada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de

iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente dicha tarea de vigilancia.

El sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica regula en los apartados 2, 3, 4 y 5 del art. 31 bis la implantación y ejecución de un modelo de prevención de delitos, y señala sus contenidos mínimos. Deben formar parte de estos programas de cumplimiento -a fin de considerarse idóneos y eficaces- todas las medidas que demuestren que una persona jurídica intenta trazar una línea organizativa destinada a cumplir la ley y a desincentivar actuaciones al margen del comportamiento ético mínimo buscado por la entidad. Un modelo de prevención de delito de defraudación tributaria podría incorporar los elementos de control eficientes en el contexto concreto.

El oficial de cumplimiento se encarga de supervisar el funcionamiento y el cumplimiento de los programas penales de cumplimiento, por lo que su rol, sin duda, es importantísimo. Al margen de quién haya cometido el delito en cuestión -representante legal, o quien actuando individualmente o como integrante de un órgano de la persona jurídica esté autorizado para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostente facultades de organización y control dentro de la misma, o un subordinado-, el oficial de cumplimiento será un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control, o que tenga encomendada legalmente la vigilancia de la eficacia de los modelos de prevención ejecutados en el seno de la persona jurídica. El oficial de cumplimiento puede, con su actuación delictiva o con la omisión grave del control de los subordinados, transferir responsabilidad penal a la persona jurídica. Incluso, por omisión puede ser penalmente responsable del delito cometido por el subordinado. Asimismo, el asesor fiscal que actúe en el seno de una persona jurídica puede ostentar la calidad de oficial de cumplimiento, con facultades de organización y control, y con su comportamiento implicar la responsabilidad penal de la persona jurídica.

18. El art. 305.6 CP contempla determinados elementos circunstanciales, configurados como atenuaciones específicas posteriores al injusto típico y culpable que afectan a la punibilidad y que se traducen en la reducción de la penalidad a aquellos imputados que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial, satisfagan la deuda tributaria y reconozcan judicialmente los hechos, así como a aquellos partícipes distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando -en el mismo plazo señalado- colaboren activamente para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

19. La reforma operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, incorporó el art. 305 bis CP, precepto en donde se recogen singulares tipos cualificados de defraudación tributaria, fundamentando la agravación delictiva en la concurrencia de determinados elementos, cuales son: el importe defraudado, la existencia de una organización o grupo criminal en la comisión del delito, o la utilización de personas interpuestas, de negocios o instrumentos fiduciarios, paraísos fiscales o territorios de nula tributación. Tal modificación punitiva, que regula los tipos cualificados en una disposición independiente, incorpora una escala penal de 2 a 6 años de prisión, que comporta trascendentes consecuencias. En primer lugar, acarrea como efecto la competencia de la Audiencia Provincial para el enjuiciamiento del delito fiscal en su modalidad agravada y, además, la posibilidad de interponer el recurso de casación ante el Tribunal Supremo. En segundo lugar, la pena máxima de 6 años implica que el plazo de prescripción en estos delitos cualificados es, hoy en día, de 10 años y no de 5 años como era antes de la reforma cuando los tipos cualificados preveían una pena máxima de 5 años. Además, la actual escala penal permite castigar al responsable con el límite mínimo de pena prisión de 2 años y, por ende, suspender la ejecución de la pena, situación inviable antes de la modificación penológica comentada.

20. El plazo de prescripción establecido para el delito fiscal en la legislación penal no se ve afectado de ninguna forma por el previsto en la legislación tributaria con respecto a la exigibilidad de la deuda y a la subsistencia de responsabilidad por la infracción administrativa. La prescripción tributaria y la prescripción penal discurren por cauces bien distintos y las causas de interrupción en cada uno de ellos son asimismo autónomas e independientes. El hecho de que no coincidan los plazos representa, únicamente, uno de los posibles factores de dos figuras que, aun teniendo elementos en común, responden a diferente razón de ser, de suerte que podrían igualmente coincidir los plazos y no hacerlo las causas de interrupción o el comienzo del cómputo. Así pues, en el ámbito penal, el tipo básico del delito fiscal prescribirá a los 5 años, en tanto que los tipos cualificados, a los 10 años.

21. En el plano concursal, cabe entender que el delito fiscal concurre de manera especialmente frecuente con singulares tipos penales. Al respecto, es de destacar la hipótesis del concurso de delitos de los tipos de alzamiento de bienes y de defraudación tributaria, pudiéndose apreciar entre ambas figuras delictivas la posibilidad, tanto de una relación de concurso ideal (cuando el sujeto actúe con un doble propósito: defraudar a la Hacienda y asimismo a otros acreedores), como de concurso real (cuando el sujeto que incurrió en la defraudación tributaria ulteriormente proceda a obstaculizar el pago de la deuda tributaria mediante conductas constitutivas de un delito de alzamiento de bienes).

Otra hipótesis concursal genuina en este ámbito delictivo se presenta en virtud de la particular proximidad criminal que existe entre el delito fiscal y el delito de cohecho: existirá un concurso de normas en el supuesto de que el delito de cohecho sea objeto de sanción penal en cuanto delito-fuente y se decrete el decomiso legalmente previsto no pudiéndose apreciar posteriormente la realización

del delito fiscal, pues éste habrá quedado absorbido por el especial desvalor del delito de cohecho.

Asimismo, con frecuencia, cabe apreciar una singular problemática concursal respecto del delito de defraudación tributaria y ciertos supuestos delictivos de falsedades, confluyentes en una relación típica que requiere ser matizada atendiendo a las diversas variantes en las que puede plantearse la ejecución delictiva.

Si se falsifican documentos públicos o privados para cometer un delito fiscal, estaremos frente a un concurso medial.

Si no se presenta el documento falso junto con la declaración (o autoliquidación) que servirá para cometer el delito fiscal, los respectivos delitos podrán guardar entre sí una relación de concurso real.

Las falsedades contables -recogidas, además, expresamente en el tipo legal del delito contable contemplado en art. 310 CP- quedan absorbidas por el delito fiscal, surgiendo así una relación concursal de normas penales.

Finalmente, cuando la falsedad obre en el carácter ficticio de la operación documentada en una factura cuyo fin es defraudar a la Hacienda, constituirá un elemento necesario para que la anotación contable sea idónea y, así no cabrá sanción penal por un delito de falsedad: en este último supuesto, los aludidos tipos penales concurrirán en concurso de normas, quedando desplazado el delito de falsificación por el delito de defraudación tributaria.

22. El delito de defraudación tributaria dispone de virtualidad suficiente para erigirse en delito subyacente del delito de blanqueo de capitales. En efecto, los bienes procedentes del delito fiscal, por su origen delictivo grave, constituirán el objeto material del delito de blanqueo de capitales, siendo la relación entre ellos la ordinaria entre el delito previo y delito de blanqueo. La cuota tributaria debe estar conectada causalmente con el delito fiscal para poder precisar que deriva de éste, y en el momento en que sea así se entiende que los bienes están contaminados. Pero la

dificultad de concretar estos bienes contaminados en el patrimonio del defraudador es evidente.

Ante esta compleja situación real, se propone la siguiente solución: identificar durante la investigación la porción de los bienes del patrimonio del defraudador que configura el contenido de la cuota tributaria, para poder apreciar la comisión de delito fiscal como delito previo al de blanqueo de capitales. Y a tales efectos debe partirse del hecho de que el momento de contaminación de los bienes integrantes de la cuota tributaria defraudada se produce cuando vencen los plazos administrativos establecidos para declararlos a la Administración Tributaria.

Para que los hechos imputados a un mismo sujeto lleguen a concretar, no sólo el delito fiscal sino además el blanqueo -más propiamente, autoblanqueo- como delito concurrente, hay que tener presente que la acción típica sancionada como delito de blanqueo no consiste en el simple hecho de adquirir, poseer o utilizar los beneficios derivados del delito previo, sino -y como dispone el tipo penal de delito de blanqueo de capitales- en el comportamiento de realizar estos u otros actos con la singular 'finalidad de' ('para' en la expresión legal) ocultar o encubrir el origen ilícito del resultado de la actividad delictiva base. Afirmar que el delito fiscal puede ser delito previo al delito de blanqueo no significa que siempre que se hubiera cometido se ha realizado además el de autoblanqueo.

En efecto, ambos delitos mantendrán una relación de concurso real cuando el sujeto defraudador blanquee la cuota defraudada con la singular intención finalista ("para") subjetiva por parte del autor de enmascarar la ilicitud del origen de dicha cuota, supuesto en el que los tipos penales muestran relevancia penal autónoma y exigen la estimación de concurso, al cometerse por el mismo sujeto dos actividades delictivas distintas y concurrentes entre sí.

Pero cuando no se constate el ánimo señalado en quien ejecutó actos típicos de blanqueo sobre la cuota defraudada, únicamente se podrá imputar al sujeto la comisión del delito fiscal, al quedar aquellos actos ya subsumidos en la defraudación tributaria, no llegándose a realizar el delito de blanqueo, al no concurrir el elemento

intencional exigido en este tipo subjetivamente configurado. En suma, el moderno Derecho penal ha de combatir estas nuevas prolíficas manifestaciones delictivas, especialmente por medio de eficaces medidas de prevención criminal, al servicio de las exigencias de la estabilidad y salvaguarda de los valores reconocidos en la Sociedad actual.

BIBLIOGRAFÍA

ABEL SOUTO, M., *El delito de blanqueo en el Código penal español*, Editorial Bosch, Barcelona, 2005.

ADAME MARTÍNEZ, F., *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Editorial Comares, Granada, 2009.

- ID., “Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 100, 2013.

AFTALIÓN, E. F., *Derecho penal económico*, Editorial Arayú, Buenos Aires, 1955.

- ID., “El bien jurídico tutelado por el Derecho penal económico”, en *Revista de Ciencias Penales*, núm. 2, tomo 25, Instituto de Estudios Penales, Santiago de Chile, 1966.

AGUADO CORREA, T., “Comiso: crónica de una reforma anunciada. Análisis de la Propuesta de Directiva sobre embargo y decomiso de 2012 y del Proyecto de reforma del Código Penal de 2013”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 1, 2014.

AGUIRRE OBARRIO, E., “Preludio al bien jurídico”, en *Lecciones y Ensayos*, segunda época, núm. 1, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 1981.

ALAMÁN, L., “El fraude de ley y la defraudación del artículo 305 del Código Penal: el caso Messi”, en *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 922, 2016.

ALCÁCER GUIRAO, R., “¿Protección de bienes jurídicos o protección de la vigencia del ordenamiento jurídico?”, en *Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal*, año VII, núm. 11, Buenos Aires, 2001.

- ID., *¿Lesión de bien jurídico o lesión de deber? Apuntes sobre el concepto material del delito*, Editorial Atelier, Barcelona, 2003.

ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica: Uría Menéndez*, núm. 34, 2013.

ALONSO GONZÁLEZ, L., “La sentencia del tribunal supremo de 10 octubre 2001 (RJ 2001, 8554) y 30 de octubre 2001 (RJ 2001, 9089), en materia de prescripción del delito fiscal”, en *Revista de derecho y proceso penal*, núm. 7, 2002.

- ID., “El delito fiscal en los tributos autoliquidados”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 77, 2007.

ÁLVAREZ GARCÍA, F. J. (Director) / MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A. (Coordinadora) / VENTURA PÜSCHEL, A. (Coordinador), *Derecho penal español. Parte especial. II*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2011.

ÁLVAREZ GENDIN, S., “Notas sobre la naturaleza de la infracción tributaria”, en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1962.

ANÓNIMO, *Observaciones acerca del Real Decreto de 20 de junio de 1852, sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación*, Imprenta que fue de Operarios, a cargo de D.F.R. del Castillo, Madrid, 1853.

ANTÓN ONECA, J., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, Editorial Gráfica Administrativa, Madrid, 1949.

- ID., *Derecho penal*, 2ª. edic., anotada y puesta al día por J. J. HERNÁNDEZ GUIJARRO y L. BENEYTEZ MERINO, Editorial Akal, Madrid, 1986.

APARICIO DÍAZ, L., “La nueva reforma del Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, núm. 8081, 2013.

APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990.

- ID., “Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código penal: artículos 305 a 307 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre”, en *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, año núm. 12, núm. 2, 1996.

- ID., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código penal (artículos 305 a 310 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre)*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1997.

APARICIO PÉREZ, J., “El delito fiscal: la no presentación de declaración tributaria como medio para cometerlo”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 42, Madrid, 1987.

- ID. / BAENA AGUILAR, A. / GARCÍA DE LA MORA, L. / MARTÍNEZ LAGO, M. A. (Coordinador), *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1991.

- ID., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997.

ARÁOZ DE LAMADRID, O., *Fallos plenarios de la Cámara nacional de Casación penal, ¿son constitucionales?*, Editorial Fabián Di Plácido, Buenos Aires, 2004.

ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J. L., “El delito fiscal”, en *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978.

ARIAS HOLGUÍN, D. P., *Aspectos político-criminales y dogmáticos del tipo de comisión doloso de blanqueo de capitales (artículo 301 CP)*, Editorial Iustel, Madrid, 2011.

ARROYO I AMAYUELAS, E. (Directora), *El “trust” en el Derecho civil*, Editorial Bosch, Barcelona, 2007.

ARROYO ZAPATERO, L., *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1987.

- ID., “Obtención y disfrute fraudulento de subvenciones”, en ID. / F. PÉREZ ROYO / M. CRUZ AMORÓS / E. RUIZ VADILLO / L. JORDANA DE POZAS GONZÁLBEZ / C. LESMES SERRANO / G. RODRÍGUEZ MOURULLO / M. BAJO FERNÁNDEZ, *Infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales* (ponencias presentadas a las Jornadas sobre “Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales”, celebradas en el Centro de Estudios Judiciales los días 14, 15, 16 y 17 de diciembre de 1987), vol. II, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1988.

ARTAZA VARELA, O., “Programas de cumplimiento. Breve descripción de las reglas técnicas de gestión del riesgo empresarial y su utilidad jurídico-penal”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coordinadores), *Responsabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014.

ASMAT COELLO, D. M., “Sobre el delito de omisión de comunicación de operaciones sospechosas en la legislación peruana de lucha contra el lavado de activos”, en K. AMBOS / D. C. CARO CORIA / E. MALARINO (Coordinadores), *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y Derecho comparado*, Jurista Editores, Lima, 2015.

AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, Editorial Civitas, Madrid, 1988.

- ID., “Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coordinadores), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.

- ID., “Capítulo Primero: Antecedentes legislativos de los ‘delitos contra la Hacienda Pública’”, en E. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (Director y Coordinador), *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2009.

BACIGALUPO, E., *Principios de Derecho penal. Parte general*, 4ª. edic., Editorial Akal, Madrid, 1997.

- ID., *Derecho penal. Parte general*, 2ª. edic., Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 1999.

- ID., “Concepto de bien jurídico y límites en el derecho penal”, en E. MONTEALEGRE LYNETT / J. A. CARO JOHN, *El sistema penal normativista en el mundo contemporáneo. Libro Homenaje al Profesor Günther Jakobs en su 70 aniversario*, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2008.

- ID., *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Editorial Civitas, Navarra, 2012.

- ID., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007”, en *Diario La Ley*, núm. 8076, 2013.

BACIGALUPO SAGGESE, S., *Ganancias ilícitas y Derecho penal*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2002.

BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal en España”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 56, 1979.

- ID., “El nuevo delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, núm. 45, 1995.

- ID., “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. CONDE-PUMPIDO FERREIRO (Director), *Código penal: doctrina y jurisprudencia*, tomo II, Editorial Trivium, Madrid, 1997.

- ID., “Problemas constitucionales de la prescripción de la acción penal (notas sobre la STC 63/2005)”, en *Diario La Ley*, núm. 6265, 2005.

- ID., *Compliance y Derecho penal*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2011.

- ID., “Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8715, 2016.

BÁEZ MORENO, A., *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2009.

BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Colección Ceura, Madrid, 2000.

BAJO FERNÁNDEZ, M., “El Derecho penal económico. Un estudio de Derecho político español”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo XXVI, fasc. I, enero-abril, Madrid, 1973.

- ID., *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Civitas, Madrid, 1978.

- ID., “Los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto del Código penal”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. extraordinario 3, dedicado a “La reforma del Derecho Penal”, 1980.

- ID., “Marco constitucional del Derecho penal económico”, en M. COBO DEL ROSAL (Director), *Comentarios a la Legislación Penal*, tomo I, Editorial Edersa, Madrid, 1982.

- ID., “La Constitución económica española y el Derecho penal”, en *Repercusiones de la Constitución en el derecho penal, semana de derecho penal en memoria del Prof. Julián PEREDA*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1983.

- ID. / MENDOZA BUERGO, B., “Hacia una ley de contravenciones. El modelo portugués”, en *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, Sección Crónicas Extranjeras, tomo 36, núm. 3, 1983.

- ID., “Delitos contra la Hacienda Pública”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 42, Madrid, 1987.

- ID., “La omisión de la declaración como delito contra la Hacienda Pública (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 2 de marzo 1998)”, en ID. / F. PÉREZ ROYO / M. CRUZ AMORÓS / E. RUIZ VADILLO / L. JORDANA DE POZAS GONZÁLBEZ / C. LESMES SERRANO / G. RODRÍGUEZ MOURULLO / L. ARROYO ZAPATERO, *Infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales* (ponencias presentadas a las Jornadas sobre “Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales”, celebradas en el Centro de Estudios Judiciales los días 14, 15, 16 y 17 de diciembre de 1987), vol. II, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1988.

- ID. / SUÁREZ GONZÁLEZ, C. / PÉREZ MANZANO, M., *Manual de Derecho penal. Parte especial (delitos patrimoniales y delitos económicos)*, 2ª. edic., Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993.

- ID. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Delitos tributarios y previsionales*, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2001.

- ID., “La interminable historia de la prescripción del delito fiscal”, en *Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 6, 2002.

- ID., “Algunas cuestiones del delito tributario”, en ID. (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coordinadores), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.

- ID., “Nuevas tendencias en la concepción sustancial del injusto penal. Recensión a Bernardo FEIJÓO, Normativización del Derecho penal y realidad social”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, julio 2008.

- ID. / BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2010.

BAL FRANCÉS, E., “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coordinadores), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.

- ID. / GONZÁLEZ GUTIÉRREZ BARQUÍN, P., “Capítulo I. Bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda pública”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / P. GONZÁLEZ GUTIÉRREZ BARQUÍN / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coordinadores), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.

BALBUENA PÉREZ, D. E., “Sistema de penas y medidas de seguridad tras las últimas reformas penales en España. Algunas consideraciones a propósito del debate parlamentario sobre la prisión perpetua revisable”, en *Publicacions de L’uji, Servei de Comunicació i Publicacions, UJI*, núm. XVI, 2011.

BALMACEDA QUIRÓS, J. F., “Bien jurídico ‘penal’. Contenido procedimental y nuevo contenido material”, en *Revista de Investigación Jurídica*, Facultad de Derecho de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, vol. I, 7/2011.

BAÑERES SANTOS, F., “Delitos contra la Hacienda pública, contra la Seguridad social y fraude de subvenciones”, en G. QUINTERO OLIVARES, *Comentario a la reforma penal de 2015*, 1ª edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2015.

BARBERO SANTOS, M., “Los delitos contra el orden socio-económico: presupuestos”, en *La Reforma Penal, cuatro cuestiones fundamentales*, Madrid, 1982.

BAUCENS LLADÓS, J., “Sistema de penas para el delincuente económico”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 107, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2012.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J., “El procedimiento sancionador”, en *Revista de Información Fiscal*, núm. 16, 1996.

BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, Tesis Doctoral, Director de la Tesis: Prof. Dr. A. GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1997.

BENZO MESTRE, F., “Circunstancias modificativas de la responsabilidad en la infracción tributaria”, en *X Semana de Estudios de Derecho financiero (presión fiscal / aspectos penales de la infracción tributaria)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962.

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Estimación indirecta y delito fiscal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo 43, fasc./mes 3, 1990.

- ID. / FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, Editorial Praxis, Barcelona, 1994.

- ID. / ARROYO ZAPATERO, L. / FERRÉ OLIVÉ, J. / GARCÍA RIVAS, N. / SERRANO PIEDECASAS, J. R. / TERRADILLO BASOCO, J. / RODRÍGUEZ YAGÜE, C. (Coordinadora), *Curso de Derecho penal. Parte general*, 1ª edic., Ediciones Experiencia, Barcelona, 2004.

BERTRÁN GIRÓN, F., “Capítulo II. Estructura del tipo. El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coordinadores), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.

- ID., “Capítulo 6. La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009.

- ID., “Capítulo 9. Penalidad. Subtipos agravados”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009.

- ID., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código penal: principales novedades”, en *Carta Tributaria*, Sección Monografías, núm. 19-20, 2012.

BETTIOL, G., *Instituciones de Derecho penal y procesal. Curso de lecciones para estudiantes de Ciencias políticas*, traducción de F. GUTIÉRREZ-ALVIZ y CONRADI, Editorial Bosch, Barcelona, 1977.

BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal como actividad delictiva del delito de blanqueo de capitales”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 13-01, 2011.

- ID., *El delito de blanqueo de capitales*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012.

BLANCO LOZANO, C., “La posible inconstitucionalidad de las normas penales en blanco”, en *Diario La Ley*, núm. 22977, 2001.

- ID., *Tratado de Derecho penal español. El sistema de la parte general. Fundamentos de Derecho penal español, las consecuencias jurídico-penales*, Vol. I, Tomo I, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2004.

BOIX REIG, J. / BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública: bien jurídico y tipos legales*, Editorial Tecnos, Madrid, 1987.

- ID. / MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000.

BONESANA, C. (Marqués de Beccaria), *Tratado de los delitos y de las penas*, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 1993.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A., *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Editorial Comares, Granada, 2005.

BRICOLA, F., “L’offesa e il danno patrimoniale nel delitto di contrabbando”, en *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, I, 1989.

BUSTOS RAMÍREZ, J. J., “Política criminal e injusto”, en *Revue Internationale de Droit Pénal*, núm. 1, 1978.

- ID., “Política criminal y dolo eventual”, en *Revista Jurídica de Catalunya*, vol. 83, núm. 2, 1984.

- ID., *Manual de Derecho penal. Parte especial*, Editorial Ariel, Barcelona, 1986.

- ID., *Control social y sistema penal*, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1987.

- ID., *Manual de Derecho penal. Parte general*, 4ª. ed., aumentada, corregida y puesta al día por H. HORMAZÁBAL MALARÉE, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1994.

BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable. Los presupuestos de la punibilidad”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 35, 2015.

- ID., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2016.

CABEZUELA SANCHO, D., “Delito fiscal, blanqueo e imprescriptibilidad de las deudas tributarias”, en *El Notario del Siglo XXI*, Enero / Febrero, 2013.

CALCINA HANCCO, A., “*Criminal Compliance*. Hacia una cultura de programa *compliance* penal”, en B. H. ATENCIO VALVERDE / U. BUTRÓN ZEBALLOS / L. CHAYÑA AGUILAR (Directores) / A. CALCINA HANCCO / L. R. YANQUI MACHACA (Coordinadores), *Derecho penal & procesal penal. Delitos de crimen organizado y cuestiones actuales*, Editorial Grijley, Lima, 2014.

CALDERÓN CEREZO, A., “Efectos penales de la regularización tributaria (Un análisis del art. 305.4 CP)”, en *Gaceta Fiscal*, núm. extraordinario 1, Madrid, 2000.

CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero 2013.

- ID., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas por delito fiscal”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2017.

CAMACHO, A. / URÍA, A., “El impacto de la Ley Orgánica 1/2015 por la que se modifica el Código penal en los sistemas de *corporate compliance* de las personas jurídicas”, en *Diario La Ley*, núm. 8542, 2015.

CAMPOS NAVAS, D., “Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, en *Diario La Ley*, núm. 6383, 2005.

CANCIO MELIÁ, M., *Conducta de la víctima e imputación objetiva en el Derecho penal*, 2ª. edic., Universidad Externado de Colombia y J. M. Bosch Editor, Bogotá y Barcelona, 2001.

CANO MATA, A., *Las infracciones administrativas en la doctrina del Tribunal Constitucional*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1984.

CÁRDENAS, R. F., “Consideraciones sobre el error de prohibición en el delito de defraudación fiscal o fraude tributario (estudio comparado del Derecho penal español y el Derecho penal federal mexicano)”, en *Revista de Derecho Penal Económico*, Editorial Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2009.

CARRERAS MANERO, O. B., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas)”, en *Crónica Tributaria*, núm. 143, 2012.

- ID., “De nuevo sobre los presupuestos temporales de la regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria”, en *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2013.

- ID., “El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, 2015.

CARRETERO SÁNCHEZ, A., “La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8027, 2013.

CARRIÓN MORILLO, D., “Una aproximación a los problemas actuales del blanqueo de capitales y el delito fiscal”, en *Revista de Estudios Jurídicos*, núm.15, 2015.

CARRIÓN ZENTENO, A. / URQUIZO VIDELA, G., “La responsabilidad penal del oficial de cumplimiento en el ámbito empresarial. Un breve análisis comparativo entre Alemania- Perú y Estados Unidos”, en K. AMBOS / D. CARO CORIA / E. MALARINO (Coordinadores), *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y Derecho comparado*, Jurista Editores, Lima, 2015.

CARO CORIA, D. C., “¿Derecho penal en la era del ‘compliance’?”, en B. H. ATENCIO VALVERDE / U. BUTRÓN ZEBALLOS / L. CHAYÑA AGUILAR (Directores) / A. CALCINA HANCCO / L. R. YANQUI MACHACA (Coordinadores), *Derecho penal & procesal penal. Delitos de crimen organizado y cuestiones actuales*, Editorial Grijley, Lima, 2014.

- ID. / REYNA ALFARO, L.M., *Derecho penal económico*, tomo I, *Parte general*, Jurista Editores-Cedpe-Caro & Asociados, Lima, 2016.

CARO JOHN, J. A., *La imputación objetiva en la participación delictiva*, Editorial Grijley, Lima, 2003.

- ID. “Capítulo V. Conductas neutrales y prohibición de regreso”, en ID. / POLAINO-ORTS, M., *Derecho penal funcionalista. Aspectos fundamentales*, 1ª. edic., Flores Editor y Distribuidor S.A., México, 2009.

- ID., *Normativismo e imputación jurídico-penal. Estudios de Derecho penal funcionalista*, Editorial Ara, Lima, 2010.

- ID. / POLAINO-ORTS, M., “Neutralidad y acción en Derecho penal. Consecuencias dogmáticas”, en J. E. BUOMPADRE (Director), *Cuestiones actuales de Derecho penal. Tendencias y perspectivas*, Editorial ConTexto, Resistencia-Chaco, 2012.

CASADO HERRERO, D., “El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 54, 1978.

CASAS BARQUERO, E., *El delito de falsedad en documento privado*, Editorial Bosch, Barcelona, 1984.

CASTILLO LÓPEZ, J. M., *El fraude fiscal en España*, Editorial Comares, Granada, 1996.

CATANIA, A., *Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24769*, 2ª. edic. actualizada, Editorial Del Puerto, Buenos Aires, 2007.

CAZORLA PRIETO, L. M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 15ª. edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2015.

CEREZO MIR, J., “Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo 28, fasc. / mes 2, 1975.

- ID., “Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo”, en ID. / A. BERISTAIN IPIÑA / J. R. CASABO RUIZ / J. CÓRDOBA RODA / M. D. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ / G. LANDROVE DÍAZ / F. MUÑOZ CONDE / J. ORTEGO COSTALES / J. M. RODRIGO DEVESA / G. RODRÍGUEZ MOURULLO / Á. TORÍO LÓPEZ, *III Jornadas de Profesores de Derecho penal*, Universidad de Santiago de Compostela, Cursos y Congresos de la Universidad de Santiago de Compostela, Madrid, 1976.

- ID., *Curso de Derecho penal español. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, 6ª. edic., 7ª. reimpresión, Editorial Tecnos, Madrid, 2005.

CHIARA DÍAZ, C. A. / FOLCO, C. M., *Estado de Derecho y Sistema Penal. Ley penal tributaria y previsional N° 24769 y N° 26735*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2012.

CHICO DE LA CÁMARA, P., “Estructura del delito fiscal en España”, en H. J. BERTAZZA (Director), *Tratado del régimen penal tributario*, tomo I, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2010.

- ID., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A., “Engaño bastante y deberes de autoprotección: Una visión de la estafa orientada al fin de protección de la norma”, en *Revista de Derecho Penal y Procesal*, núm. 2, 1999.

- ID., “Consumación y prescripción del delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, núm. 10, 2000.

- ID., “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales?”, en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, 3ª. época, núm. 37, 2007.

- ID., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Editorial Bosch, Barcelona, 2011.

CHOZA CORDERO, A., “El tipo agravado del art. 305 bis del Código penal ¿Ley penal más favorable?”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2016.

CID MOLINÉ, J. / LARRAURI PIJOAN, E., *Teorías criminológicas*, Editorial Bosch, Barcelona, 2001.

COBO DEL ROSAL, M. / VIVES ANTÓN, T. S., *Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1999.

COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010.

COMÍN, F., “Raíces históricas del fraude fiscal en España”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 1, 1991.

CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., “La crisis del contenido substancial del delito”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 13, núm. 3, 1960.

CONGIL DÍEZ, A., “El comiso como consecuencia accesoria de la infracción penal”, en *Revista de Jurisprudencia*, núm. 4, 2011.

CORCOY BIDASOLO, M., *El delito imprudente. Criterios de imputación de resultado*, 2ª. edic. actualizada, Editorial B de F, Buenos Aires, 2008.

CÓRDOBA RODA, J., “El delito fiscal”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 15-16, 1977.

- ID., “El nuevo delito fiscal”, en *Revista Jurídica de Catalunya*, vol. 84, núm. 4, 1985.

CORREIA, E., *El Derecho penal de justicia y el llamado Derecho penal administrativo*, Editorial Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1972.

CORTÉS BACHIARELLI, E., “Delitos contra la Hacienda Pública para épocas de crisis (o sobre el Derecho penal recaudador) (arts. 305, 306, 307, 308, 309 y 310 bis)”, en F. J. ÁLVAREZ GARCÍA / J. L. GONZÁLEZ CUSSAC, *Comentarios a la reforma penal de 2010*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2010.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. / DELGADO, J. M., *Ordenamiento tributario español*, tomo I, Editorial Civitas, Madrid, 1977.

CORVALÁN, J. G., *Condiciones objetivas de punibilidad*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2009.

CRUZ CASTRO, F., “Discriminación e ineficiencia en la persecución del delito económico: la inevitable perversión del sistema penal”, en *Ciencias Penales*, año 6, núm. 9, noviembre, 1994.

CUELLO CONTRERAS, J., “Presupuestos para una teoría del bien jurídico protegido en Derecho penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Madrid, 1981.

- ID. / MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho penal, edición elaborada conforme a la Ley Orgánica 1/2015* (entrada en vigor el 1 de julio de 2015), por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, de Código Penal, 3ª. edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2015.

CUENCA MÁRQUEZ, J. / CABECERANS CABECERANS, J., “El *compliance officer* y los límites constitucionales de sus investigaciones”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2015.

DE LA CUESTA ARZAMENDI, J. L., “El fraude en materia de ingresos en la Unión Europea y su tratamiento por el Derecho penal español”, en F. MORALES PRATS / G. QUINTERO OLIVARES, *El nuevo derecho penal español: estudios penales en memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2001.

- ID., “Responsabilidad de las personas jurídicas en el derecho español”, en ID. (Director) / N. J. DE LA MATA BARRANCO (Coordinador), *Responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 1ª. edic., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013.

DELMAS-MARTY, M. / MANACORDA, S., “Corruption. A Challenge to Constitutional Government and Democratic Society”, en *Cahiers de défense sociale: bulletin de la Société Internationale de Défense Sociale pour une Politique Criminelle Humaniste*, núm. 24, 1997.

DELOGU, T., “L’oggeto giuridico dei reati fiscali”, en *Studi in onore de Francesco Antolisei*, Volume Primo, Giuffré Editore, Milano, 1965.

DI PLÁCIDO, F., *Delincuencia empresarial: cuestiones dogmáticas y de política criminal*, Fabián J. Di Plácito Editor, Buenos Aires, 2004.

DÍAZ PITA, Mª. del M., *El dolo eventual*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1994.

DÍAZ ROLDÁN, C., “Capítulo 8. La consumación y las formas imperfectas. *Iter criminis*”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009.

DÍAZ Y GARCÍA-CONLLEDO, M., ¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos de blanqueo?, en E. DEMETRIO CRESPO (Director) / M. MAROTO CALATAYUD (Coordinador), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014.

DÍEZ LIRIO, L. C., “La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012”, en *Revista de Jurisprudencia*, núm. 2, 2013.

DÍEZ RIPOLLÉS, J. L., *Los elementos subjetivos del delito. Bases metodológicas*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1990.

DOLZ LAGO, M. J., “Delito fiscal. Determinación de la cuota defraudada: competencia de la autoridad judicial frente a la liquidación realizada por la autoridad administrativa”, en *Diario La Ley*, núm. 8376, 2014.

DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., *Blanqueo de capitales y delito fiscal*, Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2011.

DONNA, E. A., *Teoría del delito y de la pena, 2, Imputación delictiva*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 1995.

DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “Responsabilidad de las personas jurídicas”, en I. ORTIZ DE URBINA GIMENO (Coordinador), *Memento experto. Reforma penal 2010*, Editorial Lefebvre, Madrid, 2010.

- ID., “La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, en *Iuris: Actualidad y práctica del derecho*, núm. 181-182, 2012.

- ID., “Posición de garante del *compliance officer* por infracción del deber de control: una aproximación tópica”, en L. ARROYO ZAPATERO / A. NIETO MARTÍN (Directores), *El Derecho penal económico en la era del compliance*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013.

- ID., “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo”, en *Práctica Jurídica*, Sección Penal, 15.I.2010.

DORRONSORO MARTÍN, P., “Capítulo VII. Unidad y pluralidad de delitos. Tributación de rentas ilícitas”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coordinadores), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.

DOVAL PAIS, A. *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de las leyes penales en blanco*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1999.

ECHAVARRÍA RAMÍREZ, R., “Análisis de la conducta típica y de la autoría en la defraudación tributaria. Una aproximación desde la política criminal”, Tesis Doctoral, Directores de la Tesis: Dra. E. LARRAURI PIJOAN y Dr. I. ORTIZ DE URBINA GIMENO, Departament de Dret, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2013.

- ID., “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 16, 2014.

ESCUADERO, J. F. / FRIGOLA VALLINA, J. / GARCÍA LLAMAS, M. del C., *Delitos societarios de la receptación y contra la Hacienda pública*, Editorial Bosch, Barcelona 1998.

ESEVERRI, E., *La prescripción tributaria (en la jurisprudencia del Tribunal Supremo)*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2012.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Apuntes sobre la prescripción tributaria”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988.

ESPEJO POYATO, I., “Administración y jurisdicción en el delito fiscal”, en *El Cronista*, núm. 33, enero, 2013.

- ID., “El delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 357, 2012.

EYNDE ADROER, A. VAN DEN, “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista Pensamiento Penal*, Sección Penal Económico, Doctrina, núm. 154, 2013.

FALCÓN Y TELLA, R., “Prescripción de tributos y sanciones”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 98, 1998.

- ID., “El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente”, en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1999.

- ID., “La liquidación provisional como presupuesto de procedibilidad en materia de delito fiscal y sus consecuencias en relación con los efectos de la prescripción tributaria: la STS 10 octubre 2001”, en *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2001.

- ID., “Problemas de constitucionalidad y de legalidad ordinaria en relación con la prescripción (I): consecuencias de la STC 63/2005, de 14 marzo (RTC 2005, 63) respecto a la interrupción de la prescripción del delito fiscal”, en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2005.

- ID., “La reforma del Código penal: la nueva concepción de la ‘responsabilidad civil’ derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2011.

FEIJÓO SÁNCHEZ, B., “La distinción entre dolo e imprudencia en los delitos de resultado lesivo. Sobre la normativización del dolo”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 65, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1998.

- ID., *Límites a la participación criminal: ¿existe una “prohibición de regreso” como límite general del tipo en Derecho penal?*, Editorial Comares, Granada, 1999.

- ID., *Resultado lesivo e imprudencia: estudio sobre los límites de la responsabilidad penal por imprudencia y el criterio del “fin de protección de la norma de cuidado”*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2001.

- ID., *Imputación objetiva en el Derecho penal*, Editorial Grijley, Lima, 2002.

- ID., *Derecho penal de la empresa e imputación objetiva*, Publicación de la Cámara de Comercio de Madrid, Madrid, 2007.

- ID., “Sobre la ‘administrativización’ del Derecho penal en la ‘sociedad del riesgo’. Un apunte sobre política criminal a principios del siglo XXI”, en *Derecho Penal Contemporáneo: Revista Internacional*, núm. 19, 2007.

- ID., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coordinadores), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.

- ID., “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 2, 2009.

- ID., “La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, 2015.

FERNÁNDEZ, G. D., *Bien jurídico y sistema del delito. Un ensayo de fundamentación dogmática*, Editorial Julio César Faira, Buenos Aires, 2004.

- ID., *Bien jurídico y sistema del delito*, Editorial B de F, Montevideo, 2004.

FERNÁNDEZ ALBOR, A., *Estudios sobre la criminalidad económica*, Editorial Bosch, Barcelona, 1978.

- ID., “Política criminal en el delito fiscal”, en *Estudios penales y criminológicos*, núm. 5, 1980-1981.

FERNÁNDEZ CUEVAS, A., “El delito fiscal en la Ley 50/77”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

- ID., “El delito fiscal en el Código penal vigente con referencia a los derechos francés, alemán e italiano”, en *Crónica Tributaria*, núm. 26, 1983.

- ID., “La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el Código penal”, en *Carta Tributaria*, Sección Monografías, núm. 23, 1986.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 155, 2012.

FERNÁNDEZ MONTES, M., “Infracción tributaria. Imputabilidad, culpabilidad y causas de justificación”, en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962.

FERRÉ OLIVÉ, J. C., *El delito contable: análisis del art. 350 bis del Código penal*, Editorial Praxis, Barcelona, 1988.

- ID., “La protección penal de la Hacienda Pública: delito fiscal, fraude de subvenciones y delito contable”, en *CT*, núm. 60, 1989.

- ID., “Los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Doctrina penal*, Año 11, Buenos Aires, 1988.

- ID., “La omisión de declaración tributaria: ¿configura un delito fiscal?”, en *Poder Judicial*, núm. 10, 1988.

- ID., “Autoría y delitos especiales”, en L. ARROYO ZAPATERO / I. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE (Directores), *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos. In memoriam*, vol. I, Editorial Universidad de Castilla la Mancha y Universidad de Salamanca, Cuenca, 2001.

- ID., “Punibilidad y proceso penal”, en *Revista General de Derecho Penal*, núm. 10, 2008.

- ID., “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, núm. 372, 2014.

- ID., “Tecnologías de información y comunicación, comercio electrónico, precios de transferencia y fraude fiscal”, en D. C. CARO CORIA (Director), *Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, núm. 3, Lima, 2015.

- ID., “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en M. L. MAQUEDA ABREU / M. MARTÍN LORENZO / A. VENTURA PÜSCHEL (Coordinadores), *Derecho Penal para un Estado social y democrático de Derecho. Estudios penales en Homenaje al Profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubierto*, Servicios de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016.

FERREIRO LAPATZA, J. J., “Delito fiscal y prescripción tributaria”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998.

- ID. / MARTÍN FERNÁNDEZ, J. / RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Curso de Derecho tributario: sistema tributario español*, 8ª. edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2013.

FEUERBACH, P. J. A. VON, *Tratado de Derecho común vigente en Alemania*, traducción de la 14ª. edic. alemana (Giessem 1847) por E. R. ZAFFARONI e I. HAGEIMER, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 1989.

FISCHER, H. A., *Die Rechtswidrigkeit mit besonderer Berücksichtigung des Privatrechts*, Frankfurt am Main, 1966 (Lizenzausgabe mit freunfl. Genehmigung unveränderter Nachdruck der Ausgabe München, 1911).

FOLCO, C. M / LÓPEZ BISCAYART, J. / ABRALDES, S., *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874*, Editorial Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2004.

FONTANA I LÁZARO, J. / CANGA ARGÜELLES, J., *La Hacienda en la Historia de España, 1700-1931*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

FRANK, R., *Das Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich nebst dem Einführungsgesetz*, 18. Aufl., J. C. B. Mohr, Tübingen, 1931.

FRISCH, W., *Tatbestandsmässiges Verhalten und Zurechnung des Erfolgs*, C. F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1988.

- ID. "La imputación objetiva: estado de la cuestión", traducción de R. ROBLES PLANAS, en ID. / C. ROXIN / G. JAKOBS / B. SCHÜNEMANN / M. KOHLER *Sobre el estado de la teoría del delito* (Seminario de la Universitat Pompeu Fabra), 1ª. edic., Editorial Civitas, Madrid, 2000.

FUENTES BARDAJÍ, J. DE, "Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública", en ID. / CANCER MINCHOT, P. / FRÍAS RIVERA, R. / ZABALA GUADALUPE, J. J. (Directores) / BAL FRANCÉS, E. / ZABALA GUADALUPE, J. J. (Coordinadores), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.

GALLEGO SOLER, J. I., "Criminal Compliance y proceso penal: reflexiones iniciales", en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVANEZ (Coordinadores), *Responsabilidad de la empresa y compliance*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014.

GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*, Editorial Trivium, Madrid, 1989.

GARCÍA AÑOVEROS, J. (Presidente de la Comisión de Economía y Hacienda. Sesión núm. 1), Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Presidencia Interina de Don F. Álvarez DE MIRANDA Y TORRES). Sesión informativa celebrada el 9 de agosto de 1977, núm. 6, Editorial Rivadeneyra S. A., Madrid, 1977.

GARCÍA ARÁN, M., "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas", en C. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ (Director), *I Congreso Hispano Italiano de Derecho penal económico*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de A Coruña, A Coruña, 1998.

GARCÍA CAVERO, P., *Derecho penal económico. Parte general*, Universidad de Piura, Piura, 2003.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 29, 1981.

- ID. / FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso de Derecho administrativo*, II, 14ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2015.

GARCÍA GALVENTE, Y. / RUIZ GARIJO, M., “Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales: el loable criterio del TS sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal (comentario a la STS de 28 de noviembre de 2003)”, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, 2004.

GARCÍA MORENO, A., “Recientes aportaciones del Tribunal Supremo en autoblanqueo y su eventual incidencia en el delito fiscal”, en *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 3, 2015.

GARCÍA-MORENO, B., “Whistleblowing como forma de prevención de la corrupción en la administración pública”, en A. NIETO MARTÍN / M. MAROTO CALATAYUD (Directores), *Public Compliance. Prevención de la corrupción en administraciones públicas y partidos políticos*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2014.

- ID., “Whistleblowing y canales institucionales de denuncias”, en A. NIETO MARTÍN (Director), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, A., *Derecho penal. Introducción*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 2000.

GARCÍA VALDÉS, C., *Introducción a la Penología*, Publicaciones del Instituto de Criminología de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1981.

- ID., *Teoría de la pena*, Editorial Tecnos, Madrid, 1985.

- ID., *El proyecto de nuevo Código penal*, Editorial Tecnos, Madrid, 1992.

- ID., *Temas de Derecho penal (penología, Parte especial. Proyectos de Reformas)*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1992.

- ID. / MESTRE DELGADO, E. / FIGUEROA NAVARRO, C., *Lecciones de Derecho penal. Parte especial* (adaptadas a la docencia del Plan Bolonia), 2ª. edic. (según las reformas del Código Penal de 2015), Editorial Edisofer, Madrid, 2015.

- ID., “La estrategia de la legislación penal”, en M. L. MAQUEDA ABREU / M. MARTÍN LORENZO / A. VENTURA PÜSCHEL (Coordinadores), *Derecho penal para un Estado social y democrático de Derecho. Estudios penales en Homenaje al Profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubieta*, Servicios de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016.

GARRIGUES WALKER, A., *La represión del fraude fiscal*, Editorial Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid, 1967.

GARRIGUES Y DÍAZ CAÑABATE, J., *Negocios fiduciarios en derecho mercantil*, Imprenta de la Viuda de Galo Sáez, Madrid, 1955.

GIL MARTÍNEZ, A., “Instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública” (Ejemplar dedicado a: La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda pública), en *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 64, Consejo General del Poder Judicial, 2004.

GIMBERNAT ORDEIG, E., “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, en *Poder Judicial*, núm. especial IX (*Jornadas de estudio sobre nuevas formas de delincuencia*. Centro de estudios judiciales. Madrid, 28 a 30 de noviembre de 1988), Consejo General del Poder Judicial, 1989.

- ID., “Acerca del dolo eventual”, en *Estudios de Derecho penal*, 3ª. edic., Editorial Tecnos, 1990.

- ID., “Algunos aspectos de la reciente doctrina jurisprudencial sobre los delitos contra la vida (dolo eventual, relación parricidio-asesinato)”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo 43, fasc./mes 2, 1990.

- ID., “Fin de la protección de la norma e imputación objetiva”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 61, núm. 1, 2008.

GÓMEZ BENÍTEZ, J. M., “Notas para una discusión sobre los delitos contra el orden socioeconómico y el patrimonio en el proyecto de 1980 de Código penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 33, núm. 2, 1980.

- ID., *Teoría jurídica del delito. Derecho penal. Parte general*, Editorial Civitas, Madrid, 1984.

GÓMEZ-DÉGANO y CEBALLOS ZÚÑIGA, J. L., “El delito fiscal”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

GÓMEZ-JARA DIEZ, C., *La responsabilidad penal de las empresas en los EEUU*, Centro de Estudios Ramón Areces, Sevilla, 2006.

- ID., “Prescripción y fraude de ley en el delito fiscal: ¿*In dubio pro reo vs. In dubio pro fisco?*”, en ID. / S. BACIGALUPO SAGGESE (Coordinadores) / M. BAJO FERNÁNDEZ (Director), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.

GÓMEZ LANZ, J., “Delitos contra la Hacienda Pública: art. 305.4 CP. Notas críticas sobre la redacción dada al art. 305 CP en la Ley Orgánica 7/2012”, en F. J. ÁLVAREZ GARCÍA (Director) / J. DOPICO GÓMEZ-ALLER (Coordinador), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013.

GÓMEZ MARTÍN, V., “Libertad, seguridad y sociedad del riesgo”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO (Directores) / V. GÓMEZ MARTÍN (Coordinador), *La Política criminal en Europa*, Editorial Atelier, Barcelona, 2004.

- ID., “Artículo 31 bis”, en M. CORCOY BIDASOLO / S. MIR PUIG (Directores), *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2011.

GÓMEZ PAVÓN, P., “El bien jurídico protegido en la receptación, blanqueo de dinero y encubrimiento”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 53, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1994.

- ID., “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en ID. / F. J. ÁLVAREZ GARCÍA / M. A. COBOS GÓMEZ DE LINARES / A. MANJÓN-CABEZA OLMEDA / A. MARTÍNEZ GUERRA (Coordinadores.), *Libro Homenaje al Profesor Luis Rodríguez Ramos*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013.

GÓMEZ RIVERO, Mª. del C., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *El nuevo Código penal y la Ley del jurado. Actas del Congreso de Derecho penal y procesal*: Sevilla, 11 al 15 de noviembre de 1996, Fundación El Monte, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1998.

- ID., *El régimen de autorizaciones en los delitos relativos a la protección del medio ambiente y ordenación del territorio: (especial referencia a la responsabilidad del funcionario concedente)*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000.

- ID., *El fraude de subvenciones*, Editorial Tirant lo blanch, 2ª. edic., Valencia, 2005

- ID., “Tentativa de dolo eventual: bases para su convivencia”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 66, núm. 1, 2013.

- ID. (Directora) / A. NIETO MARTÍN / A. M. PÉREZ CEPEDA / E. CORTÉS BECHIARELLI / E. NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, vol. II, 2ª. edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, 2015.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR GARCÍA, A., “Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial”, en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. extraordinario 1, 2000.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N., “Las sanciones administrativas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre”, en *Jueces para la democracia*, Sección Debate, núm. 16-17, 1992.

GONZÁLEZ NAVARRO, F., “Naturaleza y calificación de la infracción tributaria”, en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1962.

GONZÁLEZ Y SERRANO, J. / PACHECO, J. F., *Apéndice a los comentarios del Código penal de Don Joaquín Francisco Pacheco*, 3ª. edic., Editorial Manual Tello, Madrid, 1885.

GRACIA MARTÍN, L., “La responsabilidad penal del asesor fiscal por delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español”, en *Asociación Española de Estudio Fiscales*, Serie Estudios, núm. 2, Madrid, 1987.

- ID., “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación y propuesta de reforma”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 58, 1988.

- ID., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, Editorial Trivium, Madrid, 1990.

- ID., “Nuevas perspectivas del Derecho tributario”, en *Actualidad Penal*, núm. 10, 1994.

- ID., “Concepto categorial teleológico y sistema dogmático del moderno Derecho penal económico y empresarial de los poderosos”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, 2016.

GRAU RUIZ, A., “Aspectos críticos del régimen jurídico del asesor fiscal en el Derecho comparado”, en P. CHICO DE LA CÁMARA (Coordinador), *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, Monografía núm. 13, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1998.

GRISOLÍA, F., “El objeto jurídico del delito (ensayo de una teoría general)”, en *Revista de Ciencias Penales*, núm. 3, tomo 17, Instituto de Estudios Penales, Santiago de Chile, 1959.

GROIZARD Y GÓMEZ DE LA SERNA, A., *Comentarios al Código penal de 1870*, tomo II, Editorial Burgos, 1884.

GUARDIOLA GARCÍA, J., “Especiales elementos subjetivos del tipo en Derecho penal: aproximación conceptual y contribución a su teoría general”, en *Revista de Derecho Penal y Procesal*, núm. 6, 2001.

GUÉREZ TRICARICO, P., “Consecuencias accesorias y blanqueo de capitales”, en M. BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Política criminal y blanqueo de capitales*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2009.

GUERVÓS MAÍLLO, M. A., “Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [BOE n.º 227, de 22-IX-2015]”, en *Ars Iuris Salmanticensis (AIS)*, *Revista europea e iberoamericana de pensamiento y análisis de Derecho, Ciencia política y Criminología*, vol. 4, núm. 1, 2016.

GURKINFEL DE WENDY, L. / RUSSO, E., *Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1993.

GUTIÉRREZ PÉREZ, E., “La figura del *compliance officer*. Algunas notas sobre su responsabilidad penal”, en *Diario La Ley*, núm. 8653, 2015.

GUZMÁN DÁLBORA, J. L., “Bien jurídico y norma de cultura: revisión de la teoría de Marx Ernst Mayer”, en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 3, 1993.

HASSEMER, W., “Los elementos característicos del dolo”, traducción de M^a. del M. DÍAZ PITA, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 43, núm. 3, 1990.

- ID., “Localización de ganancias: ahora con el Derecho penal”, traducción de M. A. ABEL SOUTO, en *Revista de Ciencias Penales*, vol. 1, núm. 1, Santiago de Compostela, 1998.

HAVA GARCÍA, E., “La nueva regulación del comiso”, en G. QUINTERO OLIVARES, *Comentario a la reforma penal de 2015*, 1ª edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2015.

HERNÁNDEZ DÍAZ, L., “El nuevo artículo 31 bis del Código penal: exigencias legales (explícitas e implícitas) que permiten la atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica”, en J. L. DE LA CUESTA ARZAMENDI (Director) / N. J. DE LA MATA BARRANCO (Coordinador), *Responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 1ª edic., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013.

HERRERA MORENO, M., *La hora de la víctima. Compendio de Victimología*, Prólogo del Prof. Dr. M. POLAINO NAVARRETE, Publicaciones de Instituto de Criminología de la Universidad Complutense de Madrid, Colección de Criminología y Derecho Penal, Editoriales de Derecho Reunidas (Edersa), Madrid, 1996.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 239, 1996.

HERRERO HERRERO, C., *Los delitos económicos (perspectiva jurídica y criminológica)*, Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior, Madrid, 1992.

HERRERO MADARIAGA, J. / RANCAÑO MARTÍN, M^a. A. / GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G., *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Editorial Comares, Granada, 1994.

HIRSCHI, T., *Causes of delinquency*, Transaction Publishers, 2005, traducción publicada en *Capítulo Criminológico*, vol. 31, núm. 4, octubre-diciembre, 2003.

HORMÁZABAL MALARÉE, H., *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho. El objeto protegido por la norma penal*, 2ª. edic., Editorial Jurídica Cono Sur, Chile, 1992.

- ID., “Los delitos socioeconómicos, el bien jurídico, el autor, su hecho y la necesaria reforma del sistema español”, en L. ARROYO ZAPATERO (Director), *Hacia un Derecho penal económico europeo, Jornadas en honor del Prof. Klaus Tiedemann*, Universidad Complutense de Madrid, 1992.

HORTAL IBARRA, J. C., “La naturaleza jurídica de la responsabilidad civil *ex delicto*: o cómo ‘resolver’ la cuadratura del círculo”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 4, 2014.

IGLESIAS CAPELLAS, J., “Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, núm. 359, 2013.

IGLESIAS PUJOL, L., *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 1983.

IGLESIAS RÍOS, M. A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2003.

- ID., “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social: arts. 305 a 310 bis CP”, en F. J. ÁLVAREZ GARCÍA (Director) / J. D. GÓMEZ ALLER, *Estudios críticos sobre la reforma penal de 2012*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013.

JAÉN VALLEJO, M., “La prescripción del delito fiscal. Nota sobre la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001”, en *Revista electrónica de Ciencia penal y Criminología*, núm. 4, 2002.

- ID. / PERRINO PÉREZ, A. L., “Recuperación de activos derivados del delito: un objetivo prioritario de la reforma penal”, en *Diario La Ley*, núm. 8545, 2015.

JAKOBS, G., “Sobre el tratamiento de las alteraciones volitivas y cognitiva”, traducción de Mª. del M. DÍAZ PITA, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Crónicas Extranjeras, tomo 45, núm. 1, 1992.

- ID., *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación*, traducción de J. CUELLO CONTRERAS y J. L. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1995.

- ID., *La imputación objetiva en el Derecho penal*, traducción de C. SUÁREZ GONZÁLEZ y M. CANCIO MELIÁ, Editorial Civitas, Madrid, 1996.

- ID., *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*, traducción de M. CANCIO MELIÁ y B. FEIJÓO SÁNCHEZ, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1996.

- ID., *La imputación penal de la acción y la omisión*, traducción de J. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Centro de Investigaciones de Derecho Penal y Filosofía del Derecho, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1996.

- ID., *La autoría mediata con instrumentos que actúan por error como problema de imputación objetiva*, traducción de M. CANCIO MELIÁ, Cuadernos de conferencias y artículos, núm. 15, Centro de Investigaciones de Derecho penal y filosofía del Derecho, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1996.

- ID., “La organización de autolesión y heterolesión especialmente en casos de muerte”, en ID., *Estudios de Derecho penal*, traducción al castellano y estudio preliminar de E. PEÑARANDA RAMOS / C. J. SUÁREZ GONZÁLEZ / M. CANCIO MELIÁ, Editorial Civitas, Madrid, 1997.

- ID., “Imputación jurídico-penal, desarrollo del sistema con base en las condiciones de la vigencia de la norma”, traducción de J. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, en *Revista del Poder Judicial*, 3ª. época, núm. 49, Consejo General del Poder Judicial, primer trimestre, 1998.

- ID., “¿Qué protege el Derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?”, traducción de M. CANCIO MELIÁ, en E. MONTEALEGRE LYNNET (Coordinador), *Libro Homenaje al Profesor Günther Jakobs. El funcionalismo en el Derecho penal*, Centro de Investigaciones de Derecho Penal y Filosofía del Derecho, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003.

- ID., “La ciencia del Derecho penal ante las exigencias del presente”, traducción de T. MANSO PORTO, en ID., *Dogmática de Derecho Penal y la configuración normativa de la sociedad*, 1ª. edic., editado por J. LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Editorial Civitas, Madrid, 2004.

- ID., “Individuo y persona. Sobre la imputación jurídico-penal y los resultados de la moderna investigación neurológica”, traducción de B. FEIJÓO SÁNCHEZ, en M. CANCIO MELIÁ / B. FEIJÓO SÁNCHEZ, *Teoría funcional de la pena y de la culpabilidad*. Seminario con Günther Jakobs en la UNAM, Editorial Civitas, Madrid, 2008.

- ID., “Protección de los bienes jurídicos y confirmación de la vigencia de la norma”, en G. JAKOBS / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *Bien jurídico, vigencia de la norma y daño social*, Editorial ARA, Lima, 2010.

- ID., “Una teoría de la intervención delictiva”, en G. JAKOBS, *El lado comunicativo y el lado silencioso del Derecho penal: expectativas normativas, intervención delictiva, Derecho penal del enemigo*, edición de M. POLAINO-ORTS, Facultad de Derecho, Universidad de Sevilla, Editorial Servi-Copy S.L, Sevilla, 2014.

JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., corregida y ampliada, traducción de M. OLMEDO CARDENETE, Editorial Comares, Granada, 2002.

JHERING, R. VON, *Geist des römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 3ª. edic., Druck und Verlag von Breitkopf und Hartel, Leipzig, 1877.

JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *La Legislación penal de la República española*, 1ª. edic., Editorial Reus, Madrid, 1932.

-ID., *Tratado de Derecho Penal*, Tomo II, 4ª. edic., Editorial Losada, Buenos Aires, 1964.

JORDANA DE POZAS GONZÁLBEZ, L., “El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 60, Madrid, 1989.

-ID., “Los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Plan de Formación de Jueces sobre la nueva delincuencia*, Consejo General del Poder Judicial, 1993.

KAISER, G., *Introducción a la Criminología*, traducción de J. A. RODRÍGUEZ NÚÑEZ, 7ª. edic. reelaborada y completada, Editorial Dykinson, Madrid, 1998.

KANT, I., *La metafísica de las costumbres*, estudio preliminar de A. CORTINA ORTS, traducción y notas de A. CORTINA ORTS y J. CANAL SANCHO, Editorial Tecnos, Madrid, 1989.

KUHLEN, L., “Compliance y Derecho penal en Alemania”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coordinadores), *Responsabilidad de la empresa y compliance*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014.

-ID., *Cuestiones fundamentales del delito fiscal*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2015.

LAMARCA PÉREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 35, núm. 178, 1985.

LANDECHO VELASCO, C. M. / MOLINA BLÁZQUEZ, C., *Derecho penal español. Parte especial: redactado conforme al nuevo Código penal de 23 de noviembre de 1995*, 2ª. edic., Editorial Tecnos, Madrid, 1996.

LANDROVE DÍAZ, G., “Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 24, núm. 1, 1971.

-ID., *La moderna Victimología*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1998.

LANGLE, E., *La teoría de la Política criminal*, Editorial Reus, Madrid, 1927.

LARIO PARRA, J., “La doctrina del TC y del TS ante los diferentes problemas que plantea el instituto de la prescripción en el delito fiscal. Últimas reformas legislativas”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 332, Madrid, 2012.

LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A., “Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización”, en *Manual de Formación Continuada* (ejemplar dedicado a: Problemas específicos de la aplicación del Código penal), núm. 4, Consejo General del Poder Judicial, 1999.

-ID., “Salvar al oficial Ryan (Sobre la responsabilidad penal del oficial de cumplimiento)”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coordinadores), *Responsabilidad de la empresa y compliance*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014.

-ID., “La responsabilidad penal individual por los delitos de empresa”, en A. NIETO MARTÍN (Director), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

LAURENZO COPELLO, P., *Dolo y conocimiento*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1999.

-ID., “Los componentes del dolo: respuestas desde una teoría del conocimiento”, en *Revista Peruana de Ciencias Penales*, año VII-VIII, núm. 12, 2002.

VON LISZT, F., *Strafrechtliche Vorträge und Aufsätze*, Band II, 1905.

-ID., *Tratado de Derecho penal*, tomo III, traducción de la 20ª. edic. alemana por L. JIMÉNEZ DE ASÚA y adicionado con el Derecho penal español por Q. SALDAÑA Y GARCÍA RUBIO, 2ª. edic., Editorial Reus, Madrid, 1917.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J. / RODRÍGUEZ RAMOS, L. / RUIZ DE GORDEJUELA LÓPEZ, L., *Códigos penales españoles: recopilación y concordancias*, Editorial Akal, Madrid, 1988.

LÓPEZ BISCAYART, J., “Las categorías ‘víctima’, ‘ofendido’ y ‘damnificado’: su tratamiento en la doctrina argentina a los fines de considerar su legitimación activa en el proceso penal”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 72, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2000.

-ID., “Nueva competencia para los tribunales locales”, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, Universidad Austral, Facultad de Derecho, Editorial La Ley, núm. 10, Buenos Aires, 2012.

LOMBARDERO EXPÓSITO, L. M., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Editorial Bosch, Barcelona, 2011.

LUHMANN, N., *Sociedad y sistema: la ambición de la teoría*, traducción de S. LÓPEZ PETIT y D. SCHMITZ, Editorial Paidós Ibérica e Instituto de Ciencias de la Educación de la Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 1990.

-ID., *Grundrechte als Institution. Ein Beitrag zur politischen Soziologie*, 5. Auflage, Schriften zum Öffentlichen Recht, Band 24, Duncker & Humboldt, Berlin, 2009.

LUNA, A. DE, “La doctrina de las leyes meramente penales y la evasión fiscal”, en *IX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1961.

LUZÓN CUESTA, J. M., *Compendio de Derecho penal. Parte general*. Adaptado al programa de la oposición a ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal (BOE 23 de diciembre de 2015), 23ª. edic., 16ª. conforme al Código Penal de 1995. Modificado por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo (BOE del día 31, con entrada en vigor el 1 de julio de 2015), Editorial Dykinson, Madrid, 2016.

LUZÓN PEÑA, D.-M., “La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 46, núm.1, 1993.

-ID., “Causas de atipicidad y causas de justificación”, en ID. / S. MIR PUIG (Coordinadores), *Causas de justificación y causas de atipicidad en Derecho penal*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1995.

-ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, 2ª. edic. ampliada y revisada, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2012.

MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, núm. 12, 2012.

-ID., “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, en F. J. ÁLVAREZ GARCÍA (Director) / J. DOPICO GÓMEZ-ALLER (Coordinador), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013.

-ID., *Las excusas absolutorias en Derecho español. Doctrina y jurisprudencia*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2014.

MANZANARES SAMANIEGO, J. L., *La reforma del Código penal de 2015. Conforme a las Leyes Orgánicas 1 y 1/2015, de 30 de marzo*, Editorial La Ley, Madrid, 2015.

MAQUEDA ABREU, M. L., “La relación dolo de peligro-dolo (eventual) de lesión. A propósito de la STS de 23 de abril de 1992 sobre el aceite de colza”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 48, núm. 2, 1995.

MARÍA DE NIEVA, J., *Decretos del Rey nuestro Señor Don Fernando VII, y Reales Resoluciones y Reglamentos generales expedidos por las Secretarías del Despacho Universal y Consejos de S. M. desde 1 de enero hasta fin de diciembre de 1830*, Vol. XV, Editorial Imprenta Real de Madrid, Madrid, 1831.

MAROS BELMONTE, P., “Tratamiento fiscal de un *trust* discrecional constituido en el extranjero por un residente en España. Derecho comparado y posible aplicación del régimen de atribución de restan del impuesto sobre las rentas de las personas físicas”, en *Crónica Tributaria*, núm. 142, 2012.

MARTÍN LEÓN, A., *Negocios fiduciarios, simulación y transmisión de la propiedad*, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2012.

MARTÍN QUERALT, J. B., “Delitos contra la Hacienda Pública. Paradojas y razones para su reforma”, en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 221, 2009.

-ID., “La prescripción del delito fiscal...y su interpretación: una apostilla sobre el poder bautismal del Derecho tributario”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162, 2014.

-ID. / LOZANO SERRANO, C. / POVEDA BLANCO, F., *Derecho tributario*, 20ª. edic., revisada, ampliada y puesta al día, Editorial Aranzadi, Navarra, 2015.

-ID., “La evolución jurisprudencial acerca de la conexión entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales”, en *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 22, 2017.

MARTÍN SECO, J. F., *La Farsa Neoliberal. Refutación de los liberales que se creen libertarios*, Editorial Temas de Hoy, Madrid, 1995.

MARTÍNEZ, I., “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6”, en *Revista General de Derecho Penal*, núm. 20, 2013.

MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, E., “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, en *Revista Electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja*, núm. 13, 2015.

MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I., *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2014.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 9, 1984-1985.

-ID., “Falsas condiciones objetivas de punibilidad en el Código penal español”, en *Estudios penales en Memoria del Profesor A. Fernández Albor*, Universidad de Santiago de Compostela, Servicio de Publicaciones, 1989.

-ID., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 18, 1994-1995.

-ID., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Editorial Tecnos, Madrid, 1995.

-ID., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, núm. 1, 1998.

-ID., “Lección XXXI. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en T. S. VIVES ANTÓN / E. ORTS BERENGUER / J. C. CARBONELL MATEU / J. L. GONZÁLEZ CUSSAC / C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ (Autores), *Derecho penal. Parte especial*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2004.

-ID., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coordinadores), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.

- ID., “Bien jurídico y Derecho penal económico”, en E. DEMETRIO CRESPO (Director) / M. MAROTO CALATAYUD (Coordinador), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014.

-ID., “Lección XXX. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en J. L. GONZÁLEZ CUSSAC (Coordinador), *Derecho penal. Parte especial*, 4ª. edic. actualizada a la Ley Orgánica 1/2015, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015.

-ID., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015.

-ID., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 5ª. edic., adaptada a la L.O. 1/2015, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2016.

MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., “Los delitos contra la Hacienda Pública en los diferentes impuestos”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 48, Madrid, 1987.

-ID., *El delito fiscal, con legislación y jurisprudencia*, Ediciones Rialp S.A., Madrid, 1989.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal, criterios jurisprudenciales*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2002.

MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J. M., “Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código penal español”, en *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.

MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982.

-ID., “Título VI del Libro II del Código Penal. Delitos contra la Hacienda pública (‘El delito fiscal’)”, en M. COBO DEL ROSAL (Director) / M. BAJO FERNÁNDEZ (Coordinador), “Comentarios a la Legislación Penal. Tomo VII. Delitos contra el secreto de las comunicaciones (‘escuchas telefónicas’). Delitos contra la Hacienda pública (‘delito fiscal’)”, en *Revista de Derecho Público*, Editorial Edersa, Madrid, 1986.

-ID., “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y la jurisprudencia”, en *Poder Judicial*, segunda época, núm. 5, Consejo General del Poder Judicial, marzo, 1987.

-ID., *Condiciones objetivas de punibilidad*, Editorial Edersa, Madrid, 1989.

MARTOS NÚÑEZ, J. A., “Lección XII: Receptación y blanqueo de capitales”, en M. POLAINO NAVARRETE (Director), *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, adaptadas a la Ley Orgánica 5/2010 de Reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, Madrid, 2011.

MATA BARRANCO, N. J. DE LA, *Protección penal del ambiente y accesoriadad administrativa: tratamiento penal de comportamientos perjudiciales para el ambiente amparados en una autorización administrativa ilícita*, Editorial Cedecs, Barcelona, 1996.

-ID., “La atribución de responsabilidad penal de las personas jurídicas y su exención: instrumentos de prevención en el seno corporativo”, en *La Ley Penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 87, 2011.

MATTES, H., *Problemas del Derecho penal administrativo. Historia y Derecho comparado*, vol. I, traducción de J. M. RODRÍGUEZ DEVESA, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1979.

MAURACH, R., *Derecho penal. Parte general. Teoría general del Derecho penal y estructura del hecho punible*, traducción de la 7ª. edic. alemana por J. BOFILL GENZSCH y E. AIMONE GIBSON, actualizada por H. ZIPF, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1994.

MAYER, M. E., *Derecho penal. Parte general*, traducción por S. POLITOFF LIFSCHITZ, Euros Editores, Buenos Aires, 2007.

MEDRANO, P. H., “Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales”, en *Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario*, Sección Doctrina, Año I, Buenos Aires, junio 1993.

MELLADO BENAVENTE, F. M., “Capítulo 2. El bien jurídico protegido”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Editorial Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009.

MERGEN, A., “Intensiviere Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität”, en *DRiZ Deutsche Richterzeitung*, agosto 1972.

MERKEL, A., *Derecho penal. Parte general*, traducción por P. DORADO MONTERO, Editorial B de F, Montevideo, 2004.

MESTRE DELGADO, E., “Límites constitucionales de las remisiones normativas en materia penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 41, núm. 2, 1988.

-ID., *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1991.

-ID., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en D.-M. LUZÓN PEÑA (Director), *Enciclopedia Penal Básica*, Editorial Comares, Granada, 2002.

-ID., “La reforma permanente como (mala) técnica legislativa en Derecho penal”, en *La Ley penal: Revista de Derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 1, 2004.

-ID., “Los eximentes de ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo, y de cumplimiento de un deber, y el blanqueo de capitales”, en M. ABEL SOUTO / N. SÁNCHEZ STEWART (Coordinadores), *I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2009.

-ID., “Tema 14. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C. LAMARCA PÉREZ (Coordinadora), *Delitos y faltas. La Parte especial del Derecho penal*, 2ª. edic., Editorial Colex, Madrid, 2016.

MEZGER, E., *Derecho penal, Parte general. Libro de estudio*, traducción de la 6ª. edic. alemana (1955) por C. A. FINZI, Editorial Din, Buenos Aires, 1989.

MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general: fundamentos y teoría del delito*, 2ª. edic., Promociones Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1985.

-ID., “Bien jurídico y bien jurídico-penal como límites al *Ius puniendi*”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 14, 1990-1991.

-ID., *El Derecho penal en el Estado social y democrático de Derecho*, Editorial Tirant lo blanch, Barcelona, 1994.

-ID., “Conocimiento y voluntad en el dolo”, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, tomo XXXIII, 1995.

-ID., *Introducción a las bases del Derecho penal. Concepto y método*, 2ª. edic. reimpresión, Editorial Bdef, Montevideo-Buenos Aires, 2003.

-ID., “Facturas falsas para defraudar a hacienda”, en *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 62, 2009.

-ID., *Derecho penal. Parte general*, 10ª. edic. revisada y actualizada, Editorial Reppetor, Barcelona, 2016.

MIRANDA GALLINO, R., *Delitos contra el orden económico*, Ediciones Pannedille, Buenos Aires, 1970.

MIRÓ LLINARES, F., *Conocimiento e imputación en la participación delictiva. Aproximación a una teoría de la intervención como partícipe en el delito*, Editorial Atelier, Barcelona, 2009.

-ID., “¿Dime qué sabes y te diré de qué respondes? (El dolo del cooperador necesario en el moderno Derecho penal)”, en *Diario La Ley*, núm. 8077, 2013.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública”, en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 263, 2012.

MORALES PRATS, F., “Anotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales”, en *Revista Técnico Laboral*, vol. VIII, núm. 29-30, Editor Ilustre Colegio General de Colegios Oficiales de Graduados Sociales de España, 1986.

-ID., “Título XIV. De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en G. QUINTERO OLIVARES (Director) / F. MORALES PRATS (Coordinador), *Comentarios al Código penal. Parte especial (artículos 138 a 318)*, tomo II, 5ª. edic., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2008.

-ID., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas (arts. 31 bis., 31.2 supresión, 33.7, 66 bis., 129, 130.2 CP)”, en G. QUINTERO OLIVARES (Director), *La Reforma Penal de 2010: análisis y comentario*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2010.

MORENO FERNÁNDEZ, J. I., “Delito fiscal por omisión de la declaración tributaria”, en *Impuestos*, núm. 5, 1992.

MORILLAS CUEVA, L., *Sistema de Derecho penal español. Parte especial*, Editorial Dykinson, Madrid, 2011.

- ID., *Sistema de Derecho penal. Parte general, Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho penal. Ley penal*, 3ª. edic. revisada y puesta al día conforme a las Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015, Editorial Dykinson, Madrid, 2016.

MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones y delitos y contra la Hacienda Pública*, actualizado a octubre de 2000, Editorial Cisspraxis, Valencia, 2000.

MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Editorial Edersa, Madrid, 1996.

MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi*, Doctrina, núm. 11, marzo 2013.

MUÑOZ DE MORALES ROMERO, M., “Programas penales de cumplimiento normativo ‘efectivos’: Algunos criterios a tener en cuenta a partir de la jurisprudencia y otras resoluciones”, en M. ONTIVEROS ALONSO (Director), *Anuario Mexicano de Derecho Penal Económico*, Editorial Ubijus, México, D. F., 2015.

NAVARRETE URIETA, J. M., “Elementos racionales e irracionales en la estructura del delito”, en *Anales de la Universidad de Valencia*, vol. XXXVI, cuaderno III, Derecho, curso 1962/1963.

NAVARRO CARDOSO, F., “Problemas de prescripción del delito de defraudación tributaria (regularización y beneficios fiscales sometidos a requisitos futuros)”, en *Revista General de Derecho Penal*, núm. 24, 2015.

NAVARRO MASSIP, J., “La doctrina de la ignorancia deliberada: ¿presunción de dolo?”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2012.

NAVAS RIAL, C. R., “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido”, en A. C. ALTAMIRANO / R. M. RUBINSKA (Coordinadores), *Derecho penal tributario*, Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

NEUMAN, E., *Victimología. El rol de la víctima en los delitos convencionales y no convencionales*, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1984.

NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, 5ª. edic., totalmente reformada, Editorial Tecnos, Madrid, 2012.

NIETO MARTÍN, A., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Editorial Iustel, Madrid, 2008.

-ID., “Lección XIV: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos de contrabando”, en Mª. del C. GÓMEZ RIVERO (Directora) / A. NIETO MARTÍN / A. M. PÉREZ CEPEDA / E. CORTÉS BECHIARELLI / E. NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, vol. II, 2ª. edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, 2015.

-ID., “Lección XXI: Corrupción y abuso de poder (I)”, en Mª. del C. GÓMEZ RIVERO (Directora) / A. NIETO MARTÍN / A. M. PÉREZ CEPEDA / E. CORTÉS BECHIARELLI / E. NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, vol. II, 2ª. edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, 2015.

-ID., “Cumplimiento normativo, criminología y responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en ID. (Director), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

-ID., “La institucionalización del sistema de cumplimiento”, en ID. (Director), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

NOREÑA SALTO, J. R., *El delito fiscal*, Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1983.

NOVOA MONREAL, E., “Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo 35, núm. 1, 1982.

NÚÑEZ FERNÁNDEZ, J., “Algunos aspectos conceptuales y políticos de la criminalidad de cuello blanco”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 71, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2000.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., *Sobre el concepto de Derecho penal*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección Publicaciones, Madrid, 1981.

-ID., “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 7, 2000.

-ID. (Director y Coordinador), *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2009.

OLEA COMAS, M., “Comentarios sobre la reciente reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Fundación Ciudadanía y Valores*, mayo, 2013.

ORCE, G. / TROVATO, G. F., *Delitos tributarios. Estudio analítico de la ley 24769*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008.

ORTIZ DE URBINA GIMENO, Í., “La referencia político-criminal en el Derecho penal contemporáneo”, en E. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO / E. CORTÉS BECHIARELLI (Coordinadores), *Estudios penales en recuerdo del Profesor Ruiz Antón*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2004.

-ID., “Responsabilidad penal de las personas jurídicas: *The American Way*”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coordinadores), *Responsabilidad de la empresa y compliance*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014.

ORTS BERENGUER, E. / GONZÁLEZ CUSSAC, J., *Compendio de Derecho penal. Parte general*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015.

ÓSCAR DÍAZ, V., *Ilícitos tributarios. Perspectiva jurídica y económica*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2006.

PALMA HERRERA, J. M., *Los delitos de blanqueo de capitales*, Editorial Edersa, Madrid, 2000.

PAMPLIEGA, I., “El delito tributario”, en H. J. BERTAZZA (Director), *Tratado del régimen penal tributario*, tomo II, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2010.

PAREDES RODRÍGUEZ, J. M., “La reforma del delito contra la Seguridad Social operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Aranzadi Social: revista doctrinal*, vol. VI, núm. 4, 2013.

PASCUAL SARRÍA, F. L., “Las obligaciones militares establecidas en los ordenamientos de las Cortes Castellano”, en *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*, Sección Historia del Derecho Europeo, núm. XXV, Valparaíso, Chile, 2003.

PEÑA BERMÚDEZ, J. M., *Revisoría fiscal: una garantía para la empresa, la sociedad y el estado*, 2ª. edic., Editorial Ecoe, Bogotá, 2011.

PEÑA VELASCO, G. DE LA, “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, en *Cuadernos de Estudios de la Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo*, Murcia, 1984.

-ID., “Breves comentarios a la tercera sentencia condenatoria por delito fiscal”, en *Crónica Tributaria*, núm. 51, 1984.

-ID., “Reflexiones sobre el artículo 349 del Código penal”, en *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.

PÉREZ LUQUE, M., *Deberes tributarios y moral*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

PÉREZ MARTÍN, D., “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización tributaria”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coordinadores), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.

PÉREZ ROYO, F., “El pago de la deuda tributaria”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 1975.

-ID., “La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

-ID., “Reseña del ‘Convegno su le sanzioni in materia tributaria’”, en *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979.

-ID., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

-ID., “El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.

-ID., “La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones de la normativa tributaria”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998.

-ID., “Delito fiscal y ocultación”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coordinadores), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.

-ID., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 26ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2016.

PIPAÓN PULIDO, J. G., “El cohecho y el delito fiscal: concurso de normas”, en *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 67, 2010.

POLAINO NAVARRETE, M., *Los elementos subjetivos del injusto en el Código penal español*, Anales de la Universidad Hispalense, serie: Derecho, Núm. 13, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla, 1972.

-ID., *El bien jurídico en el Derecho penal*, Anales de la Universidad Hispalense, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Serie Derecho, núm. 19, Sevilla, 1974.

-ID., *La voluntariedad de las acciones punibles*, Artes Gráficas Salesianas, S. A., Sevilla, 1979.

-ID., “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, Cursos y Congresos de la Universidad de Santiago de Compostela, núm. IX, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1985.

-ID., “La punibilidad en la encrucijada de la Dogmática jurídicopenal y la Política criminal”, en *Criminalidad actual y Derecho penal*, Instituto de Criminología de la Universidad Complutense, Sección Delegada en la Universidad de Córdoba, Colección: Estudios Criminológicos, Serie: Minor, núm. 5, Servicio de Publicaciones, Universidad de Córdoba, Córdoba, 1988.

-ID., “Die Strafbarkeit im Spannungsfeld von Strafrechtsdogmatik und Kriminalpolitik”, en G. DORNSEIFER / E. HORN / G. SCHILLING / W. SCHÖNE / E. STRUENSEE / D. ZIELINSKI (Comp.), *Gedächtnisschrift für Armin Kaufmann*, Carl Heymanns Verlag KG, Köln Berlin Bonn München, 1989.

-ID., “Disposiciones comunes a los delitos de rebelión y sedición”, en J. LÓPEZ BARJA DE QUIROGA / L. RODRÍGUEZ RAMOS (Coordinadores), *Código penal comentado*, Ediciones Akal, S.A., Madrid, 1990.

-ID., *El injusto típico en la Teoría del delito*, Editorial Mario Viera Editor (Mave), Corrientes (Argentina), 2000.

-ID., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito*, tomo II, vol. I, Editorial Bosch, Barcelona, 2000.

-ID., *Fundamentos dogmáticos del moderno Derecho penal*, con la colaboración de M. POLAINO-ORTS, Editorial Porrúa, México, 2001.

-ID., “La tentativa en los delitos de mera actividad y de competencia por organización (omisión pura). Sobre el concepto jurídico-penal de resultado”, en *Revista del Poder Judicial*, núm. 72, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2003.

-ID., *La reforma penal española de 2003. Una valoración crítica*, Editorial Tecnos, Madrid, 2004.

-ID., “Naturaleza del deber jurídico y función ético-social en el Derecho penal”, en *Cuadernos de Conferencias y Artículos*, núm. 31, Centro de Investigaciones en Filosofía y Derecho, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2004.

-ID. / POLAINO-ORTS, M., *Cometer delitos con palabras. Teoría de los actos de habla y funcionalismo jurídico-penal*, Editorial Dykinson, Madrid, 2004.

-ID., *Derecho penal. Modernas bases dogmáticas*, con la colaboración de M. POLAINO-ORTS, Presentación por J. A. CARO JOHN, Editora Jurídica Grijley, Lima, 2004.

-ID. *Derecho penal. Parte general*, tomo I, *Fundamentos científicos del Derecho penal*, 5ª edic. actualizada, Editorial Bosch, Barcelona, 2004.

-ID., / POLAINO-ORTS, M., “Derecho penal del enemigo: desmitificación de un concepto”, en M. CANCIO MELIÁ / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), *Derecho penal del enemigo: el discurso penal de la exclusión*, vol. 2, Editorial Edisofer, Madrid, 2006

-ID., “Protección de bienes jurídicos y confirmación de la vigencia de la norma; ¿Dos funciones excluyentes?”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 93, núm. 72, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2007.

-ID., “Injusto de la tentativa y vigencia de la norma desde una perspectiva penal funcionalista”, en C. DAZA GÓMEZ (Director) / M. E. QUINTERO / M. POLAINO-ORTS (Coordinadores), *El pensamiento filosófico y jurídico-penal de Günther Jakobs*, Flores Editor y Distribuidor, S.A. de C.V., México DF, 2007.

-ID., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, *Fundamentos científicos del Derecho penal*, 6ª. edic. actualizada, complementada, renovada y puesta al día con la colaboración de M. POLAINO-ORTS, Editorial Bosch, Barcelona, 2008.

-ID., “Protección de los bienes jurídicos y confirmación de la vigencia de la norma”, en G. JAKOBS / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *Bien jurídico, vigencia de la norma y daño social*, Editorial ARA, Lima, 2010.

-ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, adaptadas a la Ley Orgánica 5/2010 de Reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, Madrid, 2011.

-ID. / POLAINO-ORTS, M., “Autodeterminación personal y libertad. Implicaciones jurídico-penales”, en J. E. BUOMPADRE (Director), *Cuestiones actuales de Derecho penal. Tendencias y perspectivas*, Editorial ConTexto, Resistencia-Chaco, 2012.

-ID., “Delito de cohecho. Reflexiones sobre su regulación en España tras la reforma de 2010”, en *Cuestiones actuales en Derecho penal. Tendencias y perspectivas*, Presentación: J. E. BUOMPADRE, Editorial ConTexto, Resistencia-Chaco, 2012.

-ID. / POLAINO-ORTS, M., “Imputación normativa: exposición programática en casos fundamentales”, en ID. / C. ROXIN / M. POLAINO-ORTS, *Política criminal y Dogmática penal. Cuestiones fundamentales*, Editorial Ara, Lima, 2013.

-ID. / POLAINO-ORTS, M., “Intervención delictiva. Una exposición programática con casos fundamentales”, en J. E. BUOMPADRE (Director), *Temas fundamentales de Dogmática penal y de Política criminal. Un Homenaje a los Profesores Claus ROXIN y Miguel POLAINO NAVARRETE*, 1ª. edic., Editorial ConTexto, Resistencia-Chaco, 2013.

-ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2016.

-ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo I, 3ª. edic. corregida y actualizada, Editorial Tecnos, Madrid, 2017.

POLAINO-ORTS, M., “Vigencia de la norma: el potencial sentido de un concepto”, en E. MONTEALEGRE LYNNET (Coordinador), *Libro Homenaje al Profesor Günther Jakobs. El funcionalismo en el Derecho penal*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003.

-ID., “¿*Volenti non fit iniuria?* Sobre la discutible distinción entre acuerdo y consentimiento en Derecho penal”, en *Aspectos fundamentales de la Parte general del Código penal peruano*, Lima, 2003.

-ID., “Alegato en favor de un tratamiento jurídico-penal unitario para los casos de acuerdo y consentimiento como causas de atipicidad”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 82, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004.

-ID., “La irrupción del Derecho penal del enemigo en la legislación penal de menores”, en *Crónica Jurídica Hispalense: Revista de la Facultad de Derecho*, núm. 5, 2007.

-ID., “Delitos tributarios e imputación objetiva. Reflexiones al hilo del art. 15 de la Ley Penal Tributaria Argentina”, en E. J. URRESTI / F. COMES (Directores), *El delito fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2008.

-ID., “Derecho penal del enemigo: ¿Qué es? ¿Existe? ¿Debe existir? ¿Por qué existe?”, en G. JAKOBS / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *El Derecho penal del enemigo en el contexto del funcionalismo*, 1ª edic., Flores Editor y Distribuidor S.A. de C.V., México, 2008.

-ID., “Realidad y ficción en el Derecho penal del enemigo”, en M. DA COSTA ANDRADE / M. J. ANTUNES / S. AIRES DE SOUSA (Coords.), *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias*, vol. 1, (*Direito Penal*), Editorial Coimbra, Universidad de Coimbra, 2009.

- ID., *Derecho penal del enemigo. Fundamentos, potencial de sentido y límites de vigencia*, 1ª. edic., Editorial Bosch, Barcelona, 2009.

- ID., “¿Comunicación *versus* coacción? Consideraciones críticas sobre la pretendida escisión de la función de la pena”, en G. JAKOBS / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *Bien jurídico, vigencia de la norma y daño social*, Editorial ARA, Lima, 2010.

-ID., “Las cuatro caras de la imputación penal”, en ID. / F. MIRÓ LLINARES, *La imputación penal a debate. Una confrontación entre la doctrina de la imputación kantiana y la imputación objetiva en Jakobs*, Editorial Ara Lima, 2010.

-ID., “Organizaciones y grupos criminales”, en M. POLAINO NAVARRETE (Director), *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, adaptadas a la Ley Orgánica 5/2010 de Reforma del Código Penal, Editorial Tecnos, Madrid, 2011.

-ID., “I. Imputación funcionalista”, en U. KINDHÄUSER / M. POLAINO-ORTS/ F. CORCINO BARRUETA, *Imputación Normativa. Aspecto objetivo y subjetivo de la imputación penal*, Editorial Contexto, Resistencia-Chaco, 2011.

- ID., “El conductor como enemigo: los nuevos delitos contra la seguridad social”, en ID., *Curso de Derecho penal del enemigo. Delincuencia grave y exclusión social en el Estado de Derecho*, Lección 14, Edición Digital, Sevilla, 2013.

- ID., *Curso de Derecho penal del enemigo. Delincuencia grave y exclusión social en el Estado de Derecho*, Edición Digital, Sevilla, 2013.

-ID., *Funcionalismo normativo. Bases dogmáticas para el nuevo Sistema de Justicia penal*, tomo 1, *Fundamentos y función del Derecho penal*, Centro de Estudios Superiores en Ciencias Jurídicas y Criminológicas (Cescijuc), México D.F., 2014.

-ID., “Estudio introductorio: *Günther Jakobs y el Funcionalismo jurídico-penal*”, en G. JAKOBS, *El lado comunicativo y el lado silencioso del Derecho penal: expectativas normativas, intervención delictiva, Derecho penal del enemigo*, edición de M. POLAINO-ORTS, Universidad de Sevilla, Editorial Servi-Copy S.L., Sevilla, 2014.

-ID., “Normativización de los títulos de imputación en el blanqueo de capitales: cuestiones problemáticas fundamentales de Parte general”, en K. AMBOS / D. C. CARO CORIA / E. MALARINO (Coordinadores), *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y Derecho comparado*, Jurista Editores-Cedpal-Cedpe, Lima, 2015.

-ID., “Normativización del Derecho penal económico y empresarial en el ejemplo del delito de blanqueo de capitales”, en M. ONTIVEROS ALONSO (Director), *Anuario Mexicano de Derecho Penal Económico*, Editorial Ubijus, México, D. F., 2015.

-ID. / LINARES, M^a. B., “Gobernanza corporativa y criminal compliance en la legislación española tras la reforma de 2015”, en E. SAAD-DINIZ / P. PODBOI ADACHI / J. OLIVEIRA DOMINGUES, *Tendências em governança corporativa e compliance*, 1^a. edic., Editorial Liberars, São Paulo, 2016.

-ID., *Funcionalismo penal constitucional. Bases dogmáticas para el nuevo sistema de justicia penal*. Fundamento y función del Derecho penal. Autodeterminación e imputación normativa. Criminalidad organizada y Derecho penal del enemigo, Flores Editor y Distribuidor, S.A. de C.V., México DF, 2016.

POZO LÓPEZ, J. DEL / ARNÁU ZOROA, F., “Anotaciones sobre el delito fiscal”, en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

PRIETO SANCHÍS, L., “La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, año núm. 2, núm. 4, 1982.

PUPPE, I., *La distinción entre dolo e imprudencia. Comentario al § 15 del Código penal alemán*, 1^a. edic., traducción de M. A. SANCINETTI y revisión de la traducción de M. de las M. GALLI, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2010.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J., “El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social”, en AA.VV. (Editado por C. M. ROMERO CASABONA), *Dogmática penal, Política criminal y Criminología en evolución*, Centro de Estudios Criminológicos, Universidad de La Laguna, 1997.

-ID., “La regularización como comportamiento *postdelictivo* en el delito fiscal”, en M. BAJO FERNÁNDEZ / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coordinadores), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.

QUINTANAR DÍEZ, M., “Vencibilidad e invencibilidad del error sobre la prohibición (Comentario a la sentencia núm. 860/1993, de 15 de abril de 1993 (del Tribunal Supremo)”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 54, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1994.

QUINTANO RIPOLLÉS, A., “Coloquios sobre la naturaleza y calificación de la infracción tributaria”, *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1962.

-ID., *Tratado de la Parte especial del Derecho penal. Infracciones contra la comunidad social*, tomo IV, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1967.

-ID., *Tratado de la Parte especial del Derecho penal. Infracciones patrimoniales sobre el propio patrimonio, daños y leyes especiales*, tomo III, 2^a. edic. puesta al día por C. GARCÍA VALDÉS, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.

QUINTERO OLIVARES, G., “El nuevo delito fiscal”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 28, núm. 137, 1978.

-ID., *Parte general del Derecho penal*, con la colaboración de F. MORALES PRATS, Editorial Aranzadi S.A., Navarra, 2005.

-ID., *Comentario a la reforma penal de 2015*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2015.

RAMÍREZ ARBÚES, F. J. / DÍEZ DE REVENGA RUIZ, A., “El *compliance* en las organizaciones. Relación entre el *compliance* y otras áreas de la empresa. *Compliance* y gobierno corporativo”, en C. A. SÁIZ PEÑA (Coordinador), *Compliance. Cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa*, 1ª. edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2015.

RAMÍREZ GÓMEZ, S., “Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001.

- ID., “Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 171, 2016.

RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997.

RANDO CASERMINO, P., *La distinción entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador. Un análisis de política jurídica*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2010.

REBOLLO PUIG, M., *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1989.

REYES ALVARADO, Y., *Imputación objetiva*, Editorial Temis, Bogotá, 1994.

REYNA ALFARO, L. M., “Implementación de los *compliance programs* y sus efectos en la exclusión de la responsabilidad penal de los sujetos obligados”, en K. AMBOS / D. CARO CORIA / E. MALARINO (Coordinadores), *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y Derecho comparado*, Jurista Editores, Lima, 2015.

RIBES RIBES, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Editorial Iustel, Madrid, 2007.

RIGHI, E., *Derecho penal económico comparado*, Editorial Edersa, Madrid, 1991.

RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, M. D., “Capítulo V. Penalidad y subtipos agravados”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coordinadores), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.

ROBLES PLANAS, R., *La participación en el delito: fundamento y límite*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2003.

- ID., “Riesgos penales del asesoramiento jurídico”, en *Diario La Ley*, núm. 7015, 2008.

- ID., “El responsable de cumplimiento (*Compliance Officer*) ante el Derecho Penal”, en J. M. SILVA SÁNCHEZ (Director) / R. MONTANER FERNÁNDEZ (Coordinador), *Criminalidad de empresa y compliance. Prevención y reacciones corporativas*, Editorial Atelier, Barcelona, 2013.

RODRÍGUEZ BEREJO, Á., “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”, en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997.

RODRÍGUEZ DE BELLO, G. (Coordinadora), *Ley sobre el hurto y robo de vehículos automotores. Comentada*, Editorial Paredes, Caracas, 2008.

RODRÍGUEZ DEvesa, J. M., *Derecho penal español. Parte general*, 3ª. edic., Editorial del autor, Madrid, 1973.

- ID., *Derecho penal español. Parte especial*, 6ª. edic., Editorial del autor, Madrid, 1975.
- ID., “Problemas que plantea la posible criminalización de las infracciones tributarias: el delito tributario”, en *XI Conferencia técnica del Centro Iberoamericano de Administradores Tributarios*, Madrid, 1976.
- ID., “El terrorismo fiscal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo 34, fasc./mes 1, 1981.
- ID., *Derecho penal español. Parte general*, 10ª. edic., revisada y puesta al día, con autorización del autor por A. SERRANO GÓMEZ, Editorial Dikynson, Madrid, 1986.
- ID., *Derecho penal español. Parte especial*, 14ª. edic., revisado y puesta al día por A. SERRANO GÓMEZ Editorial Dykinson, Madrid, 1991.
- ID. / SERRANO GÓMEZ, A., *Derecho penal español. Parte especial*, 18ª. edic., Editorial Dykinson, Madrid, 1995.

RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, T., *Delitos de peligro, dolo e imprudencia*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Centro de Estudios Judiciales, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Las exigencias previas del estado de Derecho para la admisión en España del delito fiscal”, en *Coloquios organizados por el Círculo de Estudios Jurídicos*, Madrid, 1971.

- ID., *Presente y futuro del delito fiscal*, Editorial Revista del Occidente S.A., Madrid, 1974.
- ID., “El nuevo delito fiscal”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 15-16, 1977.
- ID., *Derecho penal. Parte general*, Editorial Civitas, Madrid, 1978.
- ID., “Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal”, en *Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales*, vol. II, Centro de Estudios Judiciales, Madrid, 1988.
- ID., “Algunas reflexiones sobre la reforma penal”, en *El Notario del Siglo XXI*, núm. 47, 2013.

RODRÍGUEZ RAMOS, L., “Tipos penales en blanco y elementos normativos de remisión a normas autonómicas”, en J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ / R. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO (Coordinadores), *Derechos civiles de España*, vol. IX, 2000.

- ID., “La responsabilidad civil relativa al delito fiscal”, en *Derecho y Justicia penal en el siglo XXI: liber amicorum en Homenaje al Profesor Antonio González-Cuéllar García*, Editorial Colex, Madrid, 2006.
- ID., “Sobre la culpabilidad de las personas jurídicas. (Al hilo de las SSTs 514/2015 y 221/2016)”, en *Diario La Ley*, núm. 8766, 2016.

RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, G., “Sobre la participación en el delito fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 6064, 2004.

RODRÍGUEZ SASTRE, A., “El delito tributario”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 20-21, 1977.

ROMERO BARRANQUERO, G., “Breves notas sobre el delito culposo en la reforma penal”, en *RFDUCM*, núm. Extra 3 (ejemplar dedicado a La reforma del Derecho Penal), 1980.

ROSAL, J. DEL, “Ideas sobre la aplicación de los principios del Derecho penal a la infracción tributaria”, en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1962.

DEL ROSAL BLASCO, B., “Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012”, en *Diario La Ley*, núm. 7893, 2012.

-ID., “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8017, 2013.

-ID., “Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012”, en *Diario La Ley*, núm. 7893, 2012.

-ID., “Sobre los elementos estructurales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas: reflexiones sobre las SSTs 154/2016 y 221/2016 y sobre la Circular núm. 1/2016 de la Fiscalía General del Estado”, en *Diario La Ley*, núm. 8733, 2016.

ROSSY, J. M., *El delito fiscal*, Editorial Bosch, Barcelona, 1989.

ROTSCH, T., “Criminal Compliance”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 1, 2012.

-ID., “Sobre las preguntas científicas y prácticas del *criminal compliance*”, traducción de J. WINTER ETCHEBERRY, en D. C. CARO CORIA (Director), *Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, núm. 3, Lima, 2015.

ROXIN, C., *Problemas básicos del Derecho penal*, traducción y notas de D.-M. LUZÓN PEÑA, Editorial Reus, Madrid, 1976.

-ID., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción y notas de D.-M. LUZÓN PEÑA, M. DÍAZ y GARCÍA-CONLLEDO y J. DE VICENTE REMESAL, Editorial Civitas, Madrid, 1997.

-ID., *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*, traducción de la 7ª. edic. por J. CUELLO CONTRERAS y J. L. GONZÁLEZ DE MURILLO, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000.

-ID., “¿Es la protección de bienes jurídicos una finalidad del Derecho Penal?”, en R. HEFENDEHL (ed.), *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2007.

-ID., “El concepto de bien jurídico como instrumento de crítica legislativa sometido a examen”, traducción de M. CANCIO MELIÁ, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 15-01, 2013.

-ID., “El significado de la política criminal para los fundamentos sistemáticos del Derecho penal”, en ID. / M. POLAINO NAVARRETE / M. POLAINO-ORTS, *Política criminal y Dogmática penal. Cuestiones fundamentales*, Editorial Ara, Lima, 2013.

-ID., *Derecho penal. Parte general*, tomo II, traducción de la 1ª. edic. alemana y notas de D.-M. LUZÓN PEÑA, M. DÍAZ y GARCÍA-CONLLEDO, J. M. PAREDES CASTAÑÓN y J. DE VICENTE RAMESAL, Editorial Civitas, Madrid, 2014.

RUEDA MARTÍN, M. A., *La teoría de la imputación objetiva del resultado en el delito doloso de acción: (una investigación, a la vez, sobre los límites ontológicos de las valoraciones jurídico-penales en el ámbito de lo injusto)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2001.

RUIZ GARCÍA, J. R., “Hacia un nuevo marco para las relaciones entre el procedimiento de inspección tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, núm. 365-366, 2013.

RUIZ VADILLO, E., “Algunos aspectos de la actividad económica como objeto de Derecho penal”, en *Revista de Derecho Judicial*, núm. 38-39, 1969.

-ID., “Hacia una reforma en profundidad del ordenamiento jurídico”, en *Revista General de Derecho*, núm. 424-425, 1980.

-ID., “Delitos contra la Hacienda Pública (El delito fiscal desde la perspectiva judicial)”, en *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989.

RUGGIERO, R. A., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Italia”, en M. ONTIVEROS ALONSO (Director), *Anuario Mexicano de Derecho Penal Económico*, Editorial Ubijus, México, 2015.

SABADELL CARNICERO, C., “Capítulo 7. La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009.

SAÉZ LOZANO, J. L., *Actitudes de los españoles hacia la Hacienda Pública*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

SAIZ DÍAZ, C., “Causas de exención y modificación de la responsabilidad penal en el delito fiscal contra la Hacienda Pública”, en *Gaceta Fiscal*, núm. extraordinario 1, Madrid, 2000.

-ID., “El delito de defraudación tributaria: delimitación del elemento subjetivo del tipo”, en *Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 5, 2005.

SÁIZ PEÑA, C. A., “Introducción. ¿Qué es el *compliance*? Claves para la comprensión de esta obra. Grandes confusiones sobre *compliance*. Futuro del *compliance*. La ISO 19600 de *compliance*”, en ID. (Coordinador), *Compliance. Cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa*, 1ª. edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2015.

SAÍNZ CANTERO, J. A., *La Ciencia del Derecho penal y su evolución*, Editorial Bosch, Barcelona, 1970.

-ID., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, 3ª. edic., Editorial Bosch, Barcelona, 1990.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero, I, Introducción*, vol. II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

-ID., “En torno al concepto y al contenido del Derecho penal tributario: texto de la intervención en las I Jornadas luso-hispano-americanas de estudios financieros y fiscales y texto de sus conclusiones”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 21, núm. 1, 1968.

SALAS DARROCHA, T. J., “La consumación del delito fiscal”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 53, 2001.

SAMPOL PUCURRUL, M. / REDONDO ANDREU, I., “Capítulo XII. Protección de los intereses financieros de la Unión Europea en el Código penal: artículos 305.3, 306, 309, 627 y 628”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coordinadores), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.

SÁNCHEZ-ARCILLA, J., *Las siete partidas*, Editorial Reus, Madrid, 2004.

SÁNCHEZ HUETE, M. Á., “Procedimiento de liquidación y proceso penal. Un nuevo modelo de relación”, en C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (Coordinadora), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 13, 2016.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Delito fiscal en el IRPF y elemento objetivo del tipo”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2016.

SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2002.

-ID., “Una solución práctica a la polémica, aún sin resolver, del delito fiscal y la prescripción de las infracciones tributarias”, en E. BACIGALUPO, *Curso de Derecho penal económico*, 2ª. edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2005.

-ID., “Nuevas tendencias normativistas en el concepto y la prueba del dolo”, en *Derecho Penal y Criminología: Revista del Instituto de Ciencias Penales y Criminológicas*, vol. 26, núm. 79, 2005.

SANCINETTI, M. A., *Subjetivismo e imputación objetiva en Derecho penal*, Centro de Investigaciones de Derecho Penal y Filosofía del Derecho, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1996.

SÁNZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Editorial Atelier, Barcelona, 2009.

-ID., “Reflexiones sobre la reforma del Código penal en materia de lucha contra el fraude tributario”, en *Diario La Ley*, núm. 7966, 2012.

-ID., “Consumación y prescripción penales en la obtención indebida de devoluciones tributarias: el caso del IVA, en particular”, en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año núm. 28, núm. 19-20, 2012.

-ID., “Regularización tributaria y delito fiscal (art. 305.4 del Código penal)”, en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año núm. 30, núm. 11, 2014.

SANZ MORÁN, A. J., *El concurso de delitos. Aspectos de política legislativa*, Universidad de Valladolid, Secretariado de Publicaciones, Editorial Gráficas Andrés Martín S.A., Valladolid, 1986.

SCHMIDT, E., *Das neue westdeutsche Wirtschaftsstrafrecht*, J. C. B. Mohr, Tübingen, 1950.

SEMINARA, S., “Compliance y Derecho penal en Italia”, en S. MIR PUIG / M. CORCOY BIDASOLO / V. GÓMEZ MARTÍN (Directores) / J. C. HORTAL IBARRA / V. VALIENTE IVAÑEZ (Coordinadores), *Responsabilidad de la empresa y compliance*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014.

SEONE SPIEGELBERG, J. L., “El delito de defraudación tributaria”, en C. GARCÍA NOVOA / A. LÓPEZ DÍAZ (coordinadores), *Temas de Derecho penal tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000.

SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario (delito fiscal)*, Ediciones de Derecho Financiero, Madrid, 1977.

-ID. / SERRANO MAÍLLO, A., “La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista de Derecho UNED*, núm. 14, 2014.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. / MERINO JARA, I., “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 45, núm. 236, 1995.

-ID. / MERINO JARA, I., *El delito fiscal*, Editoriales de Derecho Reunidas S.A, Madrid, 2000.

-ID., “Delitos contra la Hacienda pública. Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal”, en R. CALVO ORTEGA (Director), *Delitos contra la hacienda pública*, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2002.

-ID. / MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, en *Diario La Ley*, núm. 8052, 2013.

SIEBER, U., “Estado de la evolución y perspectivas del derecho penal económico europeo”, en *Hacia un derecho penal económico europeo*. Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann (celebradas en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 14-17 de octubre de 1992), Madrid, 1995.

-ID., “Programas de *compliance* en el Derecho penal de la empresa. Una nueva concepción para controlar la criminalidad económica”, en L. ARROYO ZAPATERO / A. NIETO MARTÍN (Directores), *El Derecho penal económico en la era del compliance*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2013.

SILVA SÁNCHEZ, J. M., *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 1992.

-ID., “Reflexiones sobre las bases de la política criminal”, en *El nuevo Código penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, Editorial Comares, Granada, 1999.

-ID., “Reflexiones sobre las bases de la política criminal”, en *Estudios de Derecho penal*, Editorial Jurídica Grijley, Lima, 2000.

-ID., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Editorial Atelier, Barcelona, 2005.

-ID., *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, 2ª. edic. ampliada y actualizada, Editorial B de F., Montevideo, 2010.

-ID., *La expansión del Derecho penal: aspectos de Política criminal en las sociedades postindustriales*, 3ª. edic. ampliada, Editorial Edisofer, Madrid, 2011.

-ID., “Teoría del delito y Derecho penal económico empresarial”, en M. ONTIVEROS ALONSO (Director), *Anuario Mexicano de Derecho Penal Económico*, Editorial Ubijus, México, 2015.

-ID., *Fundamentos del Derecho penal de la empresa*, 2ª. edición ampliada y actualizada, Editorial Edisofer, Madrid, 2016.

SILVELA, L. / SILVELA, E., *El Derecho penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*. Parte segunda, Editorial Establecimiento Tipográfico de Ricardo Fé, Madrid, 1903.

SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998.

SIMPSON, S., *Corporate Crime, Law and Social Control*, Cambridge University Press, Nueva York, 2002.

SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980.

SOTO NIETO, F., “Inducción en el delito especial propio (delito fiscal)”, en *Diario La Ley*, núm. 5866, 2003.

SPISSO, R. R., *Derecho constitucional tributario*, 5ª. edic., Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011.

STAMPA BRAUN, J. M. / BACIGALUPO, E., *La reforma del Derecho penal económico español: (informe sobre el título VIII del proyecto de Código penal de 1980)*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1980.

STRATENWERTH, G., *Derecho penal. Parte general*, tomo I, traducción de M. CANCIO MELIÁ y M. A. SANCINETTI, 4ª. edic., Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2005.

SUÁREZ GONZÁLEZ, C. J., “Capítulo XVIII. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director), *Compendio de Derecho penal (Parte especial)*, vol. II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S. A., Madrid, 2003.

-ID. / HERRERA MOLINA, P. M., “Delito fiscal y Constitución. (A propósito de la S.T.S. de 27 de diciembre de 1990)”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 45, Universidad Complutense: Instituto Universitario de Criminología, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991.

SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C. (Coordinador) / JUDEL PRIETO, A. / PIÑOL RODRÍGUEZ, J. R., *Manual de Derecho penal*, Tomo II, *Parte especial*, 3ª. edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2005.

TADDEI, B., *La fraude fiscale: pref. de Roger Houin*, Editorial Librairies Techniques, París, 1974.

TARANTINO, J. R., *El delito tributario*, Editor Víctor P. de Zabalía, Buenos Aires, 1976.

TAVARES, J. E. X., *Bien jurídico y función en Derecho penal*, traducción de M. CUÑARRO, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2004.

TÉLLEZ AGUILERA, A., “El libro primero del Código penal tras la LO 1/2015”, en *La Ley Penal*, núm. 114, 2015.

TERRADILLOS BASOCO, J., *Los delitos contra el orden socioeconómico en el derecho penal francés. Aspectos generales*, Edición de Marino Barbero Santos, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Madrid, 1985.

TIEDEMANN, K., *Poder económico y delito*, traducción de A. MANTILLA VILLEGAS, 1ª. edic., Editorial Ariel, Barcelona, 1985.

-ID., *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*, traducción de M. ABANTO VÁSQUEZ, Editorial Jurídica Grijley, Lima, 2007.

-ID., *Derecho penal económico*, traducción de R. ALDONEY RAMÍREZ, 1ª. edic., Editorial Grijley, Lima, 2009.

-ID., *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, traducción de M. A. ABANTO VÁSQUEZ, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2010.

TORÍO LÓPEZ, Á., “Introducción al testimonio falso”, en *Revista de Derecho Procesal*, enero-marzo 1965.

-ID., “Motivo y ocasión en el robo con homicidio”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, núm. 23, fasc./mes 3, 1970.

-ID., “Sobre los límites de la ejecución por imprudencia”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, fasc.1, 1972.

-ID., “El deber objetivo de cuidado en delitos culposos”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1974.

-ID., “El error evitable de prohibición en el Proyecto del Código penal. Indicaciones de política legislativa sobre la teoría de la culpabilidad”, en *La reforma penal y penitenciaria*, Santiago de Compostela, 1980.

-ID., “El conocimiento de la antijuricidad en el delito culposo”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo 33, fasc./mes 1, 1980.

-ID., “Tipo. Error de tipo y error de prohibición”, en A. BERISTAIN (Editor), *Reformas penales en el mundo de hoy*, Madrid, 1984.

-ID., “Fin de protección y ámbito de prohibición de la norma”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 10, 1985-1986.

-ID., “Significación dogmática de la compensación de culpas en el Derecho penal”, en *Estudios penales en memoria del Prof. Agustín Fernández Albor*, Santiago de Compostela, 1989.

-ID., “Injusto penal e injusto administrativo (presupuestos para la reforma del sistema de sanciones)”, en S. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER (Coordinador), *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Vol. III, *La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno, y de las Administraciones Pública*, Editorial Civitas, Madrid, 1991.

-ID., “Teoría cognitiva del dolo y concepto de temeridad (*Recklessness*)”, en F. PÉREZ ÁLVAREZ / M. ÁNGEL NÚÑEZ PAZ / I. GARCÍA ALFARAZ (Coordinadores), *Universitas vitae: Homenaje a Ruperto Núñez Barbero*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2007.

TORRES GELLA, F. J., “*Iter criminis*. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, en J. DE FUENTES BARDAJÍ / P. CANCER MINCHOT / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores) / E. BAL FRANCÉS / J. J. ZABALA GUADALUPE (Coordinadores), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Capítulo IV, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.

TORRES LÓPEZ, V., “Nota sobre las causas de las infracciones tributarias”, en *IX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1961.

VALLE MUÑIZ, J. M., *El delito de estafa*, Editorial Bosch, Barcelona, 1987.

-ID., *El elemento subjetivo de justificación y la graduación de lo injusto penal*, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1994.

VALLEJO POUSADA, R., “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”, en *Hacienda Pública Española*, núm. Extraordinario, 1996.

-ID., “La reforma de la Hacienda de López Ballesteros y el origen de la regulación del delito fiscal en la España contemporánea”, en *Anuario de Historia del Derecho español*, núm. 67, 1997 (Ejemplar dedicado a: En memoria de Francisco Tomás y Valiente).

VELASCO CANO, F., “Capítulo 3. El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código penal”, en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009.

VIADA Y VILASECA, S., *Código penal reformado de 1870*, tomo II, Editorial Tipografía Manuel Ginés Hernández, Madrid, 1890.

VICENTE MARTÍNEZ, DE R., *Los delitos contra la Seguridad Social*, Editorial Praxis, Barcelona, 1991.

-ID., “Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma operada en el Código penal por la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social”, en E. DEMETRIO CRESPO (Director) / M. MAROTO CALATAYUD (Coordinador), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Editorial Edisofer, Madrid, 2014.

VIDAL ALBARRACÍN, H. C., “El nuevo régimen penal tributario y previsional”, en *La Ley, Revista Jurídica Argentina*, tomo 1990-C.

VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Derecho penal del amigo (reflexiones críticas acerca de la reciente modificación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social)”, en *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, núm. 32, 2013.

VILADAS JENE, C., “Propuesta de Anteproyecto de Código penal y delincuencia económica”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 6, 1984.

VILLAPLANA RUIZ, J., “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8025, 2013.

VILLEGAS, H. B., *Derecho penal tributario*, Buenos Aires, Editorial Lerner, 1965.

VILLEGAS GARCÍA, M. A., “Hacia un modelo de autorresponsabilidad de las personas jurídicas. La STS (Pleno de la Sala de lo Penal) 154/2016, de 29 de febrero”, en *Diario La Ley*, núm. 8721, 2016.

WELZEL, H., *Derecho penal alemán*, traducción de J. BUSTOS RAMÍREZ y S. YÁÑEZ PÉREZ, 11ª. edic., Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1993.

ZÁRATE CONDE, A., “Consideraciones acerca de la nueva regulación del comiso prevista por el anteproyecto de reforma del CP”, en *Diario La Ley*, núm. 8019, 2013.

ZORNOZA PÉREZ, J. J., “Las consultas de la Administración en la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, vol. II, 1991.

-ID., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Editorial Civitas, Madrid, 1992.

ZUGALDÍA ESPINAR, J. M., “La demarcación entre el dolo y la culpa: el problema del dolo eventual”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Sección Doctrinal, tomo 39, núm. 2, 1986.

-ID., “Las penas previstas en el art. 129 del Código penal para las personas jurídicas”, en *Revista del Poder Judicial*, Consejo General del Poder Judicial, núm. 46, 1997.

ZUÑIGA RODRÍGUEZ, L., “Criminalidad de empresa, criminalidad organizada y modelos de imputación penal”, en J. C. FERRÉ OLIVÉ / E. ANARTE BORRALLA (Coordinadores),

Delincuencia organizada: aspectos penales, procesales y criminológicos, Universidad de Huelva, Huelva, 1999.

-ID., “Culpables, millonarios e impunes: el difícil tratamiento del Derecho penal del delito de cuello blanco”, en M. ONTIVEROS ALONSO (Director), *Anuario Mexicano de Derecho Penal Económico*, Editorial Ubijus, México, 2015.

DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

<http://aranzadi.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stnew=jurisprudencia>

<http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/novisimaRecopilacionT1.pdf>

<http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=ucm.4900911105;view=1up;seq=21>

<http://biblioteca.ucm.es/tesis/19972000/S/0/S0027101.pdf>

[http://books.google.es/books?id=5I2WOAWbAQsC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false:](http://books.google.es/books?id=5I2WOAWbAQsC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)

http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev07_JDBV.pdf

<http://www.expansion.com/2014/02/17/economia/1392638369.html>

<http://www.expansion.com/accesible/2014/02/17/economia/1392639907.htm>

Instituto de Estudios Fiscales: “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015”, Área de Sociología Tributaria, Dirección de Estudios, documento núm. 25/2016

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_25.pdf

<http://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/espana-necesitaria-26-718-nuevos-funcionarios-largo-plazo-reducir-mitad-fraude-gestha/20150102170824110886.html>

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf

<http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2014/12/doctrina35916.pdf#viewer.action=download>

https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/INSTRUCCION%203-2007.pdf?idFile=bb8b8ba5-6129-4dbe-8615-88f063c0ae7e

<http://www.agenciatributaria.es>

<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-Organica-por-la-que-se-modifica-la-Ley-Organica-10-1995--de-23-de-noviembre--del-Codigo-Penal->

<http://www.elnotario.es/index.php/opinion/opinion/161-algunas-reflexiones-sobre-la-reforma-penal-0-45715336823570857>

<http://doctrina-administrativa.vlex.es/vid/terceros-participes-regularizacion-232051>

<https://www.boe.es/doue/2014/127/L00039-00050.pdf>

<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-la-Ley-de-modificacion-parcial-de-la-Ley-58-2003--de-17-de-diciembre--General-Tributaria>

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf.

https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/con04-1997.pdf?idFile=e478ca99-84ec-4850-8cf4-318c91fb86af

<http://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/108617/trer.pdf?sequence=1>

https://www.fiscal.es/fiscal/publico/ciudadano/documentos/circulares_consultas_instrucciones.

<http://www.idw.de>.

http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_buen_gobierno.pdf

<http://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-47/opinion/opinion/163-delito-fiscal-blanqueo-e-imprescriptibilidad-de-las-deudas-tributarias>.

<https://www.diagonalperiodico.net/global/25751-la-ingenieria-fiscal-ha-ganado-la-partida.html>

http://criminet.ugr.es/recpc/jp04/recpc_04-j03.pdf

<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/economico/si-todo-es-blanqueo-nada-es-blanqueo-i>

JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Sentencia del TEDH de 21.II.1984. Caso Öztürk contra Alemania. TEDH 1984\2

Sentencias del Tribunal Constitucional

STC de 8.VI.1981 (Ponente: GÓMEZ-FERRER MORANT). RTC 1981\18

STC de 21.I.1988 (Ponente: LÓPEZ GUERRA). RTC 1988\3

STC de 6.II.1989 (Ponente: LEGUINA VILLA). RTC /1989\29

STC de 26.IV.1990 (Ponente: LEGUINA VILLA). RTC 1990\76

STC de 5.VII.1990 (Ponente: GARCÍA-MON Y GONZÁLEZ REGUERAL). RTC 1990\127

STC de 16.IX.1992 (Ponente: LÓPEZ GUERRA). RTC 1992\118

STC de 28.II.1994 (Ponente: GABALDÓN LÓPEZ). RTC1994\62

STC de 15.VI.1998 (Ponente: GARCÍA-MON Y GONZÁLEZ REGUERAL). RTC1998\120

STC de 17.II.2005 (Ponente: JIMÉNEZ SÁNCHEZ). RTC 2005\34

STC de 14.III.2005 (Ponente: GAY MONTALVO). RTC 2005\63

STC de 6.VI.2005 (Ponente: ARAGÓN REYES). RTC 2005\143

STC de 12.II.2007 (Ponente: PÉREZ VERA). RTC 2007\23

STC de 20.IV.2009 (Ponente: JIMÉNEZ SÁNCHEZ). RTC 2009\90

STC de 4.X.2010 (Ponente: JIMÉNEZ SÁNCHEZ). RTC 2010\57

STC de 18.VII.2011 (Ponente: ARAGÓN REYES). RTC 2011\133

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

STSJ de Extremadura de 29.I.1998 (Ponente: JUANES PECES). ARP 1998\830

Sentencias del Tribunal Supremo

STS de 14.V.1984 (Ponente: MORENO MORENO). RJ 1984\2759

STS de 24.XI.1984 (Ponente: ROLDÁN MARTÍNEZ). RJ 1984\5683

STS de 29.VI.1985 (Ponente: DE VEGA RUIZ). RJ 1985\3087

STS de 10.II.1986 (Ponente: ROLDÁN MARTÍNEZ). RJ 1986\504

STS de 12.III.1986 (Ponente: VIVAS MARZAL). RJ 1986\1462

STS de 12.V.1986 (Ponente: VIVAS MARZAL). RJ 1986\2449

STS de 4.VII.1986 (Ponente: COTTA MARQUÉZ DE PRADO). RJ 1986/3885
STS de 20.I.1987 (Ponente: VENTURA FUENTES LOJO). RJ 1987\256
STS de 16.XI.1987 (Ponente: BARBERO SANTOS). RJ 1987\8511
STS de 2.III.1988 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ). RJ 1988\1520
STS de 20.XII.1988 (Ponente: GONZÁLEZ NAVARRO). RJ 1988\9988
STS de 9.VI.1989 (Ponente: BARBERO SANTOS). RJ 1989\5066
STS de 20.IX.1990 (Ponente: SOTO NIETO). RJ 1990\7197
STS de 25.IX.1990 (Ponente: GARCÍA ANCOS). RJ 1990\7238
STS de 26.XI.1990 (Ponente: MONTERO FERNÁNDEZ-CID). RJ 1990\9165
STS de 27.XII.1990 (Ponente: RUIZ VADILLO). RJ 1991\5209
STS de 9.II.1991 (Ponente: BARBERO SANTOS). RJ 1991\5210
STS de 28.VI.1991 (Ponente: BARBERO SANTOS). RJ 1991\7590
STS de 3.XII.1991 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ). RJ 1991\8964
STS de 23.XII.1991 (Ponente: PUERTA LUIS). RJ 1991\9728
STS de 23.IV.1992 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER). RJ 1992\6783
STS de 25.V.1992 (Ponente: HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ). RJ 1992\4332
STS de 31.X.1992 (Ponente: RUIZ VADILLO). RJ 1992\8629
STS de 22.I.1993 (Ponente: PUJALTE CLARIANA). RJ 1993/1114
STS de 24.II.1993 (Ponente: DÍAZ PALOS). RJ 1993\1530
STS de 9.III.1993 (Ponente: MOYNA MÉNGUEZ). RJ 1993\2547
STS de 26.IV.1993 (Ponente: GRANADOS PÉREZ). RJ 1993\3209
STS de 31.V.1993 (Ponente: GRANADOS PÉREZ). RJ 1993\4293
STS de 10.XI.1993 (Ponente: SOTO NIETO). RJ 1993\8387
STS de 15.X.1994 (Ponente: CARRERO RAMOS). RJ 1994\7925
STS de 7.III.1996 (Ponente: GARCÍA-CALVO Y MONTIEL). RJ 1996\2188
STS de 20.V.1996 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER). RJ 1996\3838
STS de 8.XI.1996 (Ponente: GARCÍA-CALVO Y MONTIEL). RJ 1996\8192
STS de 7.XII.1996 (Ponente: DELGADO GARCÍA). RJ 1996\8925
STS de 7.VI.1997 (Ponente: MARTÍN CANIVELL). RJ 1997\4869
STS de 28.X.1997 (Ponente: DE VEGA RUIZ). RJ 1997\7843
STS de 25.II.1998 (Ponente: MÓNER MUÑOZ). RJ 1998\1193
STS de 30.IV.1999 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 1999\3338
STS de 26.VII.1999 (Ponente: DELGADO GARCÍA). RJ 1999\6685

STS de 17.IX.1999 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER). RJ 1999\6667
STS de 21.XII.1999 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 1999\9436
STS de 19.VII.2000 (Ponente: GARCÍA-CALVO Y MONTIEL). RJ 2000\6916
STS de 29.IX.2000 (Ponente: GARCÍA ANCOS). RJ 2000\9251
STS de 6.XI.2000 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 2000\9271
STS de 17.XI.2000 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR). RJ 2000\8940
STS de 18.XII.2000 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ). RJ 2000\10664
STS de 16.II.2001 (Ponente: ABAD FERNÁNDEZ). RJ 2001\1261
STS de 28.III.2001 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 2001\751
STS de 31.VII.2001 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ). RJ 2001\8337
STS de 10.X.2001 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER). RJ 2001\8554
STS de 30.X.2001 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR). RJ 2001\9089
STS de 19.XI.2001 (Ponente: FERNÁNDEZ MONTALVO). RJ 2000/6690
STS de 26.XII.2001 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO). RJ 2002\2033
STS de 8.II.2002 (Ponente: SORIANO SORIANO). RJ 2002\2636
STS de 15.VII.2002 (Ponente: ANDRÉS IBÁÑEZ). RJ 2002\8709
STS de 8.XI.2002 (Ponente: SORIANO SORIANO). RJ 2002\9692
STS de 3.XII.2002 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 2003\404
STS de 5.XII.2002 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA). RJ 2003\546
STS de 30.XII.2002 (Ponente: SORIANO SORIANO). RJ 2003\557
STS de 3.I.2003 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO). RJ 2003\782
STS de 3.IV.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 2003\3989
STS de 3.IV.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 2003\3989
STS de 30.IV.2003 (Ponente: JIMÉNEZ VILLAREJO). RJ 2003\3085
STS de 30.V.2003 (Ponente: CALVO-RUBIO). RJ 2005\7144
STS de 10.X.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 2003\7426
STS de 28.XI.2003 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 2004\91
STS de 4.XII.2003 (Ponente: MARTÍN PALLÍN). RJ 2004\1780
STS de 25.III.2004 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR). RJ 2004\2300
STS de 15.VII.2004 (Ponente: GARCÍA ANCOS). RJ 2004\5627
STS de 10.XII.2004 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ). RJ 2004\8248
STS de 24.I.2005 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ). RJ 2005\1070
STS de 3.II.2005 (Ponente: RAMOS GANCEDO). RJ 2005\6665

STS de 10.II.2005 (Ponente: SAAVEDRA RUIZ). RJ 2005\4345
STS de 19.V.2005 (Ponente: MARTÍN PALLÍN). RJ 2005\7645
STS de 13.VII.2005 (Ponente: MARTÍN PALLÍN). RJ 2005\ 6824
STS de 14.XI.2005 (Ponente: GARCÍA PÉREZ). RJ 2006\2589
STS de 25.XI.2005 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA). RJ 2006\320
STS de 20.I.2006 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER). RJ 2006\604
STS de 18.IV.2006 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE). RJ 2006\3312
STS de 21.VI.2006 (Ponente: ANDRÉS IBÁÑEZ). RJ 2006\5182
STS de 10.VII.2006 (Ponente: MONTERDE FERRER). RJ 2007\479
STS de 18.IX.2006 (Ponente: RAMOS GANCEDO). RJ 2006\6479
STS de 6.X.2006 (Ponente: SORIANO SORIANO). RJ 2006\8006
STS de 15.XII.2006 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER). RJ 2006\9505
STS de 1.II.2007 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER). RJ 2007\3246
STS de 26.I.2007 (Ponente: MARTÍNEZ ARRIETA). RJ 2007\1586
STS de 15.II.2007 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE). RJ 2007\3385
STS de 20.III.2007 (Ponente: DELGADO GARCÍA). RJ 2007\7295
STS de 6.VI.2007 (Ponente: GARCÍA PÉREZ). RJ 2007\4818
STS de 29.XI.2007 (Ponente: SIERRA GIL DE LA CUESTA). RJ 2007\8454
STS de 10.XII.2007 (Ponente: GIMÉNEZ GARCÍA). RJ 2008\475
STS de 15.VII.2008 (Ponente: GRANADOS PÉREZ). RJ 2008\4285
STS de 30.X.2008 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 2008\7129
STS de 13.XI.2008 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE). RJ 2008\7739
STS de 12.II.2009 (Ponente: BACIGALUPO ZAPATER). RJ 2009\2817
STS de 29.V.2009 (Ponente: GRANADOS PÉREZ). RJ 2009\4202
STS de 4.II.2010 (Ponente: AGUALLO AVILÉS). RJ 2010\2805
STS de 25.VI.2010 (Ponente: VARELA CASTRO). RJ 2010\7169
STS de 12.VII.2010 (Ponente: JULIANI HERNÁN). RJ 2010\4325
STS de 6.X.2011 (Ponente: JORGE BARREIRO). RJ 2011\7487
STS de 19.I.2012 (Ponente: GRANADOS PÉREZ). RJ 2012\2057
STS de 30.IV.2012 (Ponente: SÁNCHEZ MELGAR). RJ 2012\5975
STS de 9.VII.2012 (Ponente: SORIANO SORIANO). RJ 2012\7078
STS de 8.XI.2012 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ). RJ 2012\11360
STS de 5.XII.2012 (Ponente: BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE). RJ 2013\217

STS de 24.X.2013 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TURÓN). RJ 2013\7893
STS de 19.XI.2013 (Ponente: MARTÍNEZ ARRIETA). RJ 2013\7898
STS de 11.III.2014 (Ponente: MONTERDE FERRER). RJ 2014\1902
STS de 3.IV.2014 (Ponente: SORIANO SORIANO). RJ 2014\1779
STS de 18.VI.2014 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ). RJ 2014\4377
STS de 9.X.2014 (Ponente: MARTÍN TIMÓN). RJ 2014\5071
STS de 22.X.2014 (Ponente: FERRER GARCÍA). RJ 2014\6747
STS de 13.XI.2014 (Ponente: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE). RJ 2014\5703
STS de 29.IV.2015 (Ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN). RJ 2015\2018
STS de 2.IX.2015 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ). RJ 2015\3974
STS de 1.XII.2015 (Ponente: MAZA MARTÍN). RJ 2015\5562
STS de 29.II.2016 (Ponente: MAZA MARTÍN). RJ 2016\600
STS de 2.III.2016 (Ponente: JORGE BARREIRO). RJ 2016\5767STS
STS de 11.III.2016 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA). RJ 2016\985
STS de 16.III.2016 (Ponente: MARCHENA GÓMEZ). RJ 2016\824
STS de 9.VI.2016 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA). RJ 2016\2164
STS de 13.VI.2016 (Ponente: MARTÍNEZ ARRIETA). RJ 2016\2531
STS de 16.VI.2016 (Ponente: GRANADOS PÉREZ). RJ 2016\526
STS de 27.IX.2016 (Ponente: COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA). RJ 2016\4721
STS de 24.V.2017 (Ponente: VARELA CASTRO). RJ 2017/374

Sentencias de Audiencias Provinciales

SAP de Girona de 30.VI.1994 (Ponente: LACABA SÁNCHEZ). ARP 1994\334
SAP de Barcelona de 2.VI.1998 (Ponente: THOMAS ANDREU). ARP 1998\3071
SAP de Asturias de 27.V.1999 (Ponente: BARRIO BERNARDO-RUA). ARP 1999\1907
SAP de Valladolid de 16.XI.1999 (Ponente: MIÑAMBRES FLÓREZ). ARP 1999\4231
SAP de Madrid de 11.II.2002 (Ponente: SILVA CASTAÑO). ARP 1999\1907
SAP de Málaga de 11.IV.2002 (Ponente: GARCÍA ORTIZ). JUR 2002\183701
SAP de León de 3.VII.2002 (Ponente: MUÑIZ DÍEZ). JUR 2002\260644
SAP de Madrid de 20.IX.2002 (Ponente: DESCONOCIDO). ARP 2002\735
SAP de Zaragoza de 6.III.2003 (Ponente: CUCALA CAMPILLO). ARP 2003\759
SAP de Málaga de 1.IX.2003 (Ponente: MOLERO GÓMEZ). ARP 2004\13

SAP de Córdoba de 10.XII.2003 (Ponente: BAENA RUIZ). JUR 2004\2016

SAP de Ciudad Real de 6.IX.2004 (Ponente: MORENO CARDOSO). JUR 2004\255100

SAP de La Rioja de 21.X.2005 (Ponente: FRAILE MUÑOZ). JUR 2005\272889

SAP de Alicante de 21.III.2006 (Ponente: OJEDA DOMÍNGUEZ). JUR 2007\20748

SAP de Madrid de 16.VI.2006 (Ponente: LÓPEZ CANDELA). ARP 2007\115

SAP de Madrid de 26.VII.2006 (Ponente: ALHAMBRA PÉREZ). JUR 2007\86010

SAP de Vizcaya de 27.III.2007 (Ponente: DÍEZ NOVAL). JUR 2007\136621

SAP de Jaén de 9.V.2007 (Ponente: ARIAS-SALGADO ROBSY). ARP 2007\482

SAP de Burgos de 13.VII.2007 (Ponente: REDONDO ARGÜLLES). ARP 2007\717

SAP de A Coruña de 28.IX.2007 (Ponente: PANTÍN REIGADA). ARP 2007\738

SAP de A Coruña de 30.I.2009 (Ponente: TABOADA CASEIRO). JUR 2009\379833

SAP de Córdoba de 11.V.2010 (Ponente: PUEBLA POVEDANO). ARP 2010\1247

SAP de Zaragoza de 14.V.2014 (Ponente: MURILLO Y GARCÍA ATANCE). JUR 2014\167994

SAP de Madrid de 17.II.2014 (Ponente: BENITO LÓPEZ). ARP 2014\251

SAP de Barcelona de 7.V.2014 (Ponente: GUIL ROMÁN). ARP 2014\495

SAP de Barcelona de 17.VII.2014 (Ponente: ARZUA ARRUGAETA). ARP 2014\1215

SAP de Guipúzcoa de 28.X.2014 (Ponente: SUBIJANA ZUNZUNEGUI). JUR 2015\14059

SAP de Zaragoza de 14.XI.2014 (Ponente: BLASCO OBEDÉ). JUR 2015\70387

SAP de Asturias de 13.I.2015 (Ponente: GARCÍA-BRAGA PUMARADA). ARP 2015\222

SAP de Madrid de 16.III.2015 (Ponente: PELAYO GARCÍA LLAMAS). JUR 2015\134563

SAP de Madrid de 12.VI.2015 (Ponente: BALLESTEROS MARTÍN). JUR 2015\174520

SAP de Barcelona de 27.VII.2015 (Ponente: FIGUERAS IZQUIERDO). JUR 2015\257551

SAP de Pontevedra de 30.IX.2015 (Ponente: FARIÑA CONDE). ARP 2015\241918

SAP de Madrid de 4.XII.2015 (Ponente: ALHAMBRA PÉREZ). JUR 2016\16291

SAP de Vizcaya de 14.XII.2015 (Ponente: AYO FERNÁNDEZ). JUR 2016\70089

SAP de Tarragona de 7.I.2016 (Ponente: ESPIAU BENEDICTO). JUR 2016\49997

SAP de Islas Baleares de 29.I.2016 (Ponente: DE LA ALMUDENA ÁLVAREZ TEJERO). ARP 2016\18

SAP de Guipúzcoa de 5.II.2016 (Ponente: MAESO VENTUREIRA). ARP 2016\433

SAP de Las Palmas de 11.II.2016 (Ponente: VERÁSTEGUI HERNÁNDEZ). ARP 2016\684

SAP de Cáceres de 12.II.2016 (Ponente: PÉREZ APARICIO). JUR 2016\62272

SAP de Barcelona de 18.III.2016 (Ponente: IBARRA IRAGUEN). JUR 2016\123548

SAP de Valencia de 26.IV.2016 (Ponente: SOLAZ ROLDÁN). JUR 2016\88850

SAP de Murcia de 19.V.2016 (Ponente: ROIG ANGOSTO). ARP 2016\762

SAP de Barcelona de 5.VII.2016 (Ponente: ARMAS GALVE). JUR 2016\213270

SAP de Pontevedra de 27.VII.2016 (Ponente: FARIÑA CONDE). JUR 2016\209964

SAP de A Coruña de 9.I.2017 (Ponente: MARTELO PÉREZ). ARP 2017\24

SAP de Palma de Mallorca de 17.II.2017 (Ponente: ROMERO ADÁN). ARP 2017\99

Acuerdos del Pleno no jurisdiccional

Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 25.IV.2006, Sala de lo Penal. JUR 2006\169749

Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 18.VII.2006, Sala de lo Penal. JUR 2006\194934

CIRCULARES, INFORMES, INSTRUCCIONES Y CONSULTA

Circulares

Circular de la FGE 2/2009, de 4 de mayo, sobre la interpretación del término regularizar en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal

Circular de la FGE 1/2011, de 1 de junio, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código penal efectuada por la LO 5/2010

Circular de la FGE 2/2011, de 2 de junio, sobre la reforma del Código Penal por Ley Orgánica 5/2010 en relación con las organizaciones y grupos criminales

Circular de la FGE 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015

Informes

Informe del CGPJ, de 28 de junio de 2012, al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

Informe del CGPJ, de 30 de septiembre de 2014, al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Informe (primero) del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005, entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Instrucciones

Instrucción de la FGE 5/2005, de 15 de junio, sobre interrupción de la prescripción

Instrucción de la FGE 3/2007, de 30 de marzo, sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del IVA

Consulta

Consulta de la FGE 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal