

*Y le preguntaron, diciendo: Maestro, sabemos que  
dices y enseñas rectamente, y que no haces  
acepción de persona, sino que enseñas el  
camino de Dios con verdad.*

*¿Nos es lícito dar tributo a César, o no?*

*Mas él, comprendiendo la astucia de ellos, les dijo:*

*¿Por qué me tentáis?*

*Mostradme la moneda. ¿De quién tiene la imagen y  
la inscripción? Y respondiendo dijeron: De César.*

*Entonces les dijo: Pues dad a César lo que es de  
César, y a Dios lo que es de Dios.*

*Lucas XX 21-26*

## ABREVIATURAS

ADPCP	Anuario de Derecho penal y Ciencias penales.
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AJA	Actualidad Jurídica Aranzadi
AT	Agencia Tributaria
AP	Audiencia Provincial
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC.AA.	Comunidades Autónomas.
CC	Código Civil
CDJ	Cuadernos de Derecho Judicial
CE	Constitución Española.
CGPJ	Consejo General el Poder Judicial

CESEJ	Centro de Estudios Superiores de Especialidades jurídicas
Coord.	Coordinador
CP	Código penal
CPC	Cuadernos de Política Criminal
CT	Crónica Tributaria
Dir.	Director
EJB	Enciclopedia jurídica básica
EPyC	Estudios penales y criminológicos
GF	Gaceta Fiscal
HPE / REP	Hacienda pública española. Revista de economía pública
IAE	Impuesto de actividades económicas
IBI	Impuesto de bienes inmuebles

IEF	Instituto de Estudios Fiscales
INE	Instituto Nacional de Estadística
IRPF	Impuesto de la renta de las personas físicas.
IS	Impuesto de sociedades
IVA	Impuesto al valor añadido.
JpD	Jueces para la Democracia
LECrim	Ley de enjuiciamiento criminal
LGP	Ley Orgánica 1/1979, de 26 de septiembre, General Penitenciaria
LGT	Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre
LO	Ley Orgánica.
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

LOPJ	Ley orgánica del Poder Judicial
LRHL	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.
NEJ	Nueva enciclopedia jurídica
PPU	Promociones y publicaciones universitarias
QF	Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal
RDP	Revista de Derecho Público
RDyPP	Revista de Derecho y proceso penal
RDFHP	Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública
RECPC	Revista electrónica de ciencia penal y Criminología.
REDC	Revista española de Derecho constitucional

REDF	Revista española de derecho financiero
REDP	Revista electrónica de Derecho penal.
RES	Revista de estudios sociales
RFDUCM	Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid
RGIT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
RIEE	Revista del Instituto de Estudios Económicos

RITPy AJD	Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
RJC	Revista Jurídica de Cataluña
RO	Revista de Occidente
RTT	Revista Técnica Tributaria
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJCE	Tribunal de justicia de la Comunidad Europea
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

UNAM

Universidad Nacional  
Autónoma de México

WiStG

Ley penal económica



## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación, tiene por objeto el análisis jurídico dogmático del delito de defraudación tributaria previsto en el título XIV, relativo a los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social, específicamente en el artículo 305 del CP. El delito de defraudación tributaria, en los últimos años ha despertado gran interés no sólo en el ámbito de la doctrina, sino también en el ámbito legislativo, para ello basta ver las abundantes regulaciones y modificaciones que se han dado en este campo. Un claro ejemplo se encuentra en las reformas que se han producido desde 1977, momento en el cual se regula de manera formal el delito de defraudación tributaria a través de la ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas urgentes de reforma fiscal, hasta la LO 10 /2005.

Como hemos señalado, desde su regulación el delito de defraudación tributaria ha sufrido diversas reformas. No obstante, consideramos que las de mayor calado se produjeron a través de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril<sup>1</sup>, en la que se modifica diversos preceptos del CP en el ámbito de los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social. En lo referente al delito de defraudación tributaria dicha reforma se justificó en razón de que la regulación realizada en 1977 no tuvo los efectos de prevención general esperados. Pues si el propio artículo 31.1, de la CE establece el principio de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo y no confiscatorio. Dicho principio, resulta irrenunciable por el Estado, lo cual no se realizará si el fraude fiscal no encuentra, para sus más graves manifestaciones, una respuesta penal.

Otra importante reforma fue la introducida en la Ley Orgánica de 6/1995, de 29 de junio<sup>2</sup>, en la que se introduce el actual párrafo 4 del artículo

---

<sup>1</sup> Publicada en el Boletín Oficial del Estado No. 103, de 30 de abril de 1985

<sup>2</sup> Publicada en el Boletín Oficial del Estado No 155 de 30 de junio de 1995

305, en el sentido de exención de la pena a aquellos sujetos que regularizaren su situación tributaria, bajo ciertos supuestos.

El delito fiscal, representa a nuestro juicio uno de los problemas ocultos de gran trascendencia en la sociedad actual, puesto que si bien los efectos que presentan dichos delitos no son visibñles *prima facie*, estos son devastadores en el ámbito económico, la sociedad en general se muestra un tanto indiferente a tal problemática, en razón de las propias peculiaridades del delito. Su configuración sustancial, nace de la relación jurídico-tributaria entre la Hacienda pública como sujeto activo y el obligado tributario como sujeto pasivo del impuesto. Bajo tal perspectiva, entendemos que su regulación en el CP, se debe no solo a los principios de orden penal inspirados en el ordenamiento jurídico, sino que además, la característica del sujeto pasivo (en *sensu stricto* la Hacienda pública), hace que su estudio tenga connotaciones más allá de las fronteras del Derecho penal, puesto que, la contribución al sostenimiento del gasto público, es el principio vital del cuerpo político, y como tal sostiene su vida y movimientos y lo capacita para cumplir sus funciones más esenciales<sup>3</sup>, resulta imprescindible realizar *prima facie*, valoraciones de política criminal.

Bajo esta perspectiva, en nuestra investigación realizamos un marco conceptual y criminológico del delito tributario. Es por ello que en primer lugar, realizamos un estudio de la finalidad y límites del delito tributario, así como su justificación en el marco punitivo, puesto que en la actualidad existen diversos planteamientos en mantener a los delitos contra la Hacienda pública fuera del ámbito penal, dejándo su regulación en el Derecho administrativo sancionador, o inclusive un Derecho penal de la intervención que va a medio camino entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador. Por otra parte, se pone de manifiesto cual es la función y nivel de legitimación del delito tributario, ello visto a través de la teoría normativa funcionalista. De igual manera, se aborda la

---

<sup>3</sup> Vid. ampliamente HAMILTON, A. / MADISON, J. / JAY, J. *El federalista*, 2ª ed. en español, trad. VELASCO Gustavo R., Fondo de cultura económica, México, 2001, pág. 119

diferencia sustancial que existe entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador, pues en muchas de las ocasiones la diferencia resulta casi imperceptible, no obstante planteamos que la diferencia al menos entre el delito tributario y aquéllos ilícitos administrativos es propiamente normativa.

Resulta de gran importancia, junto a los demás supuestos político criminales, acotar un estudio criminológico de la delincuencia tributaria, misma que corresponde en toda su amplitud a los llamados delitos de cuello blanco, que si bien existe una abundante bibliografía al respecto, al menos por lo que hace al delito fiscal realmente son escasas. Si bien, dicho modelo o estudio criminológico en esencia corresponde al modelo del delincuente de cuello blanco, consideramos oportuno realizar un estudio particular del delincuente fiscal. Finalmente en este primer capítulo no podíamos pasar por alto uno de los temas que más debate ha suscitado en la doctrina penal de todas las latitudes del mundo. Hablamos del denominado Derecho penal del enemigo, adaptando tal instituto al delito de defraudación tributaria y viendo hasta que punto es conveniente su aplicación en este ámbito del Derecho penal.

En el segundo capítulo, abordamos el estudio tanto de los elementos normativos de remisión, como de la ley penal en blanco. Esto se justifica prácticamente, ya que el tipo que se analiza se compone de elementos normativos de valoración, y al mismo tiempo es una ley penal en blanco, puesto que al realizar un estudio en su conjunto de ambos elementos se advierte que éstos no son incompatibles entre si, sino antes bien, pueden coexistir, pues existen vocablos que deben de ser valorados jurídicamente, mientras que el tipo en su conjunto es una norma penal en blanco.

Ahora bien en el capítulo tercero, se analiza las modalidades de la conducta típica. En razón de que el propio tipo textualmente señala que la defraudación tributaria se podrá cometer ya sea por acción u omisión. Y dado que las peculiaridades que cada una de ellas conlleva a análisis de diversa índole, así,

no se podrá imputar un delito de defraudación tributaria por el simple hecho de no haber realizado su declaración. Mientras que en el ámbito de la acción no encontramos con diversas modalidades, tales como la elusión, obtención indebida o el disfrute indebido de beneficios. Por otra parte, los sujetos del comportamiento típico reviste características particulares, pues mientras que el sujeto activo del comportamiento típico debe tener *ex ante* una relación jurídico tributaria con el sujeto pasivo, lo que lo convierte en un delito de infracción de un deber. Situación que si bien no presenta mayor conflicto, en el ámbito de las personas jurídicas encontramos una barrera infranqueable para poderles imputar un delito, a pesar que es precisamente en el seno de ésta persona jurídica donde se comenten la mayoría de los delitos tributarios. Igualmente analizamos las diversas posibles formas de intervención en este delito.

Referente a las modalidades de la conducta éstas se podrán desarrollar a través de la elusión, obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales. Por lo cual, es necesario estudiar cada una de dichas modalidades, puesto que nos encontramos ante supuestos verdaderamente heterogéneos, cuyo tratamiento y distinción resultan diversos dependiendo de la modalidad y tributo defraudado.

De igual manera, en dicho capítulo se aborda el estudio de los sujetos del comportamiento típico. Si bien, existe polémica por establecer si en lo referente al sujeto activo del delito nos encontramos ante un delito común o especial, consideramos que dicho tipo corresponde más bien a un delito de infracción de un deber, ello causado por la especial relación entre el contribuyente y la Hacienda pública. En cuanto, a la responsabilidad de las personas jurídicas, resulta de vital importancia en el delito de defraudación tributaria, puesto que la mayoría de dichos delitos se comete en el ámbito de la empresa, si bien tenemos en el actual CP, que el artículo 31.2 propone como responsables solidarias a las personas jurídicas consideramos que tal regulación resulta insuficiente además de inconstitucional, puesto que al no dar garantía de audiencia a dicha persona

jurídica, resulta más que cuestionable dicho precepto. Ahora bien, consideramos que es más que necesario el establecimiento de responsabilidad penal de las personas jurídicas, ello en base a un modelo de autorreferencialidad, puesto que si a una persona jurídica es sujeto de libertad además de sanciones por otros ámbitos del Derecho, como lo son el civil o administrativo, no vemos inconveniente en imponer sanciones penales. Asimismo, abordamos las posibles formas de intervención, que se pueden presentar en el delito tributario, haciendo una especial referencia al asesor tributario, por las características *sui generis* que este presenta. Finalmente, analizamos al sujeto pasivo del delito, en este caso el Estado, las CC.AA, los entes locales y forales, la peculiaridad de dichos sujetos pasivos además de ser en un ente abstracto, pueden concurrir en un mismo delito como víctimas, puesto que al existir tributos parcialmente cedidos por el Estado a las CC.AA., la defraudación de dicho tributo atañe a ámbos sujetos pasivos. En lo referente al sujeto pasivo del delito, éste reviste ciertas particularidades dignas de destacar. En primer término, es necesario señalar que al ser un delito contra el Estado en su ámbito socioeconómico, se debe establecer que nos encontramos ante una sola víctima y no así ante una víctima colectiva, puesto que el Estado al ser una persona jurídica independiente que si bien representa a la sociedad, éste es capaz de realizar actos jurídicos como un solo ente, y no así la sociedad es la que los realiza, además de que si bien los efectos que presenta el delito tributario repercuten en la sociedad, es precisamente el Estado como ente individual quien resiente dicha conducta lesiva.

En el capítulo cuarto, estudiamos el instituto de la imputación objetiva, haciendo especial referencia al ámbito de la victimodogmática, puesto que las peculiaridades que revisten al sujeto pasivo, así como su forma de intervención en el delito resultan dignas de estudio. El Estado al establecer, en el ámbito de los tributos la forma de autoliquidación, da pie o mejor dicho renuncia a la tutela efectiva del cumplimiento exacto del pago debido, no obstante dicha renuncia trae consigo la ventaja de mayor celeridad y oportunidad del contribuyente al realizar sus declaraciones.

Asimismo, planteamos el deber de veracidad que tiene el contribuyente ante la Hacienda pública, lo cual excluye la denominada *misè en scene*. Sin embargo, advertimos que el deber de veracidad no es el único criterio a tomar en consideración. Antes bien, es sólo un criterio más a añadir en el estudio dogmático del delito. Por otra parte, estudiamos la figura de las conductas neutrales, el principio de confianza y la prohibición de regreso en el ámbito tributario, pues estas en mayor o menor medida tienen repercusión en el ámbito de la participación, especialmente con el asesor fiscal o en el ámbito de organización empresarial.

El capítulo quinto, lo dedicamos a realizar un estudio sobre consideraciones específicas sobre los elementos típicos. Así por una parte, analizamos si es lícito atribuir un delito de defraudación tributaria sobre los presupuestos de las actividades ilícitas, ya que tal polémica se ha llegado a plantera a nivel de la jurisprudencia, posición que de un inicio debemos rechazar de facto, en razón de que si optamos por la posición contraria sería tanto como aceptar que el Estado puede blanquear capitales. Por otra parte, analizamos el resultado material de dicho delito, el cual no cabe duda que es un resultado meramente patrimonial, tomado posición a favor de establecer que la cuantía defraudada forma parte de los elementos del tipo y no así como una condición objetiva de punibilidad, situación que tiene repercusión en el ámbito del error, puesto que si se considera que la cuantía es una condición objetiva de punibilidad al no ser ésta abarcada por el dolo, resulta irrelevante en esta materia. De igual manera en este capítulo estudiamos la constitución del dolo, el cual consideramos es más que suficiente para poder imputar dicho delito, ya que el animo defraudatorio, resulta secundario, pues basta únicamente el conocimiento y el querer realizar la acción típica de defraudar a la Hacienda pública para la existencia del injusto y por tanto no se requiere ningún elemento subjetivo extra.

En el capítulo sexto, relativo a la antijuridicidad, hacemos un estudio general concerniente a la evolución del bien jurídico, para posteriormente abordar el análisis de las posiciones dogmáticas defendidas sobre el bien jurídico en el delito contra la Hacienda pública. Así abarcamos, desde aquellas primeras posiciones que lo configuraban como un delito de falsedad, hasta aquéllas teorías de orientación patrimonial, sin dejar de desconocer que la función del Derecho penal no sólo se compone de la protección de bienes jurídicos sino que además protege la vigencia del ordenamiento jurídico. Asimismo, en dicho capítulo abordamos las diferentes causas de justificación que pudiesen concurrir en el delito tributario, inclusive algunas que parecieren de imposible configuración se han dado supuestos en el ámbito jurisprudencial en el que se han llegado a plantear, tales como la legítima defensa, estado de necesidad.

El capítulo séptimo, analizamos el ámbito de la culpabilidad, en el cual analizamos los supuestos de error tanto de tipo como de prohibición. Mismos que son difíciles de deslindar en este delito, ya que el desconocimiento del deber fiscal puede producir tanto un error de tipo como de prohibición.

En el capítulo octavo analizamos el fundamento de la punibilidad, así como su inclusión en la definición del delito. Asimismo, abordamos tanto las condiciones objetivas de punibilidad como las circunstancias modificativas de la punibilidad. Referente a las condiciones objetivas de punibilidad, como ya ha quedado anotado se ha discutido si la cuantía de los 120.000€, es parte del tipo o al contrario es una condición objetiva de punibilidad, posición primera es la que adoptamos, es decir dicha cuantía forma parte del tipo. Asimismo, hacemos un estudio específico sobre las causas de regularización en el delito fiscal, atendiendo a los presupuestos positivos y negativos que requiere éste para otorgar el beneficio del levantamiento de pena.

El capítulo noveno está dedicado al problema de la consumación y las formas imperfectas de ejecución. Respecto al primero, cabe decir que es un tema

de gran calado y a la vez polémico, que ha dado fruto a divergentes posiciones por parte de la doctrina, no obstante es necesario distinguir la modalidad de los tributos que se defraudan, ya que dependiendo de estos varía la consumación de dicho delito. De igual manera, estudiamos el instituto de la tentativa, que se podrá plantear en aquéllos supuestos tanto de complementación de la declaración, así como la modalidad de la conducta realizada en específico a la hora de defraudar, ya que en la omisión resulta imposible su configuración.

Finalmente, en el último capítulo realizamos un estudio, sobre la incidencia de la prescripción tributaria en el Derecho penal. Para ello, realizamos un estudio por separado tanto de la prescripción penal como la prescripción administrativa, y observamos los efectos de cada una de ellas. Posteriormente, señalamos las causas y efectos de la inclusión de la incidencia de la prescripción tributaria en el ámbito penal, haciendo la distinción de inclusión e incidencia, puesto que la inclusión se refiere a tomar en consideración dentro del ámbito del Derecho penal a la prescripción tributaria, situación que a todas luces resulta improcedente. No obstante la incidencia de la prescripción tributaria, causa efecto en materia penal, mas no con ello se quiere decir que se deba de incluir ésta los propios límites del ámbito penal.

En consecuencia, creemos necesario un examen profundo de este delito, ya que su repercusión radica en los intereses no sólo de una persona como lo es el Estado, sino en toda la sociedad y por tanto requiere de una protección jurídico penal, al no existir otras instancias del ordenamiento que permitan de forma eficaz su tutela. Consideramos que las cuestiones y problemas tratados en el trabajo resultan más que suficientes para *per se* justificar la investigación llevada a cabo, puesto que el delito de defraudación tributaria es un tema actual y complejo que requiere de un profundo análisis.



**CAPÍTULO I**  
**MARCO CONCEPTUAL, CRIMINOLÓGICO**  
**Y POLÍTICO-CRIMINAL DEL DELITO**  
**TRIBUTARIO**

## I. Consideraciones previas sobre la delincuencia económica (Génesis normativa del delito tributario)

Se podría señalar de manera general que los «delitos tributarios» forman parte del llamado Derecho penal económico, entendido este último *stricto sensu* como aquel conjunto de normas jurídico-penales que tiene como finalidad la protección del sistema económico estatal<sup>4</sup>. Pero precisamente la infracción de los delitos contra la Hacienda pública lesionan el ámbito económico no solo en su nivel de gobierno estatal, sino también autonómico, foral o local, dependiendo del tributo que se defraude y si este se ha cedido total o parcialmente a dichos niveles de gobierno.

De ahí que, al estar inmersos los delitos tributarios en el Derecho penal económico, y ser frecuente planteamientos que establecen que al regularse por vía penal conductas concernientes a la materia económica, el Derecho penal se encuentra en franca expansión, ello fundamentado en que al crearse esas figuras delictivas se alejan de lo que tradicionalmente (Derecho penal liberal) constituyó el Derecho penal nuclear<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Vid. al respecto BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / PÉREZ MANZANO, Mercedes / SUÁREZ GONZÁLEZ, Carlos, *Manual de Derecho Penal, PE. Delitos patrimoniales y económicos*. 2<sup>da</sup>. Ed., Centro de Estudios Ramón Areces S.A. Madrid, 1993, pág. 562. Para TIEDEMANN la noción del Derecho penal económico corresponde: « . . .al concepto de los delitos contra la economía del proyecto alternativo (1977). En esta obra colectiva los delitos económicos y el Derecho penal económico se caracterizaban por tres criterios: En primer lugar, el delito económico no sólo se dirige contra intereses individuales sino también contra intereses social-supraindividuales (colectivos) de la vida económica, es decir lesionan bienes jurídicos colectivos o social-supraindividuales de la economía. El bien protegido no es, por tanto, en primer termino el interés individual de los agentes económicos sino del orden económico estatal en su conjunto, el desarrollo de la organización de la economía política con sus ramas específicas (sistema financiero, sistema crediticio, etc. . .), Vid. en TIEDEMANN, Klaus, *Lecciones de Derecho penal económico comunitario, español, alemán*), Promociones y publicaciones universitarias, Barcelona 1993, pág. 32. (cursivas añadidas), de igual manera Vid, SCHÜNEMAN, Bernarnd, «Con el concepto de criminalidad de empresa se designa, pues, todo el ámbito de los delitos económicos en los que por medio de una actuación de una empresa . . . la criminalidad de empresa constituye la parte más importante de la criminalidad económica, no sólo desde el punto de vista práctico, sino también desde punto de vista del practico jurídico-penal y de la política criminal, es algo que salta a la vista.» en «Cuestiones básicas de Dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa» *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*. Ministerio de justicia tomo XLI, Fascículo I. Enero-Abril. 1988, pág.531 (cursivas añadidas).

<sup>5</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho Penal Económico PG*, Tirant lo blanch, Valencia 1998, pág. 21.

No obstante, dichas afirmaciones no son de recibo en lo que específicamente se refiere al ámbito penal-tributario, puesto que los orígenes de dicho delito se pueden remontar al Derecho hispánico de la Edad Media, tal y como lo atestigua el libro de las siete partidas de Alfonso X «El sabio»<sup>6</sup>.

Las conductas tendentes a defraudar a la hacienda pública han existido desde el momento mismo en que históricamente se pone en marcha, un sistema más o menos organizado del pago de tributos. De ahí que resulte un tanto alarmista y exagerado por parte de algún sector doctrinal<sup>7</sup>, en lo concerniente al Derecho penal económico y en particular a los delitos tributarios, la crítica dirigida en el sentido de que el Derecho penal ha extendido sus funciones de «*protección de bienes jurídicos*», tomando como argumento principal para tal entendimiento que la protección que ha de dispensar el Derecho penal a los bienes jurídicos debe ser exclusivamente personal, quedando por tanto en segundo plano la regulación de bienes jurídico-penales de carácter supraindividual, ya que según dicha concepción estos serán dignos de tutela hasta en tanto sean tomados en consideración como intereses mediatos instrumentales al servicio del individuo<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Vid. Novísima recopilación de las leyes de España, Libro VI, Título XVII, Ley III, Dictada por D. Juan II en Valladolid, año 1415 y D. Enrique IV en Toledo año 1462, en donde establecían: «*Los Alcaydes de castillos y fortalezas no exiján de los pasajeros, ganados y mercaderías otras imposiciones que los derechos antiguamente acostumbrados. Los alcaldes 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 lleven aquellos derechos que antiguamente de tiempo inmemorial se acostumbraron a llevar, y no mas; y si lo contrario hicieren, incurran 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 Justicias de cualesquier ciudades y villas lugares donde esto acaeciere, que puedan dello conocer y juzgar, y hacer cumplimiento de justicia contra dichos alcaldes. (ley 9 Tit. 5 Lib. 6R)*», en la actualidad dicha descripción podría encuadrar perfectamente en el artículo 305 CP, en la modalidad de los obligados a retener ingresos a cuenta

<sup>7</sup> Vid. al respecto, AA.VV., *La insostenible situación del derecho penal*, edición española a cargo del Área de Derecho penal de la Universidad Pompeu Fabra. Comares, Granada, 1999, passim.

<sup>8</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, «*Algunas reflexiones sobre la moderna teoría del Big Crunch en la selección de bienes jurídicos-penales. (Especial referencia al ámbito económico)*» en AAVV *La ciencia del Derecho penal ante el nuevo siglo. Libro homenaje al profesor Dr. Don José Cerezo Mir*, Tecnos, Madrid 2002, pág. 397

Estimamos que esta crítica es rechazable, en primer lugar porque como se viene defendiendo en este trabajo, bajo un punto de vista funcional-normativo, el Derecho penal tiene como función primordial la confirmación de la vigencia de la norma, sin detrimento de su conexión con la función de protección de bienes jurídicos. Así pues, el Derecho penal configura la identidad normativa de la sociedad<sup>9</sup> y no solo la protección de bienes jurídicos, puesto que la lesión que éstos sufran son un suceso natural, que por tanto no es privativo al Derecho penal, pues la lesión que primordialmente interesa debe ser normativamente definida, con lo que en la actualidad resulta arcaico sostener una fundamentación puramente ontológica<sup>10</sup>.

Empero, apartándonos sustancialmente de la crítica que hace la escuela de Frankfurt del panorama actual del Derecho penal, no podemos dejar de reconocer la existencia de una *metamorfosis* (más que una propia expansión<sup>11</sup>), al menos por lo que respecta al ámbito económico.

Efectivamente, como destaca SILVA SÁNCHEZ, existen diversas causas de expansión en el Derecho penal, entre las cuales están los nuevos intereses sociales, aparición de nuevos riesgos, institucionalización de la inseguridad, sensación social de inseguridad, sociedad de sujetos pasivos, identificación de la sociedad con la víctima, desprestigio social de otras instancias de protección, gestores atípicos de la moral, la política social en Europa y el gerencialismo<sup>12</sup>, causas que

---

<sup>9</sup> Vid. al respecto una fundamentada crítica sobre el bien jurídico a JAKOBS, Günther, *¿Qué protege el Derecho penal: Bienes jurídicos o la vigencia de la norma?*, trad. CANCIO MELIÁ, Manuel, Ediciones Jurídicas Cuyo, Argentina, 2003, *passim*.

<sup>10</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Derecho penal PG. Tomo I Fundamentos Científicos del Derecho Penal*, 5<sup>ta.</sup> ed., con la colaboración de Miguel POLAINO-ORTS, Bosch, Barcelona 2004, pág. 142.

<sup>11</sup> Vid. respecto al fenómeno político criminal de la expansión del Derecho penal con amplísima bibliografía SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, 2<sup>da.</sup> ed., revisada y ampliada, Civitas, Madrid 2001, *passim*, Asimismo DÍEZ REPOLLES, José Luis, en «El nuevo Derecho penal de la seguridad ciudadana», en REDP 06-03, 2004, versión on line [http:// criminet.ugr.es / recpc](http://criminet.ugr.es/recpc).

<sup>12</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *op. cit.* 2001, pág.s 25 y ss.

no corresponden del todo en los fundamentos de regulación del ámbito tributario, como hemos señalado anteriormente.

Por lo que respecta a las conductas tendentes a la defraudación tributaria, si bien es cierto se regularon por vez primera bajo esa denominación en el artículo 35 de la ley 50/1977 de 14 de Noviembre, sobre las medidas urgentes de la reforma fiscal<sup>13</sup>, no se puede ello estimar como causa de regulación de *nuevos intereses*. Como ha quedado apuntado *ex ante* ya existía regulación sobre la materia, no obstante que en *sensu stricto* no se pueda señalar como antecedente al delito tributario, si se le puede señalar como precedente, puesto que si tomamos en cuenta que en el siglo XIII no existía un derecho tributario, ni un Derecho penal con las características que hoy los conocemos hoy en día<sup>14</sup>.

Si bien es cierto que la compleja vida social es razón de un aumento cuantitativos de acoplamientos de individuos, esto supone de igual manera que las relaciones sociales se tornen más complejas y el aumento de esta hace que sea la propia sociedad quien cree instituciones que la defiendan de los nuevos peligros<sup>15</sup>, en palabras de SILVA SÁNCHEZ «. . .nuestra sociedad puede definirse todavía mejor como la sociedad de la «inseguridad sentida» (o como la sociedad del miedo)<sup>16</sup>» (cursivas añadidas).

Esto no acontece en la delincuencia tributaria, puesto que es el propio ciudadano común el que trata de eludir el pago de sus tributos -*sit venia verbum*- la «defraudación es un deporte nacional», según la concepción social, esto conlleva inmediatamente a identificarse más que con la víctima, con el delincuente, de ahí

---

<sup>13</sup> Vid. al respecto un detallado estudio monográfico en RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo «El nuevo delito fiscal» en *Revista española de Derecho financiero*, Civitas No. 15-16, Madrid 1977, pág. 703 y ss

<sup>14</sup> AA. VV., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, Arturo (coord.), Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2004, pág. 25.

<sup>15</sup> MONGARDINI, Carlo, *Miedo y sociedad*, Alianza Editorial, Madrid, 2007, pág. 105.

<sup>16</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La expansión . . .* 2001, pág. 32

que más que verlo como un foco de peligro o inseguridad se le admira por el valor y la picardía de cometer semejante acto.

Pese al argumento aducido, existen opiniones divergentes como las de FRANK y COOK, en tanto señalan que el contribuyente que tiene grandes dificultades para el pago de sus tributos ve con gran asombro como existe gran indulgencia fiscal a los altos cargos y directivos, ello aunado a la cultura donde el ganador se lo lleva todo, lo cual influye en la insatisfacción general de los ciudadanos<sup>17</sup>

Sin embargo, no se puede afirmar *prima facie* que lo anterior sea un detonante para que el delincuente tributario cometa las conductas tendentes a realizar su conducta, más bien se puede señalar, que sus causas se deben a otros factores y no así a las causas generales de expansión.

Por otra parte, también resulta necesario observar cuál es la función de las normas jurídico-penales, para de ahí determinar si en la actualidad dicha función corresponde con la regulación de la defraudación tributaria. De ahí que, partiendo de la idea del Derecho como ciencia, tal presupuesto nos llevará lógicamente a la consideración de que éste se debe organizar a través de la lógica jurídica, es decir, bajo un plano axiológico, socialmente válido.

Bajo estas premisas operan las normas jurídicas, dicho de otra manera; la norma comienza a existir por disposición expresa del legislador<sup>18</sup>, basadas en un presupuesto de hecho. El dictado de estas normas, debe de contener una

---

<sup>17</sup> Citado por YOUNG, Jock, en *La sociedad "excluyente". Exclusión social, delito y diferencia en la modernidad tardía*. Traducción de Roberto BERGALLI y Ramiro SAGARDUY, Marcial Pons, Madrid 2003, pág. 24.

<sup>18</sup> KAUFMANN, Armin, *Teoría de las Normas. Fundamentos de la dogmática penal moderna*, versión castellana de Enrique BACIGALUPO ZAPATER y Ernesto GARZÓN VALDÉS, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977, pág. 15.

declaración programática de orientación de conductas<sup>19</sup>, ello tiene su justificación en razón de que la norma *de facto* no prohíbe o manda nada, ya que solamente se limita a relacionar de manera imperativa la consecuencia jurídica de la acción descrita en su propio texto<sup>20</sup>.

Por tanto, es necesario que en un sistema jurídicamente válido la norma cumpla la función de asegurar las expectativas sociales que de la misma se esperan, bajo una proposición regulada en el tipo legal y una consecuencia jurídica<sup>21</sup>, establecida de modo general<sup>22</sup>.

En base a lo señalado con anterioridad, se podría llegar a deducir que la norma es un mensaje prescriptivo emitido por una ley válida en el que se trata de orientar la conducta de un ciudadano, bajo descripciones (tipos penales) que

---

<sup>19</sup> En la actualidad JAKOBS, ha desarrollado ampliamente este tópico en la «*teoría de los deberes*» en la cual se distinguen los derivados de la responsabilidad por organización que corresponde a todos (deberes negativos, de la responsabilidad institucional que corresponde con un *status* especial (deberes positivos), *vid.* en POLAINO NAVARRETE, Miguel, «Reflexiones sobre la norma jurídico-penal: estructura, naturaleza y funciones», en AA VV *Dogmática y criminología. Dos visiones complementarias del fenómeno delictivo. Homenaje de los grandes tratadistas a Alfonso Reyes Echandía*, legis, S.A., Colombia, 2005, pág. 511.

<sup>20</sup> Contrariamente a lo señalado BINDING establece que existen normas de prohibición y normas de mandato, mientras que las primeras son inadmisibles para el Derecho hasta en tanto no sean reconocidos por la norma jurídica (es decir exista alguna causa de justificación o un estado de necesidad), por cuanto hace al contenido del mandato este se justifica porque la realización de la acción ordenada resulta indispensable, su omisión es inadmisibile, *Vid.* más ampliamente en KAUFMANN, Armin *o.u.c.* pág. 15.

<sup>21</sup> *Vid.* MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal P. G.*, 6ª ed. Reppertor, Barcelona, 2002, pág. 70 y ss, quien señala que: «*toda norma jurídica se halla constituida por dos elementos: un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica. Ésta sería, pues, la estructura de las normas jurídico-penales. Se piensa, respecto a esto último, en las normas que establecen la pena o a medida de seguridad (normas secundarias). En ellas la conducta delictiva constituye, en efecto, el supuesto de hecho y el deber de imponer la pena o las medidas de seguridad es su consecuencia jurídica. Menos evidente es la estructura de las normas primarias. Éstas no suelen formularse hipotéticamente, sino de forma incondicionada*».

<sup>22</sup> LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, traducción y revisión de MARCELINO RODRÍGUEZ MOLINERO, Ariel, S.A., Barcelona, 1994, pág. 243.

«*apparentemente*<sup>23</sup>» regulan ordenan o permiten y de manera excepcional autorizan un comportamiento<sup>24</sup>.

Lo anterior no significa que el legislador imponga una determinada conducta a los ciudadanos, sino que la norma simplemente sirve como modelo de orientación de las conductas, empero, no solamente esta se va a agotar bajo esa posibilidad, es decir, como un simple medio orientador de conductas, sino que también cumple con la función aseguradora de las expectativas sociales<sup>25</sup>, esto significa que dichas expectativas tiene una orientación de sentido social.

Por tanto, podemos llegar a la conclusión provisional de que el fundamento del delito de defraudación fiscal se encuentra *prima facie* en la norma jurídico-penal del artículo 305 del CP<sup>26</sup>. Esto es sólo en parte correcto, pues a su vez la norma incriminadora ha de responder a reales expectativas sociales conforme a las experiencias fundamentadas en la CE<sup>27</sup>.

De ahí que sea válido afirmar que la propia CE de forma indirecta justifica la *ratio* del artículo 305 del CP, ya que si no se estableciera la existencia de

---

<sup>23</sup> Se dice «*apparentemente*», ya que la norma no impone nada, pues solamente establece un vínculo de la conducta descrita a la consecuencia legal de esa conducta descrita.

<sup>24</sup> KELSEN, HANS, *Teoría pura del derecho*, traducción del original en alemán de Roberto J. VERNENGO, 12ª ed. Porrúa, México, 2002, pág. 19.

<sup>25</sup> Vid. ampliamente sobre este tópico POLAINO NAVARRETE, Miguel, *op. cit.*, 2005, pág. 513 y ss.

<sup>26</sup> En el caso del tipo previsto en el artículo 305 del CP, el **supuesto de hecho** es: «*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 120.000 euros*» y la **consecuencia jurídica**: «*pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía*»

<sup>27</sup> La CE, establece en el artículo 31 que: «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.»



un sistema tributario de conformidad con el ordenamiento, la regulación típica de una conducta concerniente a dicho tópico no tendría razón de ser, en virtud de que no se justificaría *per se* la existencia del tipo legal.

La norma jurídico-penal, de *facto*, realiza uno de los principios penales con mayor trascendencia, esto es el de «*seguridad jurídica*»<sup>28</sup>. La validez normativa, o justificabilidad de ésta, no se transmite por el simple hecho de que una norma válida autorice la creación de otra, sino porque la propia norma donde se declara su cumplimiento o aplicación obligatoria, como es el caso del tipo de defraudación fiscal, tiene su fundamento precisamente en el carácter de observancia obligatoria que reviste *per se* la legislación penal, puesto que la propia norma jurídico-penal «*tutela los valores y principios básicos de la convivencia social*»<sup>29</sup>.

Ahora bien, por lo que respecta a la función de la norma en materia penal, su aspecto valorativo se plantea en un plano axiológico, mientras que si observamos a la norma única y exclusivamente en un aspecto conductual, este modelo ofrecerá a la sociedad una valoración de la conducta; esto no implica, de suyo, que en el ámbito jurídico-penal únicamente importen los elementos normativos, sino que su función, como se ha manifestado, es cumplir con las expectativas sociales.

Bajo esta perspectiva, se podría señalar que la función de la norma jurídico-penal es precisamente su función autopoiética de confirmación de su vigencia que solo de manera mediata protegerá bienes jurídicos, además de determinar formas de conducta, motivando a sus destinatarios a la observancia de determinados comportamientos. En palabras de JAKOBS, «*la prestación que realiza el Derecho penal consiste en contradecir a su vez la contradicción de las normas*

---

<sup>28</sup> En opinión de SANTIAGO NINO, Carlos, la norma esté dotada de validez, no sólo se requiere que su creación esté fundamentada en una ley de nivel superior, pues antes bien una norma es válida cuando provenga de un concepto normativo con fuerza obligatoria o justificante. *Vid. en La validez del derecho*, Astrea, Buenos Aires, 1985, pagina 29.

<sup>29</sup> Exposición de Motivos de la LO10 / 1995, por la que se aprueba el CP, BOE número 281 de 24 de noviembre.

*determinantes de la identidad de la sociedad. El Derecho penal confirma, por tanto, la identidad social.»<sup>30</sup>.*

Desde esta óptica, el delito de defraudación tributaria tendrá como función primordial confirmar su propia vigencia de la norma en caso de haber sido esta inobservada por el sujeto. Es decir, en el momento que el sujeto no fue fiel al Derecho. Empero, tampoco se puede perder de vista que la motivación a no realizar la conducta señalada por el propio tipo, lo será la punibilidad impuesta para que el sujeto no realice la conducta típica descrita, lo que gran parte de la doctrina llama prevención general<sup>31</sup>.

En relación con lo anterior se ha estimado que la norma penal se introduce en la sociedad como medio específico de control<sup>32</sup>, en base a la garantía cognitiva del mantenimiento de las expectativas normativas, independientemente de la lesión que se vaya a causar con determinada conducta<sup>33</sup>, cuyo mandato conlleva el reconocimiento de ciertos valores ético-sociales, así como a específicas formas de comportamiento *so pena* de castigo (pena o medida de seguridad).

Ahora bien, al delimitar la norma de *facto* conductas determinantes, resulta de singular importancia en el ámbito jurídico-penal, puesto que la incidencia social de la conducta, desde una perspectiva del hecho social, procura

---

<sup>30</sup> JAKOBS, Günther, *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*, trad. CANCIO MELIÁ, Manuel / FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo, Civitas Madrid 2000, pág. 18.

<sup>31</sup> Vid. POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Derecho Penal P.G.*, . . . 2004, pág. 79 y ss., quien señala que la **prevención general positiva**: «no persigue efecto disuasorio (negativo), sino un efecto confirmante (positivo) en la sociedad: mediante la imposición de la pena se confirma que la norma sigue teniendo vigencia, esto es, que sigue siendo un principio rector constitutivo de la sociedad y, por ello hay que acatarla», mientras que la **prevención general negativa**: «la pena cumple la misión de disuadir a los ciudadanos de que cometan delitos, mediante la amenaza de la imposición penal»

<sup>32</sup> Vid. ZAFFARONI, Eugenio Raúl, *Manual de Derecho Penal P.G.*, 4ª reimp. Cárdenas Editor distribuidor, México 1998, pág. 23, quien establece: «El control social se vale, pues de medios más o menos “difusos” y encubiertos hasta medios específicos y explícitos, como es el sistema penal (policía, jueces, personal penitenciario, etc.)»

<sup>33</sup> POLAINO ORTS, Miguel «Vigencia de la norma: el potencial de sentido de un concepto», en *El funcionalismo en Derecho penal (Libro homenaje al profesor GÜNTHER JAKOBS)*, Universidad Externado de Colombia Centro de Investigación en Filosofía y Derecho, Colombia 2003, pág. 76.

de manera directa el consentimiento tanto externo como interno de su modelo ideal. No obstante, no puede obligar a la realización del mismo, ya que la realización evitable de la conducta contraria a la norma acarrea lo que es conocido en el ámbito penal como juicio de reproche, en el cual, en términos generales, se reprocha al individuo no haberse comportado conforme a derecho. Ésta es la base intrínseca del reproche de la culpabilidad, la cual radica en que el ser humano está revestido de autodeterminación libre, responsable y es capaz por ello de decidir actuar conforme a derecho o no<sup>34</sup>.

Bajo esta óptica, es menester que la conducta exterior que realiza el sujeto sea contraria a la norma incriminadora, para que sea calificada de antijurídica, sin que fuera suficiente que el sujeto actuase única y exclusivamente con *voluntas* diversa a la norma.

En efecto, la actuación contraria a la norma se deberá entender bajo esta perspectiva, en sentido objetivo, es decir en cuanto conducta realizada contraria a la norma, que produce un resultado jurídicamente no deseado y no así en puro sentido subjetivo (desobediencia a la norma) o mera actitud personal del ciudadano contraria a derecho.

Así, en este sentido la norma jurídico-penal configura la antijuridicidad como la contrariedad de la conducta realizada; empero, dicha realización conlleva a diversos matices que seguidamente se analizarán.

---

<sup>34</sup> Vid. ARISTÓTELES, en *Ética para Nicómaco*, Cumbre S.A., México, 1981, pág.s 184 y ss., él cual establece que: «se obra voluntariamente porque el principio del movimiento de los miembros instrumentales en acciones de esa clase está en el mismo que las ejecuta, y si el principio de ellas está en él, también está en su mano el hacerlas o no, pues siempre que esta en nuestro poder el hacer, lo esta también el no hacer, y siempre que está en nuestro poder el no, lo está el sí; de modo que si está en nuestro poder el obrar cuando es bueno, estará también en nuestro poder el obrar cuando es malo. Y si está en nuestro poder hacer lo bueno y lo malo, e igualmente el no hacerlo, y en esto consistía el ser buenos o malos, estará en nuestro poder el ser virtuosos o viciosos»

En primer término, es de señalarse que la realización contraria a la norma lleva consigo, de manera directa e inmediata, la destrucción o el deterioro del bien jurídico afectado materialmente a través de la formal vulneración de la norma orientadora de conductas.

Asimismo, al realizarse una conducta descrita en el tipo jurídico-penal, se altera de manera sustancial el orden social previamente establecido, defraudándose las expectativas sociales, esperadas del sujeto.

Lo anteriormente dicho resulta así, porque en un Estado democrático de Derecho el sistema «*funciona*» con las expectativas que se esperan del cumplimiento de la norma, que no sólo serán aceptadas por la sociedad porque respetan los equilibrios de intereses establecidos en un momento determinado<sup>35</sup>, sino que fortalecen la fidelidad que deben de tener las personas al Derecho.

Estos aspectos de contravención normativa se materializan en un juicio de «*desvalor*». De ahí que el injusto se fundamente en dicho juicio emitido sobre la orientación contraria a la que la norma espera de su conducta. Este injusto está integrado en diversos elementos que determinan o fundamentan respecto a las condiciones o diversas modalidades de la antijuridicidad, como singular momento del delito portador del juicio de desvalor objetivo (defraudación de la conducta) de la norma valorativa dirigida a la conducta<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> Vid. POLAINO NAVARRETE, Miguel, «Dimensiones básicas del Derecho penal funcionalista: Especial referencia al concepto de persona» en *Personalidad y capacidades jurídicas*, 74 contribuciones del XXV Aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba, Tomo II, Rafael CASADO RAIGÓN Ignacio GALLEGRO DOMÍNGUEZ, (coord.) Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 2005, pág. 1131, quien señala que «*la dimensión tridimensional del Derecho (sociedad, norma y valor) a la postre no son suficientes para estudiar el fenómeno jurídico en su conjunto, ni para propiciar un conocimiento lo más aproximado posible del Derecho tenido en cuenta. Se requiere, junto a las tres anteriores, una cuarta dimensión, representada por el factor tiempo*».

<sup>36</sup> Vid. al respecto a sobre la antijuridicidad y el contenido material del injusto típico con exhaustivo análisis de amplísima bibliografía a POLAINO NAVARRETE, Miguel, en *El bien jurídico en el Derecho penal*, Anales de la Universidad Hispalense, serie: Derecho número 19, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1974, *passim*, especialmente pág. 72 y ss.

Establecido lo anterior, es conveniente señalar cuál es el «fin» del tipo de defraudación fiscal del artículo 305 del CP.

Si se observa detenidamente la exposición de motivos, la misma al efecto señala que:

*«Se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria».*

Esto nos llevará a la siguiente reflexión:

1. El argumento primordial de la inclusión del tipo de defraudación fiscal se basa en la inexistencia de una regulación *in situ* sobre las conductas realizadas por los ciudadanos tendientes a defraudar a la Hacienda pública, pues antes de existir este delito fiscal como tal, sólo existía el tipo denominado «*De la ocultación fraudulenta de bienes o industria, del falso testimonio y de la acusación o denuncias falsas*» previsto en el artículo 331 del CP de 1870, tipo penal que no establecía de manera expresa la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie, como elemento integrante del tipo.

En general, se podría establecer que el tipo del artículo 305 del CP viene *ex profeso* a regular conductas tendentes a eludir 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.

2. La finalidad del citado precepto no sólo es el castigo de las conductas descritas, sino además cumplir una función preventivo-especial; esto es así, pues si se establece que uno de los fines del Derecho penal es la función represiva y

preventiva mediante normas validamente impuestas, se llegará a la conclusión de que el tipo de defraudación fiscal tiene la función de confirmar la validez del Derecho mediante la prevención de ataques lesivos, cuya expectativa defraudada conllevará a la imposición de la pena prevista en el tipo del artículo 305 del CP, que en su caso es la «pena privativa de libertad de uno a cuatro años y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, de conductas que haya realizado el sujeto», a lo que se le denomina «naturaleza represiva del fin del delito», y asimismo cumple con el fin de evitar comisiones futuras de conductas contrarias a la norma.

El estado de la cuestión no se detiene en lo antes expuesto, antes bien es necesario señalar de manera breve las diversas teorías acerca de la actual concepción de las funciones de la norma jurídico-penal.

En base a lo señalado *ex ante*, se puede observar que la norma penal cumple con una función «*autopoiética*», esto es, de autorreferencia y confirmación de su propia vigencia<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> Al respecto POLAINO ORTS, Miguel, señala que: «Desde el momento en que se tensa en lo forzado o - aún- absurdo que resulta explicar la función del derecho penal diciendo que la misma consiste en la tutela de bienes jurídicos siendo así que los delitos precisamente ponen de manifiesto que un bien jurídico ha resultado ya lesionado o, al menos ha corrido un riesgo jurídico-penalmente desaprobado. Es decir, ¿podría en rigor a firmarse que el derecho penal protege bienes jurídicos cuando ya se ha producido la lesión irreparable de una vida humana? ¿Cómo explicar que la función del derecho penal consiste precisamente en prevenir esas lesiones, siendo así que en- al menos para ese delito concreto ya consumado- tal prevención bien ha sido ineficaz, bien ha llegado, como diría WELZEL, "demasiado tarde ", esto es, en ambos casos, el derecho penal no ha servido para nada? ¿No consiste la posición doctrinal tradicional de defensa de bienes jurídicos en una *fictio iuris*, en tanto en cuanto la función de protección de bienes jurídicos que se dice que el derecho penal efectivamente cumple no es más que una aspiración, una meta, un ideal, y- por ello- algo ilusorio más no real? ¿Y no es esa manifestación programática de buenos deseos y mejores intenciones (" no se debería lesionar bienes jurídicos", etc.) mucho más una aspiración (o un "fin", una " finalidad ") que una " función " *stricto sensu*?. Y si ello es cierto ¿no le es también en esa postura tradicional la referencia bien jurídico se hace depender, en el fondo de ciertas eventuales, hipotéticas y probables (esto es, inciertas) consecuencias futuras de psicología individual o social (pues se confían en que el individuo y la sociedad se conciencien de que "no está bien lesionar bienes jurídicos, ni cometer delitos", etc.) ¿No e hay algo más etéreo, más ambiguo, que una descripción como esa? Estos interrogantes demuestran que acaso no están del todo des encaminadas sino francamente ociosas las propuestas doctrinales, de cuño funcional-normativista que tienden a una superación de la manifiesta incoherencia de la postura tradicional que propugna como función del derecho penal la tutela de bienes jurídicos. . .» *Vid. op. cit.* pág. 77.

Como ha quedado establecido el punto de vista abordado, por cuanto hace a la función de las normas y más concretamente las normas jurídico-penales, no centraremos en la teoría *jakobsiana*<sup>38</sup>, que configura un sistema funcional del Derecho penal. En esta doctrina se realiza una severa crítica a la afirmación de que «uno de los fines del derecho penal es la protección de bienes jurídicos», manifestando al respecto que la lesión que debe de ser digna de tomar en consideración es la normativamente definida, de ahí que la función del Derecho penal será la confirmación de la vigencia de la norma<sup>39</sup>, por tanto, es la norma en sí misma la que confirma la identidad social<sup>40</sup>.

Si tomamos como referencia la teoría funcionalista antes señalada, veríamos que el *leit motiv* del delito fiscal no sería otro que la propia confirmación de la validez del artículo 305 del CP, por tanto bajo esta concepción *jakobsiana* el realizar la conducta típica descrita en el mencionado artículo «defraudar 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», se afirma la contradicción de la norma mientras que la consecuencia jurídica consistente en «pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía», vendría siendo la respuesta de la confirmación del tipo penal.

---

<sup>38</sup> Vid. al respecto JAKOBS, Günther, *Derecho Penal. P.G. Fundamentos y teoría de la imputación*, traducción Joaquín CUELLO CONTRERAS y José Luís SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, 2ª ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1997, pág. 55 y ss.

<sup>39</sup> Cfr. al respecto a POLAINO ORTS, Miguel, o.u.c., pág. 67, quien al efecto manifiesta: «el concepto de vigencia del derecho es ciertamente multívoco. Se emplea en diversos sentidos y más como un problema filosófico o de teoría general del derecho que como una cuestión de cada sector del ordenamiento jurídico en particular. A lo sumo, cuando se habla de la vigencia de un ámbito jurídico concreto (vigencia del derecho penal, vigencia del derecho civil, etc.) se suele transponer los principios generales del derecho a las especificidades de cada sector determinado. A este respecto, no es infrecuente entre los teóricos generales del derecho el distinguir tres conceptos distintos de validez o vigencia de la norma, a saber: validez jurídica, validez fáctica (sociológica o social) y validez ética (o moral o filosófica)»

<sup>40</sup> Opinión contraria es la que profesa Santiago MIR, quien al respecto señala que: «las normas jurídicas no son un fin en sí mismas sino un mal necesario al que sólo es lícito cuando no hay otro remedio, cuando la restricción de la libertad es necesaria, idónea y proporcionada para el mantenimiento de intereses fundamentales de los individuos». Vid. en <http://criminet.ugr.es/recpc/07/recpc07-18.pdf>.

Desde este punto de vista, cuando un bien potencialmente reconocido por la sociedad es protegido por la norma penal, ya sea a través de un mandato o una prohibición, se cumplirá cabalmente el principio de legalidad en sentido estricto, que se traduce al aforismo de «*nullum crimen sine lege*», por lo que toda norma que cumpla con las características descritas será una norma formalmente válida, como es el caso del tipo de defraudación tributaria del artículo 305 del CP.

Visto lo anterior, es decir lo referente a la génesis normativa del delito tributario, podemos señalar que efectivamente éste cumple con los baremos establecidos en la teoría de las normas para su regulación legislativa, regulación que se insiste no es de nuevo cuño al menos en el Derecho español, no obstante algunas opiniones que insisten en la existencia, en el moderno Derecho penal de delitos sin víctimas o víctimas difuminada en las que no se exige daño alguno.

Renombrando la conocida frase de Gustav RADBRUCH de encontrar «*no un Derecho penal mejor sino algo mejor que el Derecho penal*»<sup>41</sup>, se han valido las teorías minimalistas señaladas con antelación para seguir sumergidas en construcciones antagónicas que en nada contribuyen en la actualidad a las bases de la moderna dogmática jurídico-penal. Si bien es cierto que a partir del s. XIX tomó gran importancia la protección de bienes jurídicos como función del Derecho penal<sup>42</sup>, ésta ya ha pasado a un segundo plano desde la perspectiva de la vigencia de la norma, *no así la protección de bienes jurídicos*<sup>43</sup>. Esto se debe a que el orden social no puede observarse y establecerse a través de bienes jurídicos, ya que es necesario que, si se pretende fundamentar la existencia real de la sociedad, sus

---

<sup>41</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel «Naturaleza del deber jurídico y función ético-social en el Derecho penal» en AAVV *La ciencia del Derecho penal ante el nuevo siglo. Libro homenaje al Profesor Dr. Don José Cerezo Mir*, Tecnos, Madrid, 2002, pág. 109.

<sup>42</sup> *Vid.* POLAINO NAVARRETE, Miguel, op. cit., pág. 110.

<sup>43</sup> JAKOBS, Günther, *¿Qué protege el Derecho penal: Bienes jurídicos o la vigencia de la norma?*, Ediciones Jurídicas Cuyo, Argentina, 2003. pág. 14.



normas deben de tener vigencia es decir, que es precisamente en el quebrantamiento por parte del individuo que la norma tiene su vigencia.

Ahora bien, aún tomando como presupuesto fundamental que la función del Derecho penal sea la protección de bienes jurídicos, es preciso señalar que, no solo son dignos de protección valores individuales, sino también aquellos sociales o públicos, ya que no es de recibo atender única y exclusivamente a bienes jurídicos individuales, *so pena* de caer en la incapacidad para conseguir la determinación veraz y correcta de un autentico bien jurídico, de ahí que resulte correcto el empleo social y público de dicho bien, para partir de ahí, concretar el valor protegido<sup>44</sup>.

Finalmente cabe señalar que al fundamentarse la protección de un bien individual, no toma en consideración que cada grupo social tiene diversas normas que ha ido adoptando a lo largo de su devenir, en las que no se observa si son bienes determinados o no *-sit venia verbum-* El grupo social respeta la norma porque esta se encuentra vigente, sin importar si hay una determinación o no en el bien jurídico, por tanto resulta insostenible la crítica de que son ilegítimas las normas que no protegen bienes jurídicos determinados<sup>45</sup>.

Tampoco se puede aceptar la crítica de que el legislador al implantar delitos de peligro abstracto, amplía el ámbito de aplicación del Derecho penal, pues en lo relativo a los delitos económicos, no se actualiza dicho supuesto. Si bien en estos delitos no se requiere ningún peligro efectivo, sino que solo basta la peligrosidad de la conducta, tiene precisamente su fundamento en el adelantamiento de las barreras de protección, en conductas que objetivamente pueden ser socialmente dañinas.

---

<sup>44</sup> Vid. COBO DEL ROSAL, Manuel / VIVES ANTÓN, Tomas S., *Derecho penal PG*, 5ª ed. Tirant lo blanch, Valencia, 1999, pág. 319.

<sup>45</sup> STRATENWERTH, Günther, *Derecho Penal PG. I El hecho punible*, traducción de CANCIO MELÍA, Manuel / SANCINETT, Marcelo A. Thomson Civitas, Navarra 2005, pág. 56.

De igual manera, tampoco se puede aceptar sin mayor reparo que se puedan formular delitos sin víctimas o víctimas difuminadas, pues no obstante que la víctima no queda determinada, esto no significa que dicha indeterminación afecte en nada a la naturaleza del sujeto pasivo, puesto que la víctima siempre estará determinada por el núcleo social, máxime que el Derecho penal no solo garantiza las recíprocas relaciones entre sujetos individuales, sino también a los jurídicos<sup>46</sup>. En lo tocante a los delitos tributarios cabe señalar que la víctima no es difusa o indeterminada, pues el Estado es el que resiente directamente la conducta defraudatoria del sujeto.

Como ha quedado de manifiesto, el moderno derecho penal, al menos en materia económico-tributaria, no ha de ser necesariamente incluido en los fenómenos generales de expansión, antes bien es preciso señalar que éste, más que construir nuevos tipos o procedimientos incriminadores, ha ido transformándose según la delincuencia ha refinado o depurado sus formas delictiva de actuación, por ejemplo *-las llamadas operaciones de ingeniería financiera-*, de ahí que si se pretende conceptualizar al delito como un comportamiento realizado como un defecto de fidelidad al ordenamiento jurídico, se debe en primer lugar realizar tipos penales que cubran las expectativas sociales que de este se esperan.

Visto lo anterior, se deben ver con cierta precaución aquéllas 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<sup>47</sup>, solamente se podrá llegar a ello e incluso llando aún más lejos a despenalizar diversas conducta cuando la sanción se haya vuelto inútil, ineficaz o inadecuada<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Vid. POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico . . .*, 1974, pág. 282.

<sup>47</sup> Dicha expresión en opinión Miguel POLAINO NAVARRETE, el concepto de «*intervención mínima*» 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 de ser mínima sino necesaria». Vid. al respecto *op. cit.* 2004, pág. 210 y ss.

Sin embargo, aquellas tendencias penales que tipifican nuevas conductas criminales o se adaptan a sus nuevas formas de comisión, por considerar que atentan contra nuevos valores, deben darse tanto en la legislación como en la doctrina siempre y cuando respeten los límites y garantías constitucionales propias de un Estado de Derecho.

Es de unánime opinión, que este tipo de delincuencia causa estragos de invaluable perjuicio a la economía de los países, pues en palabras de GRACIA MARTÍN<sup>49</sup> los perjuicios por delitos económicos en Alemania en el año 2002, ascendieron a un monto de 26,000,000€ y en España por lo que se refiere únicamente a la delincuencia tributaria, en una cuantía de 12, 000,000 €, de ahí que se deban considerar que este tipo de ilícitos amenaza la propia estructura del Estado<sup>50</sup>, y desde un punto de vista político-criminal, resulte necesario incardinar dichas conductas en el catálogo penal.

Ya que de no incluirse, o tratar de darle otra solución, como pretende la escuela de Frankfurt a través de un «Derecho de intervención<sup>51</sup>», que va a caballo entre un Derecho administrativo sancionador y el Derecho penal, no se correspondería con el principio de igualdad ante la ley. De ahí que el fraude fiscal haya surgido como una enfermedad sin un síntoma aparente, en el ámbito de una sociedad enferma de insolidaridad, en el que priva la mentalidad de intereses. Por tanto para que la norma penal tributaria cumpla con la función de aseguramiento de expectativas, esta debe ser *ex ante* reconocida por los potencialmente afectados,

---

<sup>48</sup> DIEGO DIAZ-SANTOS, M<sup>a</sup>. del Rosario en «Consideraciones en torno al delito fiscal» en AAVV. *Estudios penales. Libro homenaje al Prof. J. Antón Oncea*. Universidad de Salamanca, 1982, página 682

<sup>49</sup> Ponencia «Derecho Penal Económico» de 19 de Noviembre de 2007 en el Master Universitario de especialización en Derecho penal, Universidad de Sevilla.

<sup>50</sup> En opinión de GRACIA MARTÍN, si se recuperará las deudas generadas por el delito fiscal, los españoles pagarían un 45% menos de IRPF.

<sup>51</sup> Derecho que se caracteriza por implementar un sistema procedimental y garantístico más relajado y que asu vez tiene sanciones menos rigurosas, vid. en SILVA SÁNCHEZ, Jesús María en *La expansión* . . .2001, *passim*, págs. 163.

puesto que la norma no solamente influye entre los autores potenciales, sino también en la sociedad en general.

Por tanto, justamente con un buen sistema criminalizador en esta materia sería más efectiva una buena política fiscal y del mismo modo que, para hacerse de un buen Derecho penal del tráfico, sería necesario tener en perfectas condiciones nuestras autovías, calles y señalizaciones, asimismo en lo que compete al Derecho penal tributario es necesario antes que nada disponer de un buen sistema fiscal.

## II. Derecho administrativo-sancionador vs. derecho penal.

Para poder dar una respuesta coherente sobre si resulta más correcta la sanción vía penal a los ciudadanos que defrauden a la Hacienda pública, o si por el contrario la tipificación de dicha conducta resulta excesiva y sería mejor regularla por vía administrativa, es menester remontarnos a la tradicional (pero no del todo aclarada, al menos satisfactoriamente) discusión entre los límites del Derecho penal o el Derecho administrativo sancionador<sup>52</sup>. Estos van a partir de las figuras del «*ilícito administrativo*» e «*ilícito penal*».

La génesis de dicha discusión delimitadora, nace en el momento de tratar de dotar de un concepto material al delito. El planteamiento del debate se remonta a la época de la ilustración<sup>53</sup>, planteamiento que se desarrolló en el seno de las bases «*ius naturalistas*» a finales del siglo XVIII, pues precisamente una de las características principales en que se fundamentó el *ius naturalismo*, fue en su cariz ontológico en el que se concibe al individuo como anterior a la sociedad y por tanto era él *per se* el fundamento del derecho, de la moral, de la sociedad y del

---

<sup>52</sup> Para referirse al Derecho administrativo sancionador se han utilizado diversos términos como «*Derecho penal de policía*», «*Derecho penal administrativo*», o «*Derecho administrativo sancionador*», sin embargo dichas definiciones no se pueden tomar como meros sinónimos, mas bien dichas denominaciones corresponden a una época determinada, así por lo que respecta al **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, potestad que operaba como alternativa a la jurisdicción, asimismo la función de la policía será la evitación de la trasgresión del orden y en su caso su reestablecimiento; el **Derecho penal administrativo**, abandono la filiación de la policía, argumentándola respecto que la administración tiene fines propios que alcanzar individualizados respecto de los que comprende de forma expresa el ordenamiento jurídico y para poder lograrlos cuenta con una potestad sancionadora propia, gracias a la cual puede imponer el cumplimiento de manera coactiva de las normas, la meta del Derecho penal administrativo es la completa despenalización del injusto administrativo. El **Derecho administrativo sancionador**, proviene propiamente de la ley alemana de 1968 y consiste en explicar la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, distinta de la penal no obstante que sea muy próxima a ella, además de dotar a su ejercicio de medios técnicos y jurídicos suficientes, tratando de lograr con ello la protección de garantías respecto al gobernado. *Vid.* ampliamente a NIETO, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, 3ª ed. , ampliada, Tecnos, Madrid 2002, pág. 177 y ss.

<sup>53</sup> *Vid.* CEREZO MIR, José en «Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo» en AAVV. III. *Jornadas de profesores de Derecho penal*. Universidad de Santiago de Compostela, 1976, pág. 71.

Estado<sup>54</sup>. Por tanto, es conveniente señalar aunque sea de manera breve, las bases del *ius naturalismo*, para observar cual ha sido su influencia en la distinción de sendos ilícitos.

Bajo esta corriente, diversos *ius filósofos* como Hugo GROTIUS concebían al Derecho natural como parte de la comunidad. De ahí que para este autor la construcción jurídica la comunidad y el Estado emanen del contrato, al que se unen voluntariamente los particulares y del que se deriva el poder del Estado<sup>55</sup>.

Otro *ius filósofo*, como HOBBS, partiendo de la base intrínseca de la naturaleza del hombre, llegó a la conclusión de que éste se ve impulsado no a la sociedad en sí, sino al dominio. Se incorpora a la sociedad buscando no el bienestar de ésta, sino el suyo propio. Así para él, Estado y sociedad no son, desarrollo de la esencia del hombre, sino medios artificiales para asegurar la paz del orden de la vida en comunidad. De ahí que la contravención a las leyes naturales como reglas generales de la razón sobre la moralidad, no son genuinas sino meras instrucciones, por tanto no constituyen, en cuanto tal un delito, aunque éste, como lesión de contrato social que es, constituye al mismo tiempo una contravención de una ley natural<sup>56</sup>

Uno de los pilares fundamentales del Derecho natural en PUFENDORF es representado por la *socialitas* –sociabilidad–, que esta llamada a desarrollar una función antropológica cultural<sup>57</sup>. Las *socialitas*, en la concepción de este autor, es la inclinación abstracta de un individuo, que primero entra en relaciones con los otros, como sus iguales, en razón de que se siente unido tanto en capacidad como

---

<sup>54</sup> MATTES, Heinz, *Problemas de Derecho penal administrativo. Historia y Derecho comparado*. Trad. RODRÍGUEZ DEVESA, José M<sup>a</sup>. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid. 1979, pág. 12

<sup>55</sup> Vid. MATTES, Heinz, o.u.c. pág. 16.

<sup>56</sup> HOBBS, Thomas, *Leviatán: o la materia, forma y poder de un estado eclesiástico y civil* trad. MELLIZO CUADRADO, Carlos, Alianza, Madrid, 2002, cap.15-26, *passim*.

<sup>57</sup> MATTES, Heinz, *Problemas*. . . ,1979, pág.20.

cualquier valor objetivo o postulado ético<sup>58</sup>; es decir, con las *socialitas* queda constituida una proposición primaria obtenida por la observación de la naturaleza del hombre y de las cosas<sup>59</sup>, de ahí que su concepción de Estado nacía propiamente de la *socialitas*, tal y como el pensamiento *-hobbsiano-*<sup>60</sup> el cual radicaba en el miedo a sus semejantes y la miseria del estado natural.

Bajo esta perspectiva se conceptúa la creación del Estado como un acto contractual nacido de la *-voluntas-* de los individuos, creándose por tanto una unidad social supraindividual, unión que va a tener como fin y fundamento la paz y la seguridad social<sup>61</sup>.

Con PUFENDORF se empieza a perfilar una clara distinción entre Derecho penal y Derecho administrativo sancionador, ya que para él la función del Derecho penal será alcanzar y asegurar el fin del Estado *-la paz y seguridad social-*. Con la ayuda del Derecho penal, el Estado podrá vigilar que la *societas* sigan y respeten los preceptos de la ley natural, de ahí que deban ser castigadas jurídicopenalmente las acciones que sean perjudiciales para el Estado; empero no se podrán castigar por esta vía, aquellas acciones cuya punición no aporte ningún provecho al Estado. Las acciones que lesionen una ley natural pero no recogida en la legislación estatal, llevará consigo una *-poena naturalis-* o divina, no obstante lo anterior el Derecho natural describe que merece pena quien delinque.

Para otro *iusfilósofo*, Cristian WOLFF, las bases que van a fundamentar el Derecho natural consisten en el perfeccionamiento del hombre, basados en un orden de aprovechamiento y con una amplia tutela dirigida a los individuos. El *ius*

---

<sup>58</sup> MATTES, Heinz *o.u.c.* pág 23.

<sup>59</sup> Vid. BRUFAU PRATS, Jaime *La actitud metódica de Pufendorf y la configuración de la disciplina juris naturalis*. Instituto de estudios Políticos, Madrid 1968, pág. 101.

<sup>60</sup> HOBBS, cree que el miedo es una de las pasiones básicas del estado de la naturaleza y el fundamento racional de la creación de la sociedad política y de su conservación. Vid. en MONGARDINI, Carlo, *Miedo*. . . , pág.24.

<sup>61</sup> MATTES, Heinz, *o.u.c.* pág 27

*naturalismo* bajo su punto de vista se convierte en un sistema de derechos individuales subjetivos<sup>62</sup>, ya que este autor empieza a señalar que el *fin de la pena va a radicar precisamente en la seguridad futura*, y los vicios groseros o actos vergonzosos son meros delitos de policía, mismos que serán punibles en tanto los hechos perjudiquen el bien público, empero el contenido del injusto es en todos estos actos cualitativamente igual, por tanto no se le puede atribuir a WOLF la distinción entre Derecho penal y Derecho de policía <sup>63</sup>.

Para los filósofos idealistas alemanes como HEGEL y KANT, el delito es esencialmente distinto del ilícito civil<sup>64</sup>. Según la concepción del primero el Derecho en cuanto particular y por tanto múltiple frente a su universalidad existente *per se*, mantiene la forma de una apariencia. Esta apariencia se puede vislumbrar bajo tres aspectos que si bien son independientes uno del otro, se encuentran intrínsecamente relacionados. Así en primer lugar se da la apariencia en sí, en otro plano esta apariencia proviene del sujeto, por último es puesta directamente como nulo. A estos tres estadios corresponden el injusto civil, el fraude y el delito<sup>65</sup>.

Así bajo la concepción *hegeliana*, el injusto es la apariencia de la esencia que se pone como independiente *-la apariencia es para el Derecho no para mí-*. Por lo que respecta al segundo estadio (fraude) el injusto no es una apariencia para el

---

<sup>62</sup> MATTES, Heinz, *Idem*. pág. 34 y ss.

<sup>63</sup> El derecho penal de policía, ha nacido con el absolutismo era un Derecho penal de los órganos administrativo de policía y no estaba separado del resto del Derecho penal por caracteres materiales, de índole diferencial un claro ejemplo como, lo señala TORIO LÓPEZ, el Código penal prusiano de 1851 establecía que las contravenciones de cuya naturaleza heterogénea no se tipificaban sólo delitos, es decir, ataques a bienes jurídicos básicos, sino genuinas también infracciones administrativas. *Vid.* en TORIO LÓPEZ, Ángel, «Injusto penal injusto administrativo (presupuestos para la reforma del sistema de sanciones)» en MARTÍN-RETORTILLO, Sebastián (coord.) *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría III. la corona, las cortes generales; del gobierno y del administración pública*, Civitas S.A., Madrid 1991, págs. 2534 y ss..

<sup>64</sup> CEREZO, MIR, José, en «Límites entre el Derecho penal. . .», 1976, pág. 72

<sup>65</sup> HEGEL, G W. F. *Rasgos fundamentales de la filosofía del Derecho o compendio de Derecho natural y ciencia del Estado*. Trad. directa del alemán Eduardo VÁZQUEZ. Biblioteca Nueva Claridad, Madrid, 2000, pág. 160 y ss.



Derecho en sí, sino que ya se muestra a terceros –*el Derecho es una apariencia para mí mismo*-. En el tercer y último estadio (el delito) el injusto es *per se* y para mí –*se quiere lo injusto y nose utiliza la apariencia del Derecho*-. La diferencia entre el delito y el fraude consiste en que en éste existe una forma de actuar un reconocimiento que no existe en el delito<sup>66</sup>.

KANT señala que el Derecho es un conjunto de condiciones bajo las cuales puede ser reunidas tanto la arbitrariedad de uno como la de otro con arreglo a una ley general de libertad<sup>67</sup>

Según la concepción de FICHTE, tanto el Derecho como el Estado emanan del propio individuo. El primero de estos en razón de su deber de protección, tiene como base el Derecho natural, el propio Derecho y por tanto el deber de dictar leyes entre otras la *-de policía-*. Estas últimas van a ser distintas de las leyes civiles, ya que estas prohíben una lesión fáctica. Mientras que las leyes de policía tienen como principio fundamental, la posibilidad de prevenir una lesión, la ley civil prohíbe acciones que *per se* perjudican el derecho de otro sin embargo, la ley de policía prohíbe acciones que *per se* no dañan a nadie e incluso parecen completamente indiferentes. Ello en razón que hace más fácil la lesión de otro y dificulta la protección del mismo por el Estado o el descubrimiento culpable<sup>68</sup>.

Con Johann Paul Anselm von FEUERBACH se realiza una primigenia distinción entre el Derecho administrativo sancionador y el Derecho penal, tomando como punto de partida para dicha distinción las propiedades del objeto de ataque<sup>69</sup>. Este autor toma en consideración, de manera primigenia, los derechos estatales del hombre «*la protección de la recíproca libertad de todos*», los mismos que protege el Estado mediante el Derecho penal, el propio Estado puede brindar

---

<sup>66</sup> HEGEL, G W. F., *o.u.c.*, pág.161 y ss.

<sup>67</sup> MATTES, Heinz, *Problemas. . .*,1979, pág.36.

<sup>68</sup> MATTES, Heinz, *Ibidem*. pág. 41

<sup>69</sup> TORIO LÓPEZ, Ángel, *op. cit.* 1991, pág. 2537.

protección a sus gobernados de manera mediata, de tal manera que prohíbe acciones que *per se* no son antijurídicas. De ahí que se pueda distinguir nítidamente los crímenes en *sensu stricto* y delitos de policía<sup>70</sup>. Sin embargo advierte este autor, que dichos delitos puede provocar que se caiga fácilmente en el uso excesivo de la potestad legislativa en el orden policial, encadenando las libertades humanas y convirtiendo al ciudadano en una especie de muñeca de china, que no puede dar ni un paso inocente sin recibir un castigo<sup>71</sup>.

A Carl GOTTLIEB SVAREZ se le ha atribuido el mérito de delimitar el fin de la policía, que según su concepción no es otra cosa que la evitación de peligros. Esto es bajo la concepción de que una infracción de policía no se lesiona la seguridad del Estado y de sus ciudadanos<sup>72</sup>.

GLOBIG (s. XVII) atribuyó al Derecho penal la tarea de asegurar los derechos naturales de la persona, basándose en la idea de que todo individuo que emane de una sociedad civil y se someta al pacto de sumisión, el Estado a cambio le deberá garantizar la seguridad de su persona y de su patrimonio. Por tanto, el Derecho penal debe considerar como delito única y exclusivamente a aquellas injurias que ataquen de modo inmediato a la seguridad de las personas y a sus bienes, mientras que los delitos de policía, únicamente atañen a cuestiones accidentales dentro del Estado. Actúan contra los medios para el mantenimiento del bienestar público.

Si bien es cierto, como ha quedado señalado, desde el *ius naturalismo* ya se venían pronunciando diversos tratadistas respecto a una diferenciación cuando

---

<sup>70</sup> Según MATTES, se entiende por *crimina* en sentido estricto a aquellos que lesionan «los derechos originarios» (de los ciudadanos o del Estado como individuo) . . . y los delitos de policía, que ya no son «originariamente y por sí mismos antijurídicos», sino que lesionan «sólo el derecho del Estado a exigir obediencia a una ley determinada de policía en concreto» (el subrayado es mío), *vid.* MATTES, Heinz, *Problemas. . .*, 1979, pág.44.

<sup>71</sup> Cfr. JAKOBS, Günther *El Derecho penal como disciplina científica*. Trad. Alex Van Weezel, Thomson-Civitas, Navarra, 2008, pág. 46.

<sup>72</sup> MATTES, Heinz, *Problemas. . .*, 1979, pág.44 y ss.

menos sustancial tanto del Derecho penal como del Derecho de policía, así como entre delito e ilícito administrativo. 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<sup>73</sup>, el Estado decimonónico elevó la protección del individuo a la *quid* del propio Estado.

En la transición del liberalismo tardío, es cuando surge la metamorfosis del Estado policial al moderno Estado Administrativo. Entonces toma gran auge a consecuencia de ello la teoría del Derecho penal administrativo de James GOLDSCHMIDT. Esta teoría se fundamenta principalmente en conferir un distinto contenido material de injusto, en relación con el fin de la norma jurídica, respecto a los respectivos comportamientos sancionados, tanto en orden criminal como en el orden administrativo. Si bien los delitos representan una conducta contra el orden jurídico, la infracción administrativa integra una mediación de promover una actitud positiva, jurídicamente exigida, encaminada a conseguir el fin común, negándose por tanto la causación de un perjuicio del bienestar normativamente pretendido, ya que el Derecho penal en su clásica concepción aspira a la protección de bienes jurídicos y la administración pública tiene como fin primordial la promoción del bienestar social<sup>74</sup>.

La valoración del injusto material fue abordada por Max Ernest MAYER, bajo la perspectiva de las exigencias derivadas de las normas de cultura predominantes en cada contexto social. Se consideraba para ello, como un verdadero *delicta criminis* aquella conducta que se desarrolle en contradicción con una norma de cultura y con una norma jurídica, mientras que en el ilícito administrativo se contraviniera únicamente una norma jurídica. Así bajo dicho

---

<sup>73</sup> CEREZO, MIR, José en «Límites entre el Derecho penal. . . 1976, pág.74.

<sup>74</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel. «Derecho penal y Derecho sancionador. Cuestiones de Delimitación constitucional» en *Problemas actuales de la justicia. Homenaje al Dr. D. Faustino GUTIÉRREZ-ALVIZ y ARMARIO*, (COORD.) MORENO CATENA, Tirant lo Blanch, Valencia 1988, pág.976. ID. «Problèmes de différenciation entre le Droit pénal criminal et le Droit administratif sanctionnateur» en *Estudios penales*, Universidad de Córdoba, 1988, pág.68 y ss.

planteamiento doctrinal, delito es aquella conducta que la ley contempla, aunado a su intrínseca pasividad cultural, en tanto que el injusto de policía lo es sólo en virtud de la ley que lo sanciona<sup>75</sup>.

Si bien se le confiere a GOLDSCHMIDT el inicio de la moderna doctrina del Derecho administrativo sancionador<sup>76</sup>, dichos planteamientos no nacieron *ex nihilo*, sino que viene precedidos por STAHL, VON STEIN y Otto MAYER.

Desde STAHL, se vislumbra «*el bien común*» como objeto de tutela de la administración pública. La que la policía, se entiende que no sólo tiene como función la prevención de lesiones, sino el cuidado del bien común, incluyendo en dicha teoría al individuo no de manera ontológica sino como un ser social. Esto lleva implícito que quien toma relevancia es la propia sociedad y se asigna al Estado en referencia a ella tareas específicas. Estas tareas no son propiamente jurídicas *-en sentido material-*, sino que son tutela de la administración<sup>77</sup>, de ahí que tomando dichas premisas este autor distingue entre delito y contravenciones de policía basándose que en tanto una conducta sea contraria a los ordenes del Estado para el fomento y bienestar general será una mera contravención de policía, empero dicha conducta debe ser corregida para evitar futuras contravenciones<sup>78</sup>.

El mérito de VON STEIN, consistió en tratar de distinguir tanto la actividad de la administración, como de la *-administración de justicia-*, ya que a su parecer la única administración será aquella, que realiza el Estado y somete a su propia voluntad las condiciones de vida de sus ciudadanos. De igual manera, va ser objeto de tutela el espacio vital social, de ahí que la policía deba de hacerse cargo de la seguridad social como un principio general; por tanto la función del Derecho

---

<sup>75</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc. cit.*

<sup>76</sup> JAKOBS, Günther, *Derecho Penal. P.G. . . .*1997, pág.64.

<sup>77</sup> MATTES, Heinz, *Problemas. . .*, 1979, pág.179 y ss.

<sup>78</sup> MATTES, Heinz, *o.u.c.*, pág. 180 y ss.

penal de policía según la concepción de este autor, no es otra cosa que la regulación de las condiciones del desarrollo en conjunto<sup>79</sup>.

La lesión a normas del Derecho penal de policía va a ir contra el bienestar social, por tanto no se lesiona en *sensu stricto* ningún ámbito jurídico; bajo dicha perspectiva este autor afirma que la pena no puede ni debe de ser entendida como consecuencia de un derecho lesionado<sup>80</sup>.

Es Otto MAYER quien propone un concepto metajurídico que abarcará el objeto de la Administración, pero al mismo tiempo destacará el contraste con el ordenamiento jurídico. Bajo esta perspectiva el individuo adquirirá deberes que le corresponden respecto al espacio social comunitario en el que se desenvuelve, deberes que por otro lado no son jurídicos, pues como ha quedado señalado el buen orden que le compete al individuo en cuanto ser social (deberes sociales), no son *-bienes jurídicos-*, sino bienes de policía<sup>81</sup>.

Cabe señalar que en la visión de Otto MAYER se puede distinguir, nítidamente, la existencia de dos grupos de bienes jurídicos; uno propiamente del ámbito del Derecho penal, y otro desde el punto de vista del Derecho penal de policía, caracterizado este último por defender perturbaciones del orden de la comunidad frente al individuo.

Vistos los antecedentes anteriores, de ellos parte GOLDSCHMIDT para elaborar su teoría sobre el Derecho penal administrativo, tomando como planteamiento primordial que las normas de Derecho penal administrativo son creaciones positivas del Estado, que no ponen de manifiesto el convencimiento

---

<sup>79</sup> MATTES, Heinz, *ibidem*, pág. 181 y ss

<sup>80</sup> Al respecto VON STEIN, establece que: «*La pena tiene más bien un fin, y por ello su característica está en el radical contraste con el auténtico derecho penal, en ser más una medida administrativa que una pena*» (en cursivas en el original), citado por MATTES, Heinz, *Problemas. . .*, pág. 182.

<sup>81</sup> MATTES, Heinz, *o.u.c.*, pág. 183.

ético interno de la sociedad, sino más bien la *voluntas* del Estado, distinguiendo al efecto que la antijuridicidad penal se concreta en un menoscabo de bienes jurídicos individuales *-dammun emergens-*, mientras que la antijuridicidad administrativa se reduce a un desfavorecimiento de un fin *-lucrum cesans-*<sup>82</sup>.

Por otra parte, GOLDSCHMIDT establece que tanto los derechos como los deberes correspondientes al individuo, van a ser determinantes en su posición dentro del orden jurídico, empero aquellos otros deberes consistentes en el respeto a la administración, se deben de valorar bajo diverso rango. De ahí que las violaciones referidas al primer orden *-derechos correspondientes al individuo-*, sean consideradas como violaciones en el orden jurídico-penal, por ello bajo el punto de vista de este autor el Derecho engendrado por la administración, es pseudo-derecho, ya que de la contravención de los preceptos del Derecho penal administrativo, no puede surgir ningún injusto, puesto que en el ilícito administrativo se trata de un injusto jurídico a causa de una lesión mediata de la sanción jurídico estatal.

Puesto que para GOLDSCHMIDT el fin del Derecho es la protección de bienes jurídicos, y el fin de la administración es de diferente cariz, su función va a radicar en la promoción del bien público y estatal. El Estado va a manifestar la voluntad, tanto de la construcción jurídica en cuanto titular de voluntad general, así como de la promoción de obras del bienestar. Es en dichas diferencias (entre antijuridicidad y antiadministratividad), en las que establece diversas consecuencias jurídicas y fundamenta una competencia separada para justicia y administración.

Así la antijuridicidad es vista como una lesión del poder sancionado por el ordenamiento jurídico, de ahí que se vea esta como un daño de bienes jurídicos

---

<sup>82</sup> Vid. LÓPEZ DE LA VIESCA, Evaristo, «Sobre un aspecto particular de la irrupción del ordenamiento administrativo en la esfera propia del Derecho penal», en AAVV. *Estudios penales. Libro homenaje al Prof. J. Antón Oñeca*. Universidad de Salamanca, 1982, pág. 308.

y con ello una rebelión contra el orden jurídico<sup>83</sup>. Por ello, el ilícito administrativo se establece como una pura desobediencia a los mandatos de la administración.

Sin embargo a juicio de GOLDSCHMIDT, entre las acciones antijurídicas y las antiadministrativas no existe una gran diferencia, puesto que al final los ilícitos administrativos se terminan convirtiendo en delitos jurídicos. Dicha metamorfosis se lleva a cabo en razón de que para el mantenimiento del propio orden jurídico, es necesario elevar un bien sin sujeto ideal, que hasta entonces no formaba parte más que del bien público, máxime que el apoyo de la actividad administrativa es derivada del precepto que impone como una obligación jurídica de determinados portadores individuales de la voluntad frente al Estado administrador, el cual entonces aparece como portador de voluntad de manera que el apoyo omitido constituye un perjuicio a su esfera jurídica, misma que finalmente, pertenece a la regulación jurídico-estatal<sup>84</sup>.

Asimismo GOLDSCHMIDT, entendía que el *ius puniendi* de la administración era una especie de auto-tutela permitida jurídico-administrativamente, así la pena administrativa según su punto de vista es un medio de coacción.

Bajo lo establecido *ex ante*, es como se distiende históricamente las líneas y accidentes por los que ha atravesado el Derecho penal respecto al actual Derecho administrativo sancionador. No obstante, hasta ahora se ha dicho muy poco en cuanto a las diferencias de ambas ramas del conocimiento jurídico, y ello no es una cuestión fácil de distinguir, pues en la actualidad la doctrina científica no ha encontrado una voz unánime para establecer rotundamente dichas diferencias.

---

<sup>83</sup> MATTES, Heinz, *Problemas. . .*, 1979, pág. 188.

<sup>84</sup> MATTES, Heinz, *o.u.c.*, pág. 190.

La jurisprudencia española en muchas de las ocasiones ha establecido como criterio diferenciador entre ilícito penal e ilícito administrativo «*el criterio de intervención mínima*». Así se pronuncia la STS 52/2003, de 24 de febrero, (ponente: Carlos GRANADOS PÉREZ) que afirma: «*Principio de intervención mínima. Es el criterio último para diferenciar las infracciones administrativas y las penales: Para determinar en qué casos habrá de acudir al derecho Penal y qué conductas serán merecedoras de una mera sanción administrativa, ha de partirse del principio de intervención mínima que debe informar el Derecho Penal en un moderno Estado de Derecho. Sólo ante los ataques más intolerables será legítimo el recurso al Derecho Penal*».

Asimismo, la STS 1068/2004, de 29 de septiembre, (ponente: Andrés MARTÍNEZ ARRIETA), cuyo tenor literal es el siguiente: «. . . Además, el principio de intervención mínima exige que el sistema penal de control social sólo pueda actuar frente a agresiones graves de los principios informadores de la actuación de la Administración, no contra meras irregularidades e ilegalidades que encontrarán su mecanismo de control en el orden contencioso administrativo, sino aquéllas que vulneran patentemente los principios de actuación básica de la Administración. El sistema penal tiene, en consecuencia, un carácter fragmentario y es la última ratio sancionadora y es por ello que el derecho penal no sanciona todas las conductas contrarias a derecho ni las que lesionan el bien jurídico, sino tan sólo las modalidades de agresión más peligrosas, ya que su finalidad es atender a la defensa social que surge no de la simple infracción de la legalidad administrativa . . . ».

De igual manera en la STS 129/2003, de 30 de septiembre, (ponente: Carlos GRANADOS PÉREZ), que en lo que aquí interesa señaló: «*Los criterios para distinguir la infracción penal de la administrativa: Es la mayor o menor relevancia de la información revelada la que se tendrá en cuenta, junto al principio de mínima intervención del Derecho Penal, o "última ratio", para resolver la distinción del ilícito penal en relación con el ilícito administrativo del hecho concreto enjuiciado*»

De la interpretación jurisprudencial señalada se pueda observar que efectivamente el criterio diferenciador entre ambos ilícitos *-penal y administrativo-*, es el de *ultima ratio*. Empero tratar de atajar un problema dogmático tan complejo,



a través de un principio del derecho penal<sup>85</sup> es simplificar en exceso dicha cuestión, situación que no puede ser de recibo al menos en el plano jurídico-dogmático.

En países de nuestro entorno, como Francia e Inglaterra, más que establecer diferencias entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador, lo que garantizan es el monopolio represivo de los tribunales. Ello en razón, de que en el sistema del *common law* se establece que los únicos legitimados para imponer penas y castigos es única y exclusivamente función de los jueces y tribunales<sup>86</sup>.

En el país galo, los jueces y tribunales son los encargados de manera exclusiva de sancionar aquéllas conductas que afecta a la legislación administrativa. Ello a través de Tribunales de policía. Sin embargo el Poder en base a las potestades conferidas constitucionalmente a través de reserva reglamentaria, tiene la facultad de definir infracciones a las que se conectan automáticamente las sanciones previstas en Código penal<sup>87</sup>.

Un sistema contrapuesto al que acabamos de señalar es el que se aplica en Austria y Suiza. El primero de estos países tiene como referente el haber realizado la primera «*Ley penal administrativa*», de 21 de junio de 1925. Ley que supuso una regulación unitaria del Derecho penal administrativo, estructurándose dicha ley básicamente en dos partes. En la primera se desarrollan los preceptos generales del derecho penal-administrativo sustantivo y en la segunda, la

---

<sup>85</sup> Principio penal que por cierto se aplican en el Derecho administrativo sancionador, *Vid.* Al respecto en un amplio estudio en sobre los principios del Derecho administrativo sancionador en NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo . . . 2002*, pág.199 *passim*.

<sup>86</sup> *Vid.* al respecto a PARADA, Ramón, *Derecho administrativo I. PG.* 15<sup>ed</sup>, Marcial Pons, Madrid 2004, pág. 452, el cual señala que: «*El principio se remonta al famoso artículo 2 de la Carta Magna por el que los barones impusieron la Rey que ningún hombre libre pudiera ser detenido, preso, exiliado, ni de algún modo arruinado (nullum libre homo capietur vel impresionetur aut dissaisiatur aut utlagetur aut exuletur aut alique modo detruatur), sino por legale iudicium parium y según la lex terrae*» (parcialmente subrayado en el original)

<sup>87</sup> PARADA, Ramón, *o.u.c.* pág. 453.

regulación es meramente procesal. Suiza, ha conservado numerosas competencias punitivas (para los órganos administrativos -cantones-), que tiene un reconocimiento expreso en el Código penal y en su propia Ley fundamental<sup>88</sup>.

Tanto el ordenamiento italiano como el alemán se caracterizan por haber despenalizado diversas conductas concernientes al ámbito administrativo y traspasarlas al fuero civil o administrativo, sin perjuicio de que a *posteriori* intervenga tanto el juez civil o el administrativo según sea el caso.

Empero dicha formula al menos en Italia recibió diversas críticas, ello en razón de que como lo manifestó RIZ, *«la despenalización, suponiendo alguna ventaja para algunos y un cierto alivio del aparato la justicia penal, muestra su punto débil en lo que se refiere a la salvaguarda de los derechos de los ciudadanos. Incluso la disminución del trabajo judicial sólo se da en las hipótesis en las cuales el sancionado no formuló oposición y sufre sin protesta la sanción fijada por la Administración. Por el contrario, no hay disminución de la actividad judicial cuando formula oposición, porque entonces la actividad desarrollada por el juez penal que debe aplicar la pena de multa no es ciertamente menor que la que debe llevar a cabo ese mismo juez en un juicio de oposición.»*<sup>89</sup>

Por lo que respecta a la pena pecuniaria en materia tributaria en el sistema itañiano, esta conservó el carácter de sanción administrativa, compatible y absolutamente independiente de la penal, o incluso de la civil que puedan corresponder al infractor por los mismos hechos.

Por cuanto hace al sistema alemán, se trata de establecer una diferencia entre los ilícitos del orden administrativo y los ilícitos penales de acuerdo a la ley de 26 de junio de 1949. En este se establecía que una sanción constituye *per se* un delito económico siempre y cuando lesione los intereses estatales ya sea porque la infracción es susceptible de perjudicar la capacidad de rendimiento del orden

---

<sup>88</sup> PARADA, Ramón, *ibídem*, pág. 456

<sup>89</sup> Citado por PARADA, Ramón en *Derecho administrativo*. . . 2004, pág. 457

económico estatalmente protegido; o bien porque el autor manifieste con su infracción una actitud de menosprecio por el orden económico<sup>90</sup>. En los demás casos, la infracción constituye una infracción al orden administrativo.

No es hasta con la *WiStG* y con la ley sobre las infracciones del orden de 25 de marzo 1952, que el legislador trasladó a todo el ámbito del derecho penal la separación entre injusto criminal e infracciones del orden, hasta entonces vigente solo en el campo económico<sup>91</sup>. Empero, la naturaleza substancialmente penal de las infracciones del orden se pone de manifiesto una regulación por la Ley de 24 de mayo de 1968, misma que es sustituida por la Ley de 19 de febrero de 1987 de los ilícitos administrativos, en términos prácticamente idénticos a los delitos, observando en consecuencia el principio de legalidad en su aplicación, así como la observancia, de la estructura de la teoría jurídica del delito<sup>92</sup>.

De lo hasta aquí expuesto, si bien es cierto se puede decir *prima facie* que nos encontramos ante una diferenciación material entre ilícito penal e ilícito administrativo. Ello no es más que el primer paso para poder distinguir dicha diferencia, pues aunado a la diferencia material, es menester sentar de igual manera una diferenciación sustancial de dicho tópico. Esto en razón de poder distinguir *a posteriori* la naturaleza, pues es precisamente ahí en donde el legislador debe hacer hincapié en la distinción sustancial de sendos ilícitos.

Por lo que respecta a la parte sustancial de la diferencia entre el ilícito penal y el administrativo la jurisprudencia española se ha manifestado en diversas ocasiones en el sentido de que por cuanto hace al ámbito ontológico no existe diferencia alguna, tal y como lo señala la STS de la Sala Contencioso-Administrativa, publicada el 17 de mayo 1996, (ponente: RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO), cuyo tenor literal es el siguiente: «*El art. 25 de la Constitución donde se*

---

<sup>90</sup> MATTES, Heinz, *Problemas de . . .* 1979, pág. 232 y ss.

<sup>91</sup> MATTES, Heinz, *o.u.c.* pág. 233 y ss.

<sup>92</sup> PARADA, Ramón, *ibídem*, pag. 463.

reconoce implícitamente la potestad administrativa sancionadora, tiene como soporte teórico la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena. Ahora bien, esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el «ius puniendi» del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la «doctrina legal» de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo, cuya sentencia de 9 de febrero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planeamientos y soluciones ahora consolidadas. En efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico «leading case» se decía, con clara conciencia de su alcance, que «las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto del ilícito cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal».

Si se parte de la una concepción primaria de la ontología<sup>93</sup>, se podrá señalar que dicha jurisprudencia es acertada aunque únicamente de manera parcial, ya que al establecer una diferencia basada en el «ser», efectivamente esta no puede, ya que ambos son ilícitos en el sentido *lato* de la palabra. No obstante, tomando en consideración las *propiedades trascendentales*, ya varía la situación, puesto que nunca puede ser lo mismo la naturaleza o mejor dicho las consecuencias de un ilícito administrativo al de un ilícito penal.

Además, el establecer que dos figuras jurídicas son iguales no significa que ambas deban tener el mismo régimen jurídico lo cual es como afirmar que dos figuras ontológicamente diferentes deban tener diverso régimen<sup>94</sup>. Es en el ámbito normativo en donde va a tomar realidad la equiparación de igualdad en figuras diversas. Ya que es verdad que el legislador puede realizar *-sit venia verbo-*

---

<sup>93</sup> Según el diccionario de la Real Academia Española, 22<sup>ed</sup>, Espasa Escalpe, Madrid, 2001, *ontología*. Del gr. *öv, övros*, el ser, y *-logía*). 1. f. Parte de la metafísica que trata del ser en general y de sus propiedades trascendentales

<sup>94</sup> NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo . . . 2002*, pág.151

operaciones de ingeniería jurídica para regular o mejor dicho dotar de un régimen jurídico distinto a figuras ontológicamente diferentes.

Bajo el criterio anterior, la unidad ontológica de sendos ilícitos sirve de más bien poco, puesto que como ha quedado señalado en la jurisprudencia<sup>95</sup>, el ilícito penal y el administrativo son iguales en virtud de que son ontológicamente iguales. También ello, en nada impide que el legislador le de un tratamiento jurídico diferente, máxime que dichos ilícitos no son ontológicamente ni iguales ni desiguales, puesto que el ilícito no es un concepto pre-normativo sino al contrario, nace como tal por la norma, la cual lo dota precisamente de ese valor<sup>96</sup>.

De hecho cualquier otro criterio distinto al normativo, para poder dotar de sentido las diferencias entre el ilícito penal y el administrativo, como criterios cualitativos o morales, yerran de tajo al no tomar en cuenta el valor intrínseco que llevan aparejada tanto el ilícito penal como el administrativo, que es precisamente que emanan de una norma.

Cabe mencionar que, independientemente de los criterios o valoraciones que se han venido desarrollado en torno a la diferenciación del ilícito penal y el administrativo, uno de los criterios para realizar dichas valoraciones es el invocado por el principio «*mala quia mala et mala quia prohibita*», es decir que existen *per se*, mientras que otras son indiferentes y solamente toman la connotación de ilícito y por tanto deben ser reprochados, porque la norma así lo establece. Dicho con otras palabras, en los primeros supuestos el ilícito es un concepto de contenido material previo a la norma, mientras que en el otro es un concepto formal creado por la propia norma<sup>97</sup>.

---

<sup>95</sup> *Vid. infra.*

<sup>96</sup> BINDING, establece que: «*el injusto no existe nunca antes que su progenitor, el derecho*». *Toda acción punible precisa, antes de que pueda ser punible, de la norma, «I cual la tiene que transformar de una acción no prohibida hasta entonces en otra prohibida*», citado por MATTES, Heinz en *Problemas . . .*, 1979, cita 106. (el subrayado es mío)

<sup>97</sup> NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo . . .* 2002, pág.155.

Volviendo al ámbito de la distinción normativa de ambos ilícitos, cabe señalar que el Tribunal de Rabevenna, en la sentencia de 21 de noviembre de 1980, se pronuncia en le siguiente sentido: *la distinción entre delito e ilícito administrativo que es, en nuestro ordenamiento, solamente normativa, no estructural, puesto que la decisión de configurar un comportamiento humano como delito o como ilícito administrativo, aunque éste inspiraba normalmente por el criterio de la consideración de la importancia de los bienes jurídicos tutelados y de la gravedad de su agresión, es no obstante y solamente el resultado de una decisión meramente discrecional fundada sobre criterios de política legislativa. El ilícito administrativo, por tanto, nos distingue conceptualmente del penal si no es por la especie de la sanción conminada en la ley, que es siempre una pena pecuniaria administrativa»*<sup>98</sup>.

Si bien es cierto en la jurisprudencia española no se ha utilizado una distinción tan clara como la que acabamos de mostrar, si utiliza una distinción meramente ontológica. La cual conlleva la gran ventaja de cubrir de formalismo la intervención del Derecho penal al Derecho administrativo, pues no olvidemos que éste último recoge los principios del Derecho penal, para aplicarlos en su ámbito.

Por otro lado, dicha identidad ontológica tan utilizada por la jurisprudencia del TS, resulta casi irrelevante para la distinción de ambas instituciones *-ilícito penal e ilícito administrativo-*, puesto que como se ha venido señalando son fenómenos normativos y no así sociales de ahí que dicha distinción no influya en una correlativa identidad de regimenes legales.

Si aceptamos la identidad ontológica para dicha distinción, será necesario tomar en consideración todas y cada una de las consecuencias que se deriven de la misma. En primer lugar, un único *ius puniendi* estatal, y no solo monopolio del Derecho penal, por tanto el Derecho administrativo sancionador no deberá tener

---

<sup>98</sup> Citada por NIETO, Alejandro, o.u.c., pág. 156.

una inspiración al menos directa en el ámbito del Derecho penal sino más bien en el *ius puniendi* estatal.

Tomando en consideración las ventajas de establecer la distinción en aspectos normativos, es necesario delimitar las normas configuradoras de dichos ilícitos: -normas penales propiamente dichas, es decir aquellas que se encuentran reguladas en el CP o en leyes penales especiales, y normas administrativas-. En las primeras se van a describir y punir unas conductas denominadas delitos, mientras que en las otras se van a describir y castigar infracciones administrativas; esto no impide de manera alguna que el legislador pueda remitir de forma ocasional normas penales a infracciones administrativas, de igual manera que las leyes administrativas puedan convertir los delitos y faltas<sup>99</sup>.

Si bien se puede llegar a pensar que en ambos tipos de normas se aplica una sanción -circunstancia que por otro lado también puede estar contemplada en ambos ordenamientos-, la diferencia radica en los sistemas y órganos de ejecución. Mientras que la imposición de una sanción penal esta a cargo del *ius iudicium*, en las sanciones administrativas, es precisamente un órgano administrativo el encargado de la imposición y ejecución de la misma, pues de manera formal, los órganos administrativos imponen sanciones y los órganos jurisdiccionales penas, máxime que dichas sanciones provienen de procedimientos distintos.

Finalmente, cabe señalar, entre otros criterios que se pueden emplear para distinguir ambas infracciones, el del bien jurídico, manifestando al respecto que en las infracciones penales se trata de protegerlo, mientras que en las contravenciones administrativas resalta la mera antinormatividad, ya que éstas no tienen por qué basarse en un injusto respaldado ético-socialmente, ni su culpabilidad, en una reprobación por la actitud<sup>100</sup>.

---

<sup>99</sup> NIETO, Alejandro, *ibidem*, pág. 160 y ss.

<sup>100</sup> JAKOBS, Günther, *Derecho Penal*. . . 1997, pág. 67

El Derecho positivo se resiste a una delimitación cualitativa<sup>101</sup> entre infracción penal e infracción administrativa, ya que no cabe determinar diferencias cuantitativas entre infracción penal y contravención de una manera clara y contrastable en la práctica, *verbigratia* el Derecho tributario.

Una vez que se ha señalado las tomas de postura acerca de las diferencias entre el lícito penal e ilícito administrativo, es necesario para este trabajo de investigación realizar todavía una diferenciación más específica entre sendos ilícitos, esto es *ilícito penal e ilícito tributario*.

Si bien es opinión mayoritaria que entre los ilícitos tributarios y los penales hay una diferencia sustantiva<sup>102</sup>, para GARCÍA DE ENTERRÍA la potestad sancionadora de la administración al menos por lo que hace a los ilícitos tributarios se distingue de manera cualitativa<sup>103</sup>.

Sin embargo, dicha distinción no es aceptable, pues como ha quedado apuntado a lo largo de este apartado, la posición que se debe tomar en consideración es aquella que se basa en elementos normativos, ya que ante la infracción a la norma tributaria, el legislador tiene dos opciones:

- a) Punir la conducta al mero resarcimiento pecuniario del daño causado.
- b) Una consecuencia jurídica dirigida al castigo mediante la represión.

---

<sup>101</sup> Para BAJO FERNÁNDEZ, La discusión sobre los límites entre ilícito penal y el administrativo finalizan muchas ocasiones admitiendo únicamente un ámbito cuantitativo como fórmula diferenciadora, ya que mientras en las infracciones de ínfima cuantía son castigadas por órganos administrativos, mientras que el resto de infracciones delictivas se castiga a través de los órganos de justicia. *Vid. Derecho penal económico. Aplicado a la actividad empresarial* Civitas, Madrid, 1978, pág. 99

<sup>102</sup> Entre nosotros PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda Madrid, 1986, pág. 19 y ss.

<sup>103</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, «El problema jurídico de las sanciones administrativas» en *Revista Española de Derecho Financiero*. No. 10 Civitas, Madrid, 1976, pág. 399.



Por lo que respecta al supuesto a) estamos ante un simple ilícito civil. Ello en razón de que el incumplimiento de una obligación tributaria, es vista precisamente como el incumplimiento de una obligación; mientras que en el supuesto b) nos enfrentamos ante una infracción penal, cuya característica es precisamente el carácter cognitivo-represivo que encierra.

La finalidad en la sanción tributaria viene presidida en la intimidación al contribuyente, de ahí que se destierren el aseguramiento de contenido patrimonial dentro de una relación jurídica determinada. Dicho de otra forma, la norma tributaria infringida va a ser confirmada por la pena, es decir, la sanción es una contradicción del significado del hecho y el dolor que la pena produce, por consiguiente *prevención general positiva*<sup>104</sup>.

En conclusión, se puede establecer sin temor a equívocos que el único criterio válido para discernir ilícito tributario e ilícito penal tiene que ser nuevamente un criterio normativo, es decir, la distinción se va a establecer nuevamente en el plano político-criminal. No obstante, cabe hacer la siguiente matización: los ilícitos tributarios, al contrario que los demás ilícitos administrativos, se ven cubiertos del halo disciplinario y gubernativo. Los ilícitos administrativos cumplen con la función normativa, de protección del patrimonio del Erario público.

---

<sup>104</sup> JAKOBS, Günther, *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*, traducción CANCIÓ MELÍA, Manuel / FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo. Cuadernos Civitas, Madrid 2003, pág. 53 y ss, *Vid.* del mismo autor *Moderna dogmática penal. Estudios compilados*. Traducción AAVV., Porrúa, México 2002, pág. 4 y ss.

### III. Estudio criminológico de la delincuencia tributaria.

«La criminalidad no está limitada a determinadas clases sociales, lo que ocurre es que en ciertas capas sociales aflora menos a la luz del día.»

Hans- Heinrich Jescheck

En el ámbito de los delitos tributarios se puede afirmar que no existe literatura criminológica, esto, puede tener su fundamento en que, en los últimos años es cuando se empieza a tomar mayor interés en la delincuencia económica y por consiguiente en la fiscal.

Así, ya KAISER, ordena los delitos económicos en cuatro grupos diversos, en los que según su parecer son: *«los delitos contra el sector bancario y la bolsa, la economía de seguros, la libertad general de competencia, aseguramiento de necesidades, incluidos los delitos de infidelidad e insolvencia, así como los derechos de autor y de marcas; defraudación de contribuciones en impuestos, delitos de aduanas, así como estafa de subvenciones, ilícita concesión de beneficios y cohecho; infracción de las leyes de protección de menores y del trabajo, así como contra el Derecho de la seguridad social; falsificación de víveres y mercancías, y delitos contra los consumidores; la protección del medio ambiente; la estafa y la usura<sup>105</sup>»*.(cursivas añadidas)

En efecto, si bien la concepción de este autor sobre las características del delito contra la economía, deben de establecerse bajo un criterio tangencial de protección, ya sea en la economía nacional o en la empresa<sup>106</sup>. Al respecto dicho criterio resulta incompleto, ya que no diferencia la delincuencia económica de la patrimonial. Pues si bien, ambas tienen como núcleo común la *«lesión patrimonial»*, su diferencia radica en que en el ámbito de la delincuencia económica la

---

<sup>105</sup> Cfr. KAISER, Günther, *Introducción a la criminología*, 7ª. Ed. Reelaborada y completada, dir. y trad. RODRÍGUEZ DEVESA José María, Dykinson, Madrid 1988, pág.365.

<sup>106</sup> Cfr. KAISER, Günther, *loc.cit.*

protección de la norma trasciende ya sea de manera directa o indirecta en el campo de la economía del Estado, mientras que en el delito patrimonial incide únicamente en el ámbito particular del afectado.

Ahora bien, la aproximación más cercana a la literatura criminológica, por lo que al delincuente se refiere es la obra de SUTHERLAND, «*White-collar crime*», aunque, no existe *ex profeso* un tratado sobre los delincuentes fiscales.

Antes de entrar en materia, es importante definir que se entiende por delito y por delincuente en el plano criminológico, pues mientras que en el ámbito jurídico-penal se entiende a este como el comportamiento antijurídico amenazado con pena y determinado en sus caracteres por el tipo de una ley penal, que el autor ha realizado de modo culpable<sup>107</sup>, en el campo de la criminología se concibe como «*aquella conducta o conductas que, siendo lesivas de valores, intereses o bienes importantes para la comunidad (y, por lo mismo, para sus miembros) están castigadas por una ley en sentido estricto*<sup>108</sup>».

Esta definición corresponde especialmente a referencias acerca de pautas valorativas<sup>109</sup>, de ahí que el estudio de la criminología en cuanto a delito se interese entre otros por los problemas tanto endógenos como exógenos, las funciones positivas que pueden indicar el grado de control social del Estado, el volumen, la estructura y el movimiento de la criminalidad, estrategias criminalizadoras o discriminalizadoras, así como el efectivo reparto de la criminalidad entre los distintos estratos sociales.

---

<sup>107</sup> JESCHECK, Hans-Heinrich / WEINGEND Thomas, *Tratado de Derecho Penal. PG*, 5<sup>ta</sup>. ed., corregida y ampliada. Trad. OLMEDO CARDENETE Miguel, Comares, Granada, 2002, pág. 14.

<sup>108</sup> HERRERO HERRERO, Cesar, *Criminología (PG y Especial)*, 3<sup>a</sup> ed. aumentada y actualizada, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 196.

<sup>109</sup> GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio, *Tratado de Criminología* 3<sup>ed.</sup>, Tirant lo blanch, Valencia, 2003, pág. 78.

El delito fiscal, en el ámbito criminológico igual que respecto a cualquier otro delito, va a ser observado desde el punto de vista de factores en los que el mismo se desarrolla; es decir, busca llegar a las causas sociales e individuales del porque se comete el delito, de igual forma las condiciones y medio social en que este se desarrolla.

La evolución tributaria ha traído consigo la modificación de formas de delincuencia de este género, lo que ha obligado al legislador a introducir nuevas figuras penales y a modificar o adaptar las ya existentes. Conductas que otrora hubiesen sido jurídico-penalmente irrelevantes, es decir se le hubiese dado un tratamiento meramente administrativo como es el caso de infracciones fiscales.

La creciente complejidad de las comunicaciones, tanto sociales como jurídicas, han sido motivo de profundas reformas y análisis legislativos ya no solo en el ámbito económicos, sino también en los nuevos campos de vida social, *verbigratia* internet, la ecología, la medicina, entre otros. Esta situación, a juicio de FERNÁNDEZ ALBOR, ha traído consigo el fenómeno de la sobrecriminalización, hipercriminalidad o inflación incrimintoria<sup>110</sup>.

Ahora bien, si tomamos en consideración al delito tributario desde una perspectiva exógena, adquirirá una mayor o menor trascendencia dependiendo del contexto social que se desarrolle el mismo, pues no solamente se debe de observar el ámbito político criminal sino también otros factores como el económico y cultural.

Por otra parte, cabe señalar que la política fiscal-penal, va a depender de igual forma de las directrices económicas del Estado. Ciertamente, no va a ser la misma política económica la que desarrolla una país cuya economía es sana y existe poder adquisitivo, a un país en el que la economía es harto inestable. Como

---

<sup>110</sup> FERNÁNDEZ ALBOR, Agustín, *Estudios sobre la criminalidad económica*, Bosch, Barcelona, 1978, pág. 90.

ejemplo en el CP español para que exista delito tributario se exige como elemento del tipo que la cuantía sea superior a 120.00 €, mientras que en el Derecho penal mexicano no se exige cuantía alguna<sup>111</sup>.

Si en la teoría del delito las consecuencias jurídicas son la pena o medida de seguridad, en el ámbito de la criminología estas consecuencias radican en el ámbito social. Si tomamos en consideración que en los delitos tributarios lo que se lesiona es el patrimonio del erario público a través del *minus* que éste sufre al dejar de percibir las contribuciones, esto obviamente se traduce a diversos aspectos económicos que inciden en diversos ámbitos del Estado.

Bajo esta óptica, cabe hacer balance. En primer lugar, la sociedad aparentemente cree que el actuar de un delinciente tributario daña única y exclusivamente al Estado, en base a que las víctimas de un delito fiscal no se consideren como tal: ello, a juicio de GIDDENS, se debe a que en los delitos tradicionales la proximidad entre víctima y el sujeto que realiza la conducta es mucho menos «*es difícil no darse cuenta de que a uno lo asaltan*», empero en los delitos tributarios, las grandes distancias entre realización de la conducta y sus consecuencias económico-sociales hacen que la víctima (Estado) no se den cuenta de posperjuicios efectivos que cusa el delito<sup>112</sup>.

De ahí, que se pueda explicar que la sociedad no tenga un sentimiento general de indignación en contra de dicho delito, como podría suceder en los

---

<sup>111</sup> El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación al efecto señala: «*Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

*La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.*

*El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 bis del Código penal federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.»*

<sup>112</sup> GIDDENS, Anthony, *Sociología* 4ª ed., Alianza Editorial, Madrid 2004, pág. 303 y ss.

delitos sexuales o contra la vida, en la que la conciencia general es de reproche, incluso, la solicitud de que el Estado imponga penas más altas.

Si a lo manifestado anteriormente se añade que pocos de los delitos tributarios se llegan a conocer, se entiende que el grueso de la población no tenga conciencia de la magnitud de las consecuencias sociales de dicho delito, de ahí que aparentemente este ilícito no tiene grandes repercusiones sociales.

La gravedad en el ilícito fiscal radica en que este tipo de delincuentes con su conducta obstaculizan una adecuada distribución de lo recaudado, pues el Estado, para poder recuperar lo defraudado o sanear sus finanzas, presiona en mayor medida a los contribuyentes cautivos. Defraudar al Estado no es defraudar a un ente abstracto, sino a los demás conciudadanos, a los que se les priva de beneficios y mejoras que podrían utilizarse de las cantidades defraudadas y a quienes se les sobrecarga con tipos impositivos elevados, precisamente para compensar lo no recaudado por la administración tributaria<sup>113</sup>.

La repercusión del delito tributario en el ámbito económico suele traer consigo graves consecuencias, pues si bien *per se* la cuantía mínima para cometer el injusto de defraudación es mínimo de 120.000 €, y dicha cuantía por lo que al Estado se refiere pudiese resultar inocua, sin embargo un «*comportamiento uniforme en masa*<sup>114</sup>» podría causar grandes estragos en la economía de un país.

En el ámbito político, el delito tributario provoca que se endurezcan las normas para recaudar impuestos, esto es, que las formas de contribución se

---

<sup>113</sup> FERNÁNDEZ ALBOR, Agustín, *o.u.c.* pág. 92.

<sup>114</sup> JAKOBS, ha definido el «comportamiento uniforme en masa», como aquellas formas: «. . . de comportamiento que son peligrosas, pero tan mínimamente, que sólo llaman la atención en caso de acaecimiento masivo, pero entonces lo hacen de una manera clara. Piénsese en el hecho de conducir en estado de alcoholemia moderada o de arrogar un cigarrillo encendido en un contenedor de basura. Si un comportamiento semejante se produjera de forma aislada, nadie pensaría en su prohibición, pero precisamente acontece a diario y cada vez más a menudo, por lo que se subsume en un peligro colectivo drástico», (el subrayado es mío) Vid. en JAKOBS, Günther, *Moderna dogmática . . .*, 2002, pág. 725.

vuelven más sofisticadas y complejas, así como un aumento cuantitativo de los mismos. De igual manera aumentan así los procedimientos para hacer cobros coactivos, que en muchas ocasiones se pueden ver envueltos de dudosa legalidad.

En materia laboral, es uno de los campos donde más reciente se manifiestan estas conductas, pues el Estado reduce la oferta de empleo, así como en el ámbito de la empresa privada al ver reducidas sus ganancias, recorta personal o simplemente cambia su sede a un país económicamente más rentable, o a un paraíso fiscal<sup>115</sup>.

Uno de los mayores inconveniente del delito tributario, es que se desenvuelve por decirlo de alguna manera, en un ámbito de adecuación social –es decir que la conducta del delincuente tributario se desarrolla por completo dentro del marco social-. En dichos delitos, la permisibilidad radica más que en el contexto social en la propia legislación: *verbigratia* el artículo 305 CP señala que la defraudación tributaria se comete a partir de 120.000€, de ahí que la defraudación de una cuantía menor no es punible, no obstante que el Estado prevea medios administrativos en la recaudación<sup>116</sup>, para sancionar la realización de esas conductas, es decir, que la diferencia entre el delito o no es la cuantía, lo interesante, radica a partir de cuantos euros es socialmente aceptada la defraudación.

En efecto, la adecuación social acepta criterios de interpretación que obligan a restringir el alcance literal de los tipos penales, excluyendo aquéllos comportamientos que resultan socialmente aceptados considerando que en la vida social se practican ciertas actividades peligrosas, o lesivas, que se consideran lícitas.

---

<sup>115</sup> Según el Diccionario Economía - Administración - Finanzas – Marketing, esta expresión se utiliza asociada al comercio exterior y el comercio internacional entre países. Estado con una reglamentación fiscal y financiera muy laxa y que no mantiene ningún tipo de acuerdo fiscal o financiero con el resto de países. Generalmente son países pequeños y exóticos. *Vid.* versión on line [http://www.eco-finanzas.com/diccionario/P/PARAISO\\_FISCAL.htm](http://www.eco-finanzas.com/diccionario/P/PARAISO_FISCAL.htm)

<sup>116</sup> *Vid.* artículos 191-206 de la Ley 58 / 2003, de 17 de Diciembre.

Así, por la figura de la adecuación social, se procura la impunidad de estos hechos que de otro modo podrían ser dolosos. Esta teoría suele aplicarse cuando se juzgan los delitos de bagatela o de afectaciones insignificante de bienes jurídicos. Otros, por el contrario, utilizan el principio de la insignificancia, empero en los delitos tributarios, dicha teoría va a determinarse por los intereses, fines y medios que se pondrán en juego según las circunstancias, dicho de otra manera, la adecuación social, inminentemente deberá ir determinada a través del campo político, puesto que es el Estado quien implementa la política fiscal.

De ahí que, en cierta forma importe poco cuál sea la visión social de los delitos tributarios, pues, se insiste, el baremo que se toma en cuenta es la adecuación política así como legislativa. Esto genera en la sociedad muchas objeciones incluso contrariedad entre gobierno y población.

A mayor abundamiento, las actitudes delictivas son procesos mentales que inciden en la reacción en un sentido particular respecto a alguna persona o cosa<sup>117</sup>. Es por ello que la actitud criminal representa una diversidad de situaciones o condiciones que según el marco jurídico, político o social, son adecuados o no.

Los fundamentos de la adecuación son extremadamente variados y entremezclados, ya que estos, se deben de atener a diversos factores como son: la tradición, posición social, ideas políticas, finalidades económicas, intereses o exigencias profesionales, ocupacionales, culturales, entre otras, que van a depender de un contexto meramente sociológico.

Los delitos tributarios reflejan una conducta valorativa que se manifiesta en un momento dado y que da lugar a una realización adecuada a dicha

---

<sup>117</sup> LÓPEZ-REY Y ARROJO, Manuel, *Criminalidad y Planificación de la política criminal*, Biblioteca Jurídica Aguilar, Madrid, 1995, pág. 185.



valoración, por tanto una conducta de esta índole será típicamente relevante dependiendo de la valoración jurídica que se de a la misma.

Generalmente se establece un acto como criminal cuando quedan satisfechos dos requisitos:

Primero, el acto debe ser interpretado como *«inacceptable»*; esto es, como violación de los estatutos de una jurisdicción legal.

En segundo lugar, el infractor debe asumir *–sit venia verbo–* cometer el acto con un propósito desleal. Es decir, el criminal debe realizar el acto con intención criminal, así, no sólo la ilegalidad de un acto es lo que le hace criminal y sujeto a una sanción, sino que además es necesario que el intento criminal deba también ser demostrado.

En los casos de crímenes más comunes, estos dos requisitos se dan con facilidad. Por ejemplo en el robo, el homicidio, la violación, son vistos universalmente como actos inaceptables.

Así mismo, el intento criminal se establece precisamente porque los parámetros de tales actos están muy bien definidos, así es difícil imaginar un infractor realizando un allanamiento sin intención de cometer un crimen.

La sociedad a menudo reacciona hacia los delincuentes económicos, (incluidos los delincuentes tributarios) más que desaprobando sus conductas, admirando su astucia para la realización del delito. A manera de ejemplo después de que Ángel Isidoro *«el divino»*<sup>118</sup> defraudara a la banca mexicana y fuera

---

<sup>118</sup> Según refiere el periodista HOYO, Claudio, este defraudador: «. . . Nunca pasa inadvertido al entrar a las discotecas de moda: rodeado por un pelotón de guardaespaldas, asistentes, secretarios y cortesanos, el defensor Ángel Isidoro Rodríguez Sáez --de 43 años de edad, casado, auto apodado "El Divino" porque así le decía su mamá cuando era niño-- reparte a su paso lo mismo autógrafos para los incautos, que lo confunden con algún farandulero, que sonrisas para nuevos y viejos amigos al tanto de su carrera como empresario y banquero, incluido el saqueo de Banpaís (lo poseyó entre 1991 y 1995) uno de los bancos rescatados por el famoso FOBAPROA». . . «entre 1992 y 1994 "El Divino" se autoprestó y prestó a sus socios, siempre sin garantías, alrededor de 400 millones de dólares. El 11 de julio de 1994 Guillermo Ortiz --actual gobernador del Banco de México--, entonces subsecretario de Hacienda, le advirtió que la Comisión Nacional

extraditado y enjuiciado, se le trató como celebridad incluso por los agentes de policía que le arrestaron, de hecho, algunas personas le pedían su autógrafo.

El uso del lenguaje denota la misma tendencia. Se habla de artistas del fraude y de comerciantes tiburones, de lo más conveniente o avisado que se puede hacer, se habla de la estrategia de los defraudadores, o de su imaginación más que de sus fraudes.

De ahí que la figura de la adecuación social, en una economía que suele ser individualista brinda ocasiones y tentaciones de salir de la legalidad para procurarse ciertos beneficios personales o un poderío suplementario.

Una vez señalados los factores tanto endógenos como exógenos que inciden en el delito tributario, es necesario hacer referencia al perfil criminológico del delincuente fiscal. En la literatura criminológica, es común ver que a este tipo de delincuente se le nombra: «*delincuente económico*», «*delincuente patrimonial*» o «*delincuente de cuello blanco*», empero dichas figuras no son sinónimos, pues mientras que el «*delincuente económico*» es aquél que infringe una norma de carácter penal, destinada a proteger desde un ámbito económico, los bienes de la comunidad, mientras que por lo que respecta al «*delincuente patrimonial*» se caracteriza cuando la conducta antisocial afecta directamente a sujetos individualizados en el ámbito de su patrimonio<sup>119</sup>, de ahí que una correcta interpretación terminológica respecto al delincuente tributario, será el de «*delincuente económico*».

---

Bancaria y de Valores (CNBV) había detectado los malos manejos y lo conminó a corregirlos."El Divino" tomó el consejo a la ligera y en marzo de 1995 Guillermo Ortiz --ya a la cabeza de Hacienda-- ordenó la intervención de la sociedad controladora del Grupo Financiero Asemex-Banpaís, así como del propio banco y las compañías Asemex y Seguros Banpaís. "El Divino" huyó mientras su padre, el anciano don Isidoro, intentaba sin éxito capear el temporal: a la postre perdieron las empresas financieras». Cfr. Hoyo Claudio «Ángel Isidoro Rodríguez el júnior financiero», versión on line [http://goliath.ecnext.com/coms2/gi\\_0199-910646/Que-hacen-ahora-los-banqueros.html](http://goliath.ecnext.com/coms2/gi_0199-910646/Que-hacen-ahora-los-banqueros.html) (el subrayado es mío)

<sup>119</sup> HERRERO HERRERO, Cesar, o.u.c., pág. 749 yss.

Ahora bien, el término «*delincuente de cuello blanco*», empleado por vez primera por SUTHERLAND, en su obra «*white-collar crime*<sup>120</sup>», específicamente el 27 de diciembre de 1939, en el discurso presentado ante la Sociedad americana de Sociología<sup>121</sup>, introduce al autor en el estudio exhaustivo de la delincuencia de la *high society*.

El delincuente de cuello blanco tiene en gran medida cierta semejanza con el «*delincuente ideal*<sup>122</sup>» descrito por VEBLEN, pues al igual que éste el delincuente adinerado –de cuello blanco– son un ejemplo de una subcultura (obviamente cada uno en su ámbito de desarrollo). De igual manera, ambos delincuentes generalmente son reincidentes. En ambos tipos de delincuencia la cifra negra es mayor de la que se denuncia, el hombre de negocios que comete un delito en el ámbito de su profesión, por lo general no pierde su *status* entre sus asociados<sup>123</sup>.

Otra similitud entre el delincuente de cuello blanco y los habituales profesionales o ideales es que ambos sienten y expresan menosprecio por la ley, en razón de que ésta castiga las conductas por ellos realizados.

Asimismo, en los delitos de cuello blanco, al igual que en la delincuencia ideal se lleva a cabo de una manera organizada –tanto formal como ideal-. Se dice que habrá un a organización formal en los delitos de cuello blanco, cuando se realiza bajo el amparo de acuerdos, relaciones entre asociaciones, entre otras. De

---

<sup>120</sup> Vid. SUTHERLAND, Edwin H., *El delito de cuello blanco*, Trad. Rosa DEL OLMO, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1961, passim

<sup>121</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982, en cita 17, pág. 32

<sup>122</sup> Según VEBLEN la caracterización general del «*delincuente ideal*» es: «el hombre adinerado ideal es como el delincuente ideal en su conversión inescrupulosa de bienes y personas para sus propios fines y en su insensibilidad hacia los sentimientos y deseos de los demás y de los efectos remotos de sus acciones pero no es como él de la posesión de un sentido más agudo del status y en trabajar con mayor visión para un fin remoto». Se entiende que este autor se refiere al «*delincuente ideal*», -*sit venia verbo*- como al ladrón profesional. Citado por SUTHERLAND Edwin H en *El delito de . . . ibidem*, pág. 167.

<sup>123</sup> SUTHERLAND, Edwin H. *o.u.c.* pág. 168.

igual manera, los empresarios están organizados para el control de la legislación que pudiese en dado caso afectarles<sup>124</sup>.

Si bien se han señalado en los párrafos anteriores la existencia de cierta similitud entre el «*delincuente ideal*» y el de «*cuello blanco*», cabe precisar al respecto que también existen algunas diferencias entre ambas. Tal vez la más significativa radica en el punto de vista que tiene la sociedad de este tipo de delincuencia, pues mientras que los actos del ladrón profesional son repudiados en general, el delincuente de cuello blanco se concibe a sí mismo como un respetable hombre de negocios, un hombre con una reputación intachable, e incluso este se autoconcibe como un ciudadano fiel a la norma.

Lo anterior desde el punto de vista de la criminología, crea el dilema de interpretación sobre el delincuente, puesto que incluso algunos criminólogos se han llegado a plantear que el delincuente de cuello blanco no es un verdadero delincuente, (ello fundamentado en la razón de que éste no se ve como un verdadero delincuente), empero esto a juicio del propio SUTHERLAND<sup>125</sup>, no tiene razón de ser, puesto que la *quid* de la criminología es el estudio de la conducta delictiva, independientemente de la concepción que pueda tener el individuo de su propio yo.

Asimismo, la propia sociedad a la que le causan graves perjuicios, piensa que los delincuentes de cuello blanco, no son tal, sino verdaderos hombres de negocios. No obstante esto tiene su explicación en razón del *status* de que generalmente gozan estos sujetos, su secreto reside de la clandestinidad de la que gozan al tejer sus operaciones delictivas, piénsese por ejemplo en la preparación de una defraudación tributaria, esta se llevará a cabo dentro de los despachos

---

<sup>124</sup> SUTHERLAND, Edwin H., *ibidem*, pág. 169

<sup>125</sup> SUTHERLAND, Edwin H., *ibidem*, pág. 170

contables de la empresa, donde únicamente tienen acceso un restringido número de personas.

Además, para la comisión de estos delitos, se llega a emplear a verdaderos expertos en materia económica, *verbigratia* asesores fiscales, que se vuelven en portavoces de estos delincuentes, influyen en las administraciones y aconsejan sobre los métodos en los que pueden hacerse de una impunidad de sus actos.

Si a todo esto le incorporamos la dificultad para la punición real de tales conductas delictivas, por ejemplo, en el ámbito de los delitos tributarios pocos han sido los casos que se han llegado a juzgar en los tribunales. Si observamos estadísticas relativamente recientes se observará que en 1998 en España se cometieron un total de 917.314 delitos, de los cuales sólo 90 eran contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Un dato más actual, nos revela que en el año 2004, los delitos que se cometieron en territorio español fueron 955.802, dentro de los cuales sólo 116 eran clasificados como aquéllos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social<sup>126</sup>.

De lo mencionado se puede observar que por lo que respecta a los tipos penales de la defraudación fiscal, del 100% de delitos que se cometieron en 1998, sólo el 1.019% pertenecían a los delitos tributarios, y por lo que respecta al año 2004 del 100% de delitos, los delitos tributarios alcanzaron apenas el 0.823%.

Cabe plantearse en este plano criminológico qué es lo que motiva o mejor dicho ¿Por qué delinquen?, ya que aparentemente este tipo de delincuentes son por lo general hombres exitosos en sus negocios y con un amplio poder adquisitivo. SUTHERLAND, responde a esto a través de su teoría de la *differential*

---

<sup>126</sup> Los datos referidos fueron consultados en el Anuario Estadístico del Ministerio del Interior, referente a los años 1998 y 2004.

*association*<sup>127</sup>, en la que en términos generales postula que las conductas desviadas se debe al aprendizaje efectivo de valores criminales, los que influyen decisivamente para que el sujeto delinca, situación que se puede desarrollar en cualquier clase social<sup>128</sup>.

La teoría *differential association* tiene entre uno de sus presupuestos básicos, que el aprendizaje está planteado en la organización social diferencial, la cual se basa en los conflictos sociales. La organización social diferencial tiene como presupuesto básico el vínculo que une a los diversos individuos en esos grupos, constituyendo el sustrato psicológico real de estos<sup>129</sup>, de ahí que la *differential association*, sea la consecuencia lógica de los principios de aprendizaje en una sociedad. El hombre no nace delincuente, la delincuencia no se hereda, imita o inventa, más bien se aprende<sup>130</sup>; SUTHERLAND, basa su teoría en los siguientes puntos<sup>131</sup>:

El comportamiento criminal se aprende en contacto con otras personas a través de un proceso de comunicación. Este aprendizaje se efectúa en un grupo restringido de relaciones personales.

El aprendizaje criminal comprende:

- a) La enseñanza de las técnicas de comisión del delito y;
- b) La orientación de móviles tendencias impulsivas, razones y actitudes.

---

<sup>127</sup> SUTHERLAND, Edwin H., *ibidem*, págs. 179 y ss

<sup>128</sup> Cfr. GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio, *Tratado*. . . 2003, pág. 843.

<sup>129</sup> GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio, *loc. cit.*

<sup>130</sup> SUTHERLAND, Edwin H., *Principles of criminology* Lippincott, cop. Chicago 1939, pág.80

<sup>131</sup> *Vid.* GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio, *Tratado*. . . 2003, pág. 844 y ss.

La orientación de los móviles y las tendencias impulsivas están en función de la interpretación favorable o no de las disposiciones legales.

Un sujeto se convierte en criminal cuando las interpretaciones desfavorables de la ley penal prevalecen sobre las interpretaciones favorables.

Las asociaciones diferenciales pueden variar según la frecuencia, duración, prioridad e intensidad.

La formación criminal por asociación con modelos criminales o anticriminales posee idénticos mecanismos a los que existe en cualquier otro proceso formativo.

No obstante que el comportamiento criminal expresa un conjunto de necesidades y valores, no se explica a partir de semejantes necesidades y valores por el comportamiento no criminal es también expresión de las mismas necesidades y de los mismos valores.

Crucial para la controversia, es la imagen desconcertante de justicia desigual que se confiere al criminal de cuello blanco comparado con el infractor convencional. Por regla general, estos últimos son pobres y no tienen poder adquisitivo, evocan una reacción severa, mientras que los ricos y poderosos son tratados trivialmente o son virtualmente ignorados.

Si no fuera por esta dualidad en el sistema penal, el concepto de SUTHERLAND de crimen de cuello blanco podría haber llegado a ser una curiosidad olvidada hace tiempo.

Las discusiones sobre el crimen de cuello blanco, se han centrado en argumentos relativos a su definición, evaluación de su impacto y controversias a cerca de la naturaleza e importancia del *status* socioeconómico del sujeto activo.

En consecuencia, los denominados «*delitos de cuello blanco*» los cometen aquellas personas respetables y de *status* social elevado en la esfera de su profesión, de ahí que este delito presentase las siguientes notas distintivas<sup>132</sup>:

1.-Que exista una infracción a la ley penal (siempre en el ámbito de competencia económico-patrimonial)

2.-Que lo haya cometido una persona «respetable» con una elevada condición social.

3.-Finalmente que el sujeto lleva a cabo el delito en el ejercicio de su actividad profesional.

Si transpolamos lo hasta aquí analizado en torno al delincuente de cuello blanco al delincuente tributario podemos llegar a la conclusión de que estos en su mayoría son empresarios exitosos que tienen altos ingresos por sus negocios, puesto que para poder defraudar la cuantía mínima de 120.000 € por poner un ejemplo en el IVA, tendría que generar la cuantía mínima de 750.000 €, en razón de que la ley 37/1992 de 28 de Diciembre señala en su artículo 90 que el tipo impositivo es del 16%.

Este tipo de delincuentes, por lo general no presentan alguna patología o característica distintiva, pues cabe añadir que en el delito tributario al establecerse una cuantía mínima para que se de este tipo, queda una línea muy tenue entre el sujeto que roza dicha cantidad y el que efectivamente la sobrepasa.

En efecto, como ha quedado establecido, que el artículo 305 CP establece que para la configuración del fraude es necesario que el monto de lo defraudado

---

<sup>132</sup> FERNÁNDEZ ALBOR, Agustín / MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *Delincuencia y Economía* Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1983, pág.27 y ss.



exceda 120.000€, entonces si alguien defrauda al fisco 199.999€ ¿no es delincuente fiscal?. Aquí la problemática radica en que este tipo de delincuentes, no se considera como tal, puesto que generalmente en el contexto social existe un gran margen de tolerancia respecto a estos delitos, puesto que se basan o escudan en que en el mundo de los negocios, la habilidad comercial debe de tolerar maniobras que llevadas a sus extremos constituyen ilícitos<sup>133</sup>.

En la actualidad, se podría señalar sin temor a equivocarse que el delincuente de cuello blanco, ya no es sólo aquella persona de alto *status* socio-económico que realiza el delito amparándose en el ejercicio de su profesión<sup>134</sup>, (pues no obstante que los rasgos señalados anteriormente se den con frecuencia en estos delincuentes) ya que no sólo se les debe definir por su ámbito económico, sino que además es necesario analizarlo en un triple ámbito biopsicológico, moral y social.

Así, según una descripción de MERGEN<sup>135</sup>, el neo-delincuente de cuello blanco presenta las siguientes características:

A. «*Materialista*» adicto a la ganancia, el lucro, bienes fungibles entre otros.

B. «*Egocéntrico y narcisista*» no le importa el juicio y sentimiento de la comunidad.

C. «*Dotado de mayor inteligencia pragmática que especulativa*» ello posibilita que actúe más por estímulos sensibles y apetenciales que por vía racional.

---

<sup>133</sup> PICCA, Georges *La criminología*, trad. HERRERA, Esther, Fondo de cultura económica, México 1987, pág. 82

<sup>134</sup> HERRERO HERRERO, Cesar *op. cit.* pág. 768.

<sup>135</sup> Citado por HERRERO HERRERO, Cesar en *Criminología*. . . , pág. 768y ss.

D. «*Alta adaptabilidad social*» lo que le facilita para desarrollarse perfectamente en el ámbito social en el que se encuentre.

E. «*Refractario*» a los sentimientos y valores morales, ello le supone todo en un medio para alcanzar sus fines, no existen sentimientos de culpabilidad.

F. «*Propenso al stress y la neurosis*» debido a su superficialidad comunicativa, afectiva y escasez de vida interior.

Empero, si bien se pueden aunar estas características, no podemos dejar de lado los rasgos primigeneamente ofrecidos por SUTHERLAND, pues no son excluyentes unos de otros, más bien se podría señalar como complementarios.

Bajo diversa óptica *-fenomenológica-*, SEELING<sup>136</sup> da otra clasificación en la cual se podrían agrupar esta clase de delincuentes, como aquellos faltos de disciplina social. Quienes con tal de alcanzar sus fines económicos o profesionales cometen cualquier clase de delitos.

De igual manera DELMAS-MARTY<sup>137</sup> señala que los factores que influyen en el delincuente económico se ubican en un plano tanto interno como externo. Así en los factores internos sobresale la perversión de aquéllos delincuentes por negocios que siempre quieren ir más allá y así traspasar las fronteras de la legalidad. Mientras que en el ámbito externo se destacan dos grupos de «agentes provocadores», por un lado influye el propio Estado al hacer tan asequible el sistema de ayudas y subvenciones y sus escasas coyunturas económicas, y por otro lado influye la propia legislación ya que existe un escasa disuasión, además de dejar las puertas abiertas a la imaginación y apetencias del delincuente.

---

<sup>136</sup> SEELIG, Ernst *Tratado de Criminología*, Trad. de José María RODRÍGUEZ DEVESA, Instituto de Estudios Políticos Madrid, 1958, pág.173 y ss.

<sup>137</sup> Citado por ALONSO PÉREZ, Francisco, *Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico. Aspectos penales y criminológicos*, Colex, Madrid, 2003, pág.42.

Entre nosotros BAJO FERNÁNDEZ<sup>138</sup> ha definido a este tipo de delincuentes como personas audaces, pícaras y habilidosas en el ámbito socioeconómico.

Las clasificaciones que se ha hecho sobre el delincuente económico, si bien es cierto presentan diversos rasgos representativos ello no significa que sen los únicos y definitivos, ya que dicha clasificación es un modelo meramente orientativo, pues debemos de tomar en cuenta que su perfil va a ir cambiando conforme a la sociedad, la legislación, etcétera; es decir estos modelos tienen un espacio y tiempo determinados.

En la sociedad actual el modelo económico de *sistema liberal* ha propiciado que la delincuencia económica se propague o prospere, pues al desarrollarse en una cultura adquisitiva provoca que exista mayor competitividad. Situación que trae consigo que se busque el mayor de los beneficios – independientemente de las acciones que se tengan que realizar-, a través del mínimo esfuerzo.

Finalmente, señalaremos cuales son las formas más frecuentes de realización de la delincuencia económica<sup>139</sup>. En un primer lugar tendremos que se valen de las normas jurídicas de cobertura o en la realización de fraudes de ley, para revestir de aparente licitud sus operaciones. Asimismo utilizan instrumentos mercantiles o aquellos documentos que hacen fe pública para falsearlos y utilizarlos para sus fines; asimismo alteran de manera fraudulenta estados de cuentas y balances para encubrir sus operaciones, así como la profusa utilización de paraísos fiscales. De igual manera utilizan técnicas de corrupción alterando las leyes de la libre competencia.

---

<sup>138</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, *Derecho penal . . .*, 1978, pág. 53.

<sup>139</sup> Cfr. HERRERO HERRERO, César, *Los delitos económicos: perspectiva jurídica y criminológica*, Madrid Ministerio del Interior, Madrid, 1992, pág.503 y ss.

#### IV. El delincuente fiscal y el Derecho penal del enemigo

En las últimas décadas se ha venido discutiendo con gran vehemencia sobre las bases de la teoría *jakobsiana* del «Derecho penal del enemigo<sup>140</sup>». Esta presenta como estructura fundamental, los siguientes presupuestos<sup>141</sup>:

A) Un amplio adelantamiento de la punibilidad.

B) Penas previstas proporcionalmente altas, ello en razón de que el adelantamiento de las barreras punitivas no son tomadas en consideración para reducir de manera correlativa la pena amenazada.

C) Determinadas garantías procesales que son relativizadas e incluso pueden llegar a ser suprimidas.

El desarrollo de dichos postulados se pueden observar bajo dos perspectivas:

1. Parte general del Derecho penal del enemigo;
2. Parte especial del Derecho penal del enemigo<sup>142</sup>.

Por lo que respecta a la parte general, se desarrolla la configuración de conceptos como los de *persona/enemigo*, cuya distinción ha creado gran polémica

---

<sup>140</sup> Teoría que ve la luz por vez primera en mayo de 1985 en la ponencia «criminalización en el estado previo a la lesión de un bien jurídico», presentada en el congreso de penalistas alemanes. Vid. JAKOBS, Günther, *Estudios de Derecho penal*. Trad. Enrique PEÑARANDA RAMOS, Carlos J. SUÁREZ GONZÁLEZ y Manuel CANCIO MELÍA, Civitas S.A., 1997, pág. 293 y ss.

<sup>141</sup> JAKOBS, Günther / CANCIO MELÍA, Manuel, *Derecho penal del enemigo*, 2<sup>ed.</sup> Civitas, Madrid 2006, pág. 112.

<sup>142</sup> Vid. una amplísima exposición al respecto en POLAINO NAVARRETE, Miguel / POLAINO ORTS, Miguel, «Derecho penal del enemigo: algunos falsos mitos», en CANCIO MELÍA Manuel / GÓMEZ-JARA DIEZ, Carlos (coord.), *Derecho penal del enemigo el discurso penal de a exclusión*. Vol. 2, Edisofer, Madrid, 2006, pág. 605 y ss

sobre todo por lo que se refiere a la supuesta vulneración a los derechos fundamentales<sup>143</sup>, aunque *prima facie* cabe señalar que, si bien es verdad que el vocablo «enemigo» presenta una expresión de sentido<sup>144</sup> demasiado agresiva o -mejor dicho- una terminología de cierta capacidad provocativa<sup>145</sup>, ello no significa que se vulnere derecho fundamental alguno, pues no debe de olvidarse que no existe un «Derecho penal del enemigo» *per se*, sino normas de Derecho penal del enemigo. El propio acuñador del término JAKOBS, manifiesta que es necesario el respeto de una esfera privada de control por parte del sujeto, y además que la despersonalización del sujeto que no presenta una garantía cognitiva, es específica y relativa, y el sujeto sigue conservando en parte sus derechos<sup>146</sup>.

Asimismo, se ha atribuido a JAKOBS que su teoría se fundamenta en presupuestos filosófico-jurídicos de la teoría *schmittiana*<sup>147</sup>. Dicha crítica que carece de todo fundamento, puesto que si bien Carl SCHMITT desarrolla conceptos como «enemigo» y «guerra», lo hace precisamente en el contexto de un conflicto bélico entre Estados. De ahí que conciba al «enemigo» como el otro, el extraño, que en un caso extremo haría posible el surgimiento de conflictos con él que no puedan

---

<sup>143</sup> Vid. entre otros CANCIO MELIÁ, Manuel, «Derecho penal del enemigo y delitos de terrorismo. Algunas consideraciones sobre la regulación de las infracciones en materia de terrorismo en el CP español después de la LO 7 / 2000» en *JpD* No.44 julio 2002, Madrid, pág. 19-26; MAQUEDA ABREU, María Luisa, «Crítica a la reforma penal anunciada» en *JpD* No.47 julio 2003, Madrid, pág. 6-11; DIEZ REPOLLÉS, José Luis, «El nuevo modelo de seguridad ciudadana» en *JpD* No.49 marzo 2004, Madrid, pág. 25-42; PORTILLA CONTRERAS, Guillermo, «Fundamentos teóricos del Derecho penal y procesal-penal del enemigo» en *JpD* No.49 marzo 2004, Madrid, pág. 43-50, GRACIA MARTÍN, Luis, «El trazado histórico iusfilosófico y teórico-político del Derecho penal del enemigo» en AA VV *Homenaje al Profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, Thomson-Civitas, Madrid, 2005, pág. 447 y ss. ID. «consideraciones críticas sobre el actualmente denominado «derecho penal del enemigo»» en RECPC No. 07, 2005, versión on line <http://criminet.ugr.es/recpc/07/recpc07.html>.

<sup>144</sup> Cfr. POLAINO NAVARRETE, Miguel / POLAINO ORTS, Miguel, *Cometer delitos con palabras. Teoría de los actos de habla y funcionalismo jurídico-penal*. Dykinson Madrid, 2004, pág. 30

<sup>145</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel / POLAINO ORTS, Miguel, «Derecho penal del enemigo: algunos. . . 2006, pág. 617

<sup>146</sup> Vid. POLAINO NAVARRETE, Miguel / POLAINO ORTS, Miguel, *ibidem*, pág. 593.

<sup>147</sup> Cfr. PORTILLA CONTRERAS, Guillermo, *El Derecho penal entre el cosmopolitismo universalista y el relativismo posmodernista* Tirant lo blanch, Valencia 2007, págs. 216 y ss.

resolverse a través de una norma adoptada con antelación ni a través de un tercer ajeno e imparcial<sup>148</sup>.

En base a lo señalado, se puede claramente observar que nos enfrentamos ante dos conceptos diversos de «enemigo», que se pueden prestar a confusiones terminológicas, ya que para JAKOBS «enemigo» es aquel individuo que: «no presta una garantía cognitiva suficiente de un comportamiento personal<sup>149</sup>», y bajo dicha perspectiva es conveniente separar el Derecho penal del ciudadano del Derecho penal del enemigo, cuyas formas invaden la legislación penal de la modernidad.

Otras de las argumentaciones que se suelen contraponer al «Derecho penal del enemigo» es que en un Estado de Derecho se debe tratar a todo hombre como persona responsable, no siendo lícito un ordenamiento que establezca reglas y procedimientos de negación objetiva de la dignidad del ser humano en ningún caso<sup>150</sup>.

Empero, dicha aseveración no es de recibo, al menos si partimos de la base de que el concepto «*persona*» es un concepto meramente normativo y no así

---

<sup>148</sup> Cfr. KALECK, Wolfgang, «Sin llegar al fondo sobre la discusión sobre el Derecho penal del enemigo» en CANCIO MELIÁ, Manuel / GÓMEZ-JARA DIEZ, Carlos (coord.) *Derecho penal del enemigo el discurso penal de a exclusión*. Vol. 2, Edisofer, Madrid 2006, pág. 129.

<sup>149</sup> JAKOBS, Günther / CANCIO MELIÁ, Manuel, *Derecho*. . . 2006, pág. 47, *Vid.* Al respecto a SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, define al enemigo como: «. . . un individuo que mediante su comportamiento, su ocupación profesional o, principalmente, mediante su vinculación a una organización, ha abandonado el Derecho de modo supuestamente duradero y no solo de manera incidental. En todo caso, es alguien que no garantiza la mínima seguridad cognitiva de su comportamiento personal y manifiesta este a través de su conducta.», en *La expansión* . . . , 2001, pág. 164, *Id.* POLAINO ORTS, Miguel, quien define el concepto de «enemigo» como: «. . . quien, incluso manteniendo intactas sus capacidades intelectual y volitiva, y disponiendo de todas las posibilidades de adecuar su comportamiento a la norma, decide motu proprio autoexcluirse del sistema, rechazando las normas dirigidas a personas razonables y competentes, y despersonalizándose así mismo mediante la manifestación exterior de una amenaza en forma de inseguridad cognitiva, que –precisamente por poner en peligro los pilares de la estructura social y desarrollo integral del resto de ciudadanos («personas en Derecho»)- ha de ser combatida por el ordenamiento jurídico de forma especialmente drástica, con una reacción asegurativa más eficaz. Esta reacción se circunscribe a garantizar y restablecer el mínimo de respeto para la convivencia social: el comportamiento como persona en Derecho, el respeto de las demás personas y – en consecuencia-la garantía de seguridad cognitiva de los ciudadanos de la norma.» en *Derecho penal del enemigo. Desmitificación de un concepto*. Grijley, Lima, 2006, pág. 102..(subrayado en el original)

<sup>150</sup> GRACIA MARTÍN, Luís, en «Consideraciones críticas. . . », 2005, pág.42.

ontológico, pues es precisamente la norma la que dota de dicho carácter al ser humano<sup>151</sup>, pues el ser humano *per se* no puede comunicarse en sociedad si no es precisamente a través de éste.

La distinción *persona/enemigo*, constituye un valor neutro limitado y concreto, pues no prejuzga las cualidades personales del sujeto, pues es precisamente la individualidad del sujeto la que va a determinar el hecho de participación en el ámbito social, por tanto, lo que se trata con dicha distinción es tratar al individuo en función de su ámbito de competencia social.

Ahora bien, es necesario realizar algunas matizaciones sobre el concepto de enemigo, pues como se ha venido señalando es precisamente en dicho concepto donde se han generado las mayores críticas; mismas que se expondrán a continuación:

En primer lugar es conveniente dotar de un contenido científico al concepto de «*enemigo*», que es fruto de una observación y razonamiento, fundamentada en criterios sistemáticos<sup>152</sup>; además de presentar un acierto descriptivo, ya que este concepto no prejuzga al individuo sino que es un termino propiamente expositivo, pues con este precisamente se describe una situación legislativa existente<sup>153</sup>.

---

<sup>151</sup> Vid. JAKOBS, Günther, quien refiere que: «*Ser persona significa tener que representar un papel. Persona es la máscara, es decir, precisamente no es la expresión de subjetividad de su portador, sino que es representación de una competencia socialmente comprensible. Toda sociedad comienza con la creación de un mundo objetivo, incluso una relación amorosa, si es sociedad. Los partícipes de esa sociedad, es decir, los individuos representado comunicativamente como relevantes, se definen entonces por el hecho de que para ellos es válido el mundo objetivo, es decir al menos una norma. . . . La subjetividad de un ser, ya per definitionem, nunca le es accesible a otro de modo directo, sino siempre a través de manifestaciones, es decir, de objetivaciones que deben ser interpretadas en el contextote las demás manifestaciones concurrentes.*» en *Sociedad, norma. . .* 2000, pág. 50 y ss. (el subrayado es mío)

<sup>152</sup> POLAINO ORTS, Miguel, o.u.c, pág. 93.

<sup>153</sup> POLAINO ORTS, Miguel, *ibidem*, pág.94

Otra categoría que aborda la parte general del Derecho penal del enemigo radica en la necesidad del aseguramiento cognitivo que comprende tanto la vigencia de la norma, como de la personalidad del sujeto<sup>154</sup>. A juicio de JAKOBS la vigencia de la norma y la personalidad no pueden mantenerse en un sentido meramente contrafáctico, sino que además es necesario el aseguramiento cognitivo, ya que si una norma carece precisamente de seguridad cognitiva sería vacía de contenido, ya que dicha norma no ofrecerá una configuración social susceptible de ser vivida<sup>155</sup>. Esta necesidad de construcción cognitiva influye no solo en la norma, sino además en el sujeto, pues es precisamente él quien debe presentar al menos la garantía de que la va a acatar. Ello nos lleva inminentemente a la reflexión de que el individuo que no es capaz de prestar una garantía mínima de comportamiento, se auto-excluye del pacto social, en otras palabras *-se es enemigo porque se quiere serlo*<sup>156-</sup>, de ahí que un individuo que se auto excluye y por tanto no admite entrar en un estado de ciudadanía no puede participar de los beneficios del concepto de persona<sup>157</sup>.

Por cuanto hace a la función que juega la pena en el ámbito del Derecho penal del enemigo, se debe observar bajo dos vertientes diversas, pues dicha función va a variar dependiendo si el sujeto se comporta como un ciudadano fiel a la norma o si por el contrario es una fuente de peligro<sup>158</sup>.

En el primer supuesto *-ciudadano fiel a la norma-*, su conducta se considerará como una comunicación defectuosa y en tanto es reparable, y por tanto la función de la pena se realizara en un ámbito simbólico-comunicativo<sup>159</sup>,

---

<sup>154</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel / POLAINO ORTS, Miguel, «Derecho penal del enemigo: algunos. . . 2006, pág. 622.

<sup>155</sup> JAKOBS, Günther / CANCIO MELIÁ Manuel, *Derecho. . . 2006*, pág. 37

<sup>156</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel / POLAINO ORTS, Miguel «Derecho penal del enemigo: algunos. . . 2006, pág. 624.

<sup>157</sup> Cfr. JAKOBS, Günther / CANCIO MELIÁ, Manuel *ibidem*, pág.41.

<sup>158</sup> Cfr. POLAINO NAVARRETE, Miguel / POLAINO ORTS Miguel, *o.u.c.*, pág. 626



pues si entendemos que todo orden normativo es básicamente un orden simbólico, lo decisivo será el significado del hecho para el Derecho, pues si la conducta realizada ha sido *ex ante* normativamente señalada como hecho socialmente dañoso, entonces se podrá ver a la pena como socialmente necesaria puesto que su imposición al culpable devuelve el estado de cosas anterior al delito restableciendo ante los ciudadanos la vigencia de la norma infringida<sup>160</sup>.

En este Derecho –como ha nombrado JAKOBS– de ciudadanos la función latente de la pena es «*la contradicción a la contradicción de la norma*»<sup>161</sup>, en otras palabras la pena es la negación de la negación.

Ahora bien, en cuanto a la función de la pena en el ámbito del Derecho penal del enemigo, esta se caracteriza por tratar al individuo en cuanto fuente de peligro, pues como se ha venido señalado el enemigo no presenta la mínima garantía de seguridad cognitiva respecto a la norma a diferencia del ciudadano que ha cometido un desliz reparable, en otras palabras la función de la pena en este ámbito se encamina al aseguramiento social<sup>162</sup>, ya no es un mero acto simbólico-comunicativo, sino que su misión es eliminar una fuente peligro.

Una vez establecidas brevemente las líneas y parámetros de la parte general del Derecho penal del enemigo, es necesario señalar su campo de aplicación, es decir, sustentando dichas referencias en diversas legislaciones.

En la actualidad existen abundantes normas encuadrables en la teoría del Derecho penal del enemigo, y no tan solo de una legislación de un país concreto,

---

<sup>159</sup> Vid. respecto a las bases de la teoría simbólica-comunicativa, FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo, *Retribución y prevención general. Un estudio sobre la pena y las funciones del Derecho penal*, B d F, Montevideo- Buenos Aires, 2007, págs.536 yss.

<sup>160</sup> FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo, *l.o.c.*

<sup>161</sup> JAKOBS, Günther / CANCIO MELIÁ, Manuel, *ibidem* págs. 23 y ss.

<sup>162</sup> JAKOBS Günther / CANCIO MELIÁ Manuel, *l.o.c.*

como se podría pensar *prima facie*, sino además de países de nuestro e torno, como en América Latina, específicamente en México.

Así, como ejemplo normativo del primer supuesto tenemos la «*ley de seguridad de tráfico aéreo*<sup>163</sup>» de Alemania, que nace con la finalidad de protección de ataques aéreos especialmente ante el secuestro de aviones, actos de sabotaje y ataques terroristas.

No obstante, lo que ha suscitado mayor revuelo no ha sido la *ratio* por la cual fue creada dicha ley, sino las específicas medidas frente a dichos ataques, las cuales consisten en<sup>164</sup>:

«§ 14. *Medidas frente a ataques, Atribución para ordenar.*

(1) *A efectos de impedir la producción de un siniestro especialmente grave las fuerzas armadas están facultadas para conminar a aviones a desviar su ruta, obligarles al aterrizaje, amenazarles con ataques a mano armada o disparar tiros de aviso al aire.*

(2). . .

(3) *La actuación inmediata a mano armada se permite únicamente cuando, según las circunstancias, haya de partirse de que la nave se dirija contra la vida de seres humanos, y sea el único medio para la defensa frente a este peligro concreto.*

(4). . . »

De lo transcrito con antelación se puede claramente observar como la *ratio legis* se basa ya no tan sólo en la confirmación de la vigencia de la norma, sino que además busca eliminar la fuente de peligro; esta connotación podría presentar de suyo algunas objeciones como es la del sacrificio de personas inocentes que viajen

---

<sup>163</sup> *Vid.*, al respecto una exposición detallada en POLAINO ORTS, Miguel, *ibidem.*, págs. 59 y ss.

<sup>164</sup> POLAINO ORTS, Miguel, *l.o.c. cit.*

en el avión secuestrado por ejemplo; empero, si acudimos a la teoría de la «colisión de deberes<sup>165</sup>», se podría salvaguardar cuestiones de inconstitucionalidad que se pudieran plantear, ello en el sentido de que la actuación que realicen los cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado estará amparada en que es deber y competencia precisamente de dichas instituciones la salvaguarda de la seguridad –*en lato sensu*– del Estado, de ahí que incluso sin la existencia de un artículo *ex profeso* respecto a dicha situación, la actuación de estas instituciones queda amparada por dicha causa de justificación.

En la legislación penal española, podemos observar diversas instituciones en las que es perfectamente encuadrable el Derecho penal del enemigo. Tomemos como ejemplo solo algunas de estas instituciones.

Así, en el ámbito del terrorismo específicamente en cuanto al cumplimiento de las penas el llamado periodo de seguridad, previsto en el artículo 36.2 <sup>166</sup>según el cual «*cuando la duración de la pena de prisión impuesta sea superior a cinco años, la clasificación del condenado en el tercer grado de tratamiento penitenciario no podrá efectuarse hasta el cumplimiento de la mitad de la pena impuesta*». En razón de dicho precepto, sólo podrán acceder al tercer grado aquél condenado que haya cumplido cuando menos la mitad de la pena impuesta. Esto lógicamente va a incidir en aquéllos individuos condenados por delitos ya no sólo de terrorismo, sino también aquellos que han delinquido dentro de organizaciones criminales. No alcanzarán dicho beneficio hasta los veinte años, ya que si el cumplimiento del límite penal máximo se contempla en 40 años, para entre otros casos por haber sido condenado por dos o más delitos de terrorismo y al menos

---

<sup>165</sup> Expresión que a juicio de MIR PUIG, Santiago, resulta discutible en razón de que el Derecho no puede imponer deberes que no hay deber de cumplir» y por tanto resulta inexacto establecer la existencia de una colisión de dos deberes como mínimo cuando sólo se debe de cumplir la mas importante, o siendo de igual valor cualquiera de ambos. *Vid. en Derecho. . .* pág. 443.

<sup>166</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *La reforma penal española de 2003. Una valoración crítica*, Tecnos, Madrid, 2004, pág. 28.

uno de ellos este castigado por ley con una pena de prisión superior a los veinte años<sup>167</sup>.

A mayor abundamiento, se ha de tener en cuenta lo establecido por el artículo 78, en relación con el 76.1 del CP, que prevé el límite máximo de cumplimiento íntegro y efectivo en 40 años cuando la penalidad jurídica (25, 30, 40 años) resultase inferior a la suma de todas las penas aplicables por los delitos cometidos, en cuyo caso la clasificación en grado y todos los beneficios penitenciarios se referirán a la pena total absoluta impuesta en sentencia firme, lo que equivale al cumplimiento íntegro y efectivo del límite máximo de pena jurídica ( a saber 25, 30 ó 40 años)

Como se puede observar dicha reforma tiene intrínsecamente como fundamento la protección de la sociedad frente a individuos que han atentado de forma grave a su estructura, es decir constituye una respuesta a la reinvidicación social frente al combate al terrorismo.

De igual manera podemos encontrar características del Derecho penal del enemigo en la regulación de la «*violencia intrafamiliar*»<sup>168</sup>, en la que al sujeto maltratador es tratado a todas luces como un foco de peligro y tan así lo ve el legislador que *verbigratia* establece una agravación específica, por cuanto hace a los delitos contemplado en los artículos 153, 171.5, 172.2 y 173.2, cuando el individuo incumpla una pena o medida cautelar consistente en:

- 1) Privación del derecho a residir en determinado lugar o acudir a ellos.

---

<sup>167</sup> Vid. una detallada exposición en POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, págs. 29 y ss.

<sup>168</sup> Vid., al respecto de entre una amplísima bibliografía sobre el tema MAGARIÑOS YÁÑEZ, José Alberto, *El derecho contra la violencia de género*. Montecorvo S.A., Madrid, 2007, pág.122 y ss.; OREJÓN SÁNCHEZ DE LAS HERAS, Néstor, *Delitos de violencia en el ámbito familiar. Las agravantes específicas y prohibición de incurrir en bis in idem*, Thomson-Civitas, Madrid, 2007, págs.75 y ss.

- 2) Prohibición de aproximarse a la víctima o cualquiera de sus familiares o persona determinada por el juez.
- 3) Prohibición de comunicación con la víctima o cualquiera de sus familiares o persona determinada por el juez.

Si tomamos en consideración que una medida cautelar como las mencionadas con antelación, es harto restrictiva, sólo encontrará su fundamento y justificación en la sencilla razón de que el individuo no presenta la garantía mínima de fidelidad normativa y por tanto es necesario adelantar las barreras de protección, al ser una fuente de peligro.

Finalmente, en el ámbito de América latina, un claro ejemplo de la vocación práctica del Derecho penal del enemigo es la *ley mexicana contra la delincuencia organizada*, publicada en el diario oficial de la federación el 7 de noviembre de 1996.

Esta ley en su exposición de motivos<sup>169</sup> señala que con frecuencia el fenómeno delictivo supera a las formas institucionales de reacción, obligando a éstas superarse o quedarse rezagadas. *«Por ello, los métodos y las técnicas utilizados por las formas modernas de delincuencia motivan, también, la necesidad de generación de métodos y técnicas modernos para combatirla eficazmente».*

De igual manera, a juicio del legislador la delincuencia organizada en sus diversas manifestaciones, afecta las vidas de miles de seres humanos; pero debido a que conserva escrupulosamente su indivisibilidad la sociedad no es consciente de la magnitud de los perjuicios que causa, ya que involucra elementos jurídicos, políticos, económicos, entre otros; de ahí que gran parte de la insuficiencia de los resultados obedece a que no se han entendido bien todos los factores causales del

---

<sup>169</sup> Cfr. Exposición de motivos de la Ley federal contra la delincuencia organizada, en versión on line [www.senado.gob.mx/gaceta.php?&lk=128/inc\\_contrabando\\_sen\\_fauzi\\_alaniz.html](http://www.senado.gob.mx/gaceta.php?&lk=128/inc_contrabando_sen_fauzi_alaniz.html)

fenómeno, por un lado, ni todas las consecuencias en su magnitud y complejidad, por otro.

Por tanto frente a este fenómeno delictivo el legislador mexicano se vio en la necesidad de dar mayores instrumentos jurídicos a las instituciones encargadas de hacer cumplir la ley con objeto de aumentar su eficiencia, sin menoscabo de la salvaguarda de los derechos humanos; así como la actualización de leyes para el establecimiento de barreras más sólidas entre los mercados financieros legales y el mercado de capitales ilegalmente adquiridos.

Cabe señalar que la ley no regula cualquier coparticipación criminal más o menos estable, sino que regula solo aquéllas conductas verdaderamente intolerables, tal y como lo dispone en su artículo 2<sup>170</sup>.

---

<sup>170</sup>**Artículo 2º.-** Cuando tres o más personas acuerden organizarse o se organicen para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada:

- I. Terrorismo, previsto en los artículos 139 al 139 Ter y terrorismo internacional previsto en los artículos 148 Bis al 148 Quáter; contra la salud, previsto en los artículos 194 y 195, párrafo primero; falsificación o alteración de moneda, previstos en los artículos 234, 236 Y 237; operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el artículo 400 Bis; y el previsto en el artículo 424 Bis, todos del Código Penal Federal;
- II. Acopio y tráfico de armas, previstos en los artículos 83 bis y 84 de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos;
- III. Tráfico de indocumentados, previsto en el artículo 138 de la Ley General de Población
- IV. Tráfico de órganos previsto en los artículos 461, 462 y 462 bis de la Ley General de Salud
- V. Corrupción de personas menores de dieciocho años de edad o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho o de personas que no tienen capacidad para resistirlo previsto en el artículo 201; Pornografía de personas menores de dieciocho años de edad o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho o de personas que no tienen capacidad para resistirlo, previsto en el artículo 202; Turismo sexual en contra de personas menores de dieciocho años de edad o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho o de personas que no tienen capacidad para resistirlo, previsto en los artículos 203 y 203 BIS; Lenocinio de personas menores de dieciocho años de edad o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho o de personas que no tienen capacidad para resistirlo, previsto en el artículo 204; asalto, previsto en los artículos 286 y 287; secuestro, previsto en el artículo 366; tráfico de menores o personas que no tiene capacidad para comprender el significado del hecho, previsto en el artículo 366 Ter, y robo de vehículos, previsto en el artículo 381 bis del Código Penal Federal, o en las disposiciones correspondientes de las legislaciones penales Estatales o del Distrito Federal, y
- VI. Trata de personas, previsto y sancionado en los artículos 5 y 6 de la Ley para Prevenir y Sancionar la Trata de Personas.

Ahora bien, las medidas que en concreto regula la ley federal contra la delincuencia organizada, son entre otras:

1.- *«Establecer plazos de retención ante el Ministerio Público (o equivalente) más largos, con incomunicación.*

2.- *Confiscación de bienes en caso de sentencia condenatoria.*

3.- *Estrategia premial (recompensas por colaboración).*

4.- *Perdón total o parcial por colaboración de miembros de organizaciones criminales.*

5.- *Protección a testigos, con reserva sobre su identidad hasta el momento procesal oportuno, y a jueces y Agentes del Ministerio Público (o equivalentes).*

6.- *Tolerancia al delito (entregas vigiladas).*

7.- *Investigación electrónica de la privacidad.*

8.- *Cateos administrativos en casos urgentes, con ratificación judicial; entre otros.»*

De lo expuesto se puede observar que la citada ley tiene la verdadera vocación de neutralizar la fuente de peligro. De ahí que en palabras de JAKOBS quien no presta una garantía cognitiva suficiente de un comportamiento personal, el Estado no debería tratarlo ya como persona, puesto que al tratarlo de esa manera vulneraría el derecho a la seguridad de la sociedad<sup>171</sup>. Además de que dicha delincuencia es reiterada y permanente y por tanto no se puede considerar

---

<sup>171</sup> JAKOBS, Günther / CANCIO MELIÁ, Manuel, *Derecho. . . 2006*, pág. 48

como aquélla delincuencia «habitual» y de bases distintas de aquellas en que reposan los episodios delictivos eventuales y contingentes de que son actores unas cuantas personas ligadas en una relación participativa.

De ahí que resulte coherente dicha legislación ante el ejercicio en gran escala de las actividades criminales, puesto que sus estructuras son harto complejas, desde la que jerarquizadamente se pasa a personas con funciones sectoriales de decisión, y se desciende pasando por mandos medios y, bajo éstos, a quienes ejercen funciones más o menos menestrales u obran derechamente como simples ejecutores de los actos delictivos singulares dispuestos por la jefatura<sup>172</sup>.

Cabe señalar que a la citada ley se le han planteado diversas cuestiones de inconstitucionalidad, por entenderse que se violaban los derechos fundamentales (específicamente los artículos 6; 16 párrafo primero y 23 de la Constitución Mexicana<sup>173</sup>), a lo cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación

---

<sup>172</sup> Vid. BUNSTER, Álvaro, «La delincuencia organizada ante el Derecho» en *Boletín mexicano de Derecho comparado*. No. 87, Septiembre-Diciembre 1996, México,

<sup>173</sup> Art. 6o.- La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, los derechos de tercero, provoque algún delito, o perturbe el orden público; el derecho a la información será garantizado por el Estado.

Art. 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten el cuerpo del delito y que hagan probable la responsabilidad del indiciado.

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculpado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad. La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

En los casos de delito flagrante, cualquier persona puede detener al indiciado poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad inmediata y ésta, con la misma prontitud, a la del Ministerio Público.

Sólo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el Ministerio Público podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder.

En casos de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley.

Ningún indiciado podrá ser retenido por el Ministerio Público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.



(órgano competente para pronunciarse entre otras cosas respecto a los visos de inconstitucional), tuvo la oportunidad de pronunciarse en diversas ocasiones.

Así respecto a la garantía de libertad de expresión<sup>174</sup>, seguridad jurídica<sup>175</sup>, legalidad penal y tipicidad delictiva<sup>176</sup>.

---

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Las comunicaciones privadas son inviolables. La Ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas. Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con éstos, carecerán de todo valor probatorio.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.

Art. 23.- Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.

<sup>174</sup> *Vid.*, al respecto la tesis jurisprudencial P. XXVI/2002, visible en la foja 6, del tomo XVI, Julio de 2002, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional-penal, Novena Época; tesis jurisprudencial cuyo tenor literal es el siguiente: «**DELINCUENCIA ORGANIZADA. EL ARTÍCULO 2o., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DE LA MATERIA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE LIBERTAD DE EXPRESIÓN CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 6o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** El precepto constitucional citado garantiza a todo individuo que se encuentre en territorio nacional la facultad de expresar libremente su pensamiento, ya sea en forma escrita o verbal, con las únicas limitaciones de que no ataque a la moral o los derechos de terceros, que no provoque algún delito o perturbe el orden público. En congruencia con lo anterior, se concluye que el numeral 2o., párrafo primero, de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada no viola la mencionada garantía constitucional, pues no coarta el derecho de los gobernados de expresar libremente sus ideas, en virtud de que lo que sanciona no es la expresión del pensamiento en sí mismo, sino el acuerdo de constitución de una organización criminal, cuya finalidad principal es cometer cierto tipo de delitos, lo que indudablemente va en perjuicio de la sociedad y del interés público, razón por la cual la represión de esa manifestación se ubica entre las limitaciones que el referido artículo 6º. constitucional impone a la libertad de expresión. Esto es, el mencionado artículo 2º., párrafo primero, es acorde con los principios que derivan de la

---

garantía constitucional señalada, pues no sanciona el hecho o acto de pensar, sino el acto a través del cual se materializa ese pensamiento que se traduce en el acuerdo de tres o más personas para organizarse o la organización en sí para cometer los delitos a que el propio artículo 2o. se refiere, en forma permanente o reiterada. (las cursivas son mías)

<sup>175</sup> Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVI, Julio de 2002 Tesis P. XXVIII / 2002, págs 7 y ss, que establece: «**DELINCUENCIA ORGANIZADA. EL ARTÍCULO 40 DE LA LEY DE LA MATERIA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.** El artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Federal establece la garantía de seguridad jurídica, consistente en que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, garantía que no contraviene el artículo 40 de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, aun cuando no establece reglas concretas para que el Juez, en ejercicio de sus facultades, valore la imputación formulada por los diversos participantes en el hecho delictuoso investigado y demás personas involucradas en la averiguación previa, a fin de tener por comprobados "los elementos del tipo penal y la responsabilidad del inculpado", dado que la valoración de mérito no debe ser arbitraria o caprichosa, sino con prudencia, sensatez y buen juicio, es decir, el juzgador, en ejercicio de su arbitrio judicial, debe establecer si hay adecuación entre los hechos atribuidos a los inculcados y el ilícito que se les imputa. Además, el Juez debe motivar adecuadamente por qué la imputación respectiva es eficiente y suficiente para tener por probados "los elementos del tipo penal y la responsabilidad del inculpado", esto es, está obligado a exponer pormenorizadamente los razonamientos idóneos para justificar la determinación que al respecto pronuncie. En tales circunstancias, las disposiciones del numeral 40 no contravienen la garantía de seguridad jurídica contemplada en el párrafo primero del artículo 16 constitucional, pues no facultan al juzgador a valorar arbitrariamente los elementos probatorios a que el propio precepto se refiere».(cursivas añadidas)

<sup>176</sup> Vid., al respecto Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIII, Mayo de 2001, tesis 2a. XLIX / 2001, páginas 446 y ss, en el que se señala que: «**DELINCUENCIA ORGANIZADA. LOS ARTÍCULOS 2o. Y 4o. DE LA LEY FEDERAL CONTRA LA MISMA NO VIOLAN EL ARTÍCULO 23 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** El solo acuerdo de organización o la organización misma, que tenga como fin cometer alguno de los delitos precisados en el artículo 2o. de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada es suficiente para imponer las penas previstas en el artículo 4o. de la propia ley, con independencia de la comisión y la sanción de ellos; lo que implica la autonomía del tipo. Asimismo, de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, se advierte que se tomó en cuenta la necesidad de prever una ley especial que regulara la conducta consistente en la organización de tres o más personas encaminadas a cometer alguno de los delitos ahí señalados, pues se estimó que no obstante que se hacía mención a la "delincuencia organizada" en la legislación penal, la regulación era aún insuficiente; consecuentemente, al preverse la delincuencia organizada se establece un delito autónomo y no una agravante. Ahora bien, no obstante que tanto los preceptos aludidos como los artículos 83 bis y 83 quat de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos contemplan como bien jurídico protegido la seguridad pública o nacional, sin embargo éstos no tipifican los mismos hechos o conductas ilícitas. En efecto, de los artículos relativos al acopio de armas de fuego y explosivos, se advierte que los elementos del tipo son: a) La posesión de más de cinco armas de fuego; b) Que las armas sean de uso reservado al Ejército, Armada y Fuerza Aérea; c) Que la posesión sea sin el permiso correspondiente; y, d) La posesión de cartuchos en cantidades mayores a las permitidas. Por su parte, los elementos del tipo de delincuencia organizada son: 1) El acuerdo de tres o más personas para organizarse o que se organicen; 2) Que el acuerdo para organizarse o la organización sea en forma permanente o reiterada; y, 3) Que el acuerdo o la organización tenga como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos que señala el mencionado artículo 2o. Esto es, los elementos que integran el tipo de cada figura delictiva: "delincuencia organizada", "acopio de armas de fuego y explosivos" y "posesión de cartuchos" son totalmente diferentes, pues mientras el primero contempla dentro de sus elementos integrantes el acuerdo para organizarse o la organización, por sí solos, para cometer reiterada o permanentemente alguno de los delitos ahí señalados, con independencia de que se actualice la comisión de alguno de los delitos enlistados en el citado artículo 2º., el solo acuerdo de organización o la organización en sí constituye una figura delictiva, el segundo y el tercero aluden, respectivamente, a la reunión de armas de fuego reservadas al Ejército, Armada y Fuerza Aérea sin el permiso correspondiente y a la posesión de cartuchos en cantidades mayores a las

De lo hasta aquí visto, respecto a la «ley federal contra la delincuencia organizada», se puede señalar que se esta se basa en principios inspiradores del Derecho penal del enemigo, principios que no violan en manera alguna los derechos fundamentales, pues si bien algunas legislaciones pudieren transgredirlos, ello no se debe a la teoría *jakobsina*, pues como se ha podido ver en la ley mexicana, se respetan dichas garantías fundamentales, de ahí que ésta teoría es perfectamente compatible con un Estado democrático de Derecho.

Finalmente en cuanto al planteamiento general del Derecho penal del enemigo, resta por señalar que JAKOBS no inventa nada nuevo –*nihil novum sub sole*<sup>177</sup>-, pues si nos remontamos a los antecedentes inmediatos del Derecho penal del enemigo, podremos observar que esta se sustenta en teorías tan antiguas como las contractualistas de HOBBS y ROUSSEAU<sup>178</sup>, por solo citar algunas de ellas.

De igual manera KANT describe de forma muy precisa la situación del enemigo en estado de naturaleza, pues mientras que en un estado puramente jurídico el individuo brinda la seguridad necesaria, en un estado bruto de la naturaleza, no puede ofrecer garantía alguna<sup>179</sup>.

---

*permitidas. Luego, los tipos penales de mérito contemplan figuras delictivas diferentes; de ahí que el auto de formal prisión con el cual inicia la prosecución del proceso en la hipótesis de que se trata no se sigue por dos tipos diferentes que sancionan la misma conducta, pues los elementos que los constituyen son diversos y, por ende, se sancionan conductas distintas. Por consiguiente los artículos 2º. y 4º. de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada no tipifican las mismas conductas que contemplan los artículos 83 bis y 83 quat de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos y, por tanto, no transgreden el artículo 23 de la Constitución Federal.» (cursivas añadidas)*

<sup>177</sup> POLAINO ORTS, Miguel, *ibidem.*, págs. 287 y ss.

<sup>178</sup> Vid. al respecto un detallado trabajo en PÉREZ DEL VALLE, Carlos, «Sobre los orígenes del «Derecho penal del enemigo» algunas reflexiones a Hobbes y Rousseau» en CPC No. 75, 2001, Edersa, Madrid, pág. 597 y ss.

<sup>179</sup> Cfr. PÉREZ DEL VALLE, Carlos, «La fundamentación iusfilosófica del Derecho penal de enemigo. Precisiones sobre la interpretación de Kant», en RECPC, 10-03 (2008), versión on line <http://criminet.ugr.es/recpc>

Una vez precisadas las líneas y fundamentos del Derecho penal del enemigo, cabe señalar sí este incide y de que forma en la delincuencia económica, en especial en los delitos tributarios, pues de los postulados de la parte general de la teoría *jakobsiana*<sup>180</sup>, se podrían encontrar las siguientes coincidencias.

Empecemos por la cuestión *persona/enemigo*, pues como hemos dejado sentado con antelación, enemigo va a ser aquél individuo que no presta una garantía cognitiva suficiente de un comportamiento personal<sup>181</sup>, el problema que se pudiera plantear en la delincuencia económica, específicamente en el delito de defraudación tributaria, es si un contribuyente deliberadamente y de manera constante elude pagar sus impuestos ¿por ese simple hecho se convierte en enemigo?<sup>182</sup>

Para poder dar una respuesta congruente, es menester en primer lugar señalar cual es el concepto que se tiene de persona en el ámbito tributario, ya que como se ha manifestado, el concepto persona es puramente normativo, por tanto dependerá en gran medida que concepto jurídico se tiene de éste, ya que de ahí dependerá si en ese ámbito preciso, el individuo presenta dicha garantía cognitiva.

Si atendemos a la definición *hegeliana*<sup>183</sup> de persona, podemos entender a esta como aquél sujeto que tiene la «. . . capacidad jurídica y constituye el concepto y la base también abstracta del derecho abstracto y por ello, formal. La norma jurídica es, por lo tanto: «se personifica<sup>(sic)</sup> y respeta a los demás como personas»», de dicha definición se puede obtener que la persona es el centro de imputación normativa, ya que se le dota de capacidad jurídica, por tanto en el ámbito tributario, se toma como centro

---

<sup>180</sup> *Vid. supra*

<sup>181</sup> *Vid. cita 149*

<sup>182</sup> Sobre el binomio conceptual «persona /individuo», *vid.*, críticamente a POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Derecho penal...*2004, págs.40 y ss., 46 y ss.

<sup>183</sup> Cfr. HEGEL, G W F, *Filosofía. . .*, pág.68.

de imputación normativa a los obligados tributarios tal y como lo señala el artículo 35 de la LGT.

De lo hasta aquí expuesto se puede afirmar que el concepto de *enemigo* se puede utilizar *sensu stricto* en el ámbito del delito tributario, puesto que el Derecho penal del enemigo, no se aplica únicamente para delitos de gran alarma social como el terrorismo, narcotráfico, entre otras, pues precisamente todo individuo que no presente esa garantía cognitiva en el ámbito en el que se desarrolle, no tiene derecho a participar de los beneficios de la sociedad.

Por lo que respecta al aseguramiento cognitivo, el contribuyente deberá presentar cierta predisposición para el acatamiento de la norma, dicho esto con un ejemplo, aquel individuo que sistemáticamente defrauda a la Hacienda importantes cantidades, no podrá alegar a su favor que dichas conductas son un desliz reparable (presenta una comunicación defectuosa), pues bien, objetivamente dicho individuo ya no presenta la garantía cognitiva de fidelidad a la norma, por tanto debe de ser tratado como una fuente de peligro y no así como persona.

En los últimos tiempos es común observar como los políticos utilizan el vocablo «*lucha*», para señalar las modificaciones a la ley, situación que no ha sido excepción en la delincuencia económica, empero, respecto a dicho vocablo cabe hacer la siguiente precisión; según el diccionario de la Real Academia Española<sup>184</sup> «*lucha* » significa: «*esfuerzo que se hace para resistir a una fuerza hostil o a una tentación, para subsistir o para alcanzar algún objetivo*», por tanto se puede entender que el legislador realmente trata de erradicar contra determinadas formas de delincuencia, utilizando para ello la estructura del Derecho penal del enemigo<sup>185</sup>.

---

<sup>184</sup> Cfr. Diccionario de la Real Academia Española, 22ª ed., Tomo I, Espasa Calpe, Madrid 2001, pág.596.

<sup>185</sup> Un ejemplo de ello lo podemos encontrar en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal\*, la cual en su exposición de motivos establece: «Las medidas que esta Ley contiene están dirigidas a prevenir los distintos tipos de fraude cuya prevención constituye el objeto del citado Plan por ser de especial gravedad. En primer lugar, se trata de erradicar las tramas organizadas de defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. A este efecto, se establece en

De la exposición de motivos se puede ver claramente como el legislador amplía la responsabilidad de los contribuyentes, puesto que establece una responsabilidad subsidiaria para el adquirente en cuanto al IVA, de igual manera suprime el trámite de previa audiencia a la remisión del expediente judicial entre otras, lo cual queda de manifiesto que se adelantan las barreras de protección en cuanto al fraude tributario se trata.

La función que presta la pena en el ámbito del delincuente tributario, según la teoría del Derecho penal del enemigo, es la de combatir al individuo en tanto este no presenta ya una garantía cognitiva de seguridad «económica», tanto para el sujeto pasivo que en este caso es el Estado, tanto para la sociedad, puesto que si la conducta del delincuente fiscal fuese un acto aislado, no sería necesario la represión o combate normativo, sino la aplicación de un derecho penal de ciudadanos.

---

*relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiriera mercancías procedentes de dichas tramas, en las que se ha producido el impago del Impuesto en una fase anterior. Ésta es una medida ya adoptada en países de nuestro entorno, donde ha demostrado su eficacia con un carácter especialmente preventivo, al desincentivar la adquisición de mercancías de las tramas organizadas a unos precios por debajo incluso del coste. Téngase en cuenta que dichas tramas provocan graves distorsiones en los mercados, especialmente en los precios de aquellos sectores económicos que se han visto afectados por ellas, además de suponer un grave quebranto a la Hacienda Pública.» . . . «Con el fin de no perjudicar las posibilidades de investigación en relación con los delitos contra la Hacienda Pública, se suprime el trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la vía judicial. La existencia de este trámite suponía la concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal respecto de otros tipos de delincuencia, pues en ningún otro delito de carácter público se condiciona la correspondiente denuncia o querrela a un trámite de audiencia previa al interesado». . . «Asimismo, se establece la posibilidad de actuar directamente frente a los depositarios o gestores de bienes de residentes en paraísos fiscales para hacer efectiva su responsabilidad solidaria respecto de las deudas tributarias de estos últimos.» . . . «En el ámbito de la reacción frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria, destaca esencialmente la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria».(cursivas añadidas)*

\* En contra de esta ley, se pronunció el portavoz de Economía y Hacienda de Ciu en el Congreso de los Diputados José SÁNCHEZ, pero no por lo que respecta al adelantamiento de las barreras de protección para evitar el fraude tributario, sino porque dicha ley podría empeorar la competitividad del tejido productivo, para las pymes que no cuentan con filiales en el extranjero. Cfr. ROMERO LARA, «La nueva ley contra el fraude fiscal», en *Todo pyme. Soluciones empresariales*, No.17, Julio-Agosto, Madrid, 2007, págs. 8-9

El único problema que presenta la legislación penal en el ámbito económico, específicamente en materia tributaria, es que no distingue las normas de Derecho penal del enemigo del Derecho penal del ciudadano, puesto que como ha quedado señalado en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, si bien es cierto se han implantado normas que adelantan las barreras de protección para prevenir el fraude fiscal, en ningún momento distingue a quién o bajo que concepto se deben de aplicar dichos criterios, lo cual hace deducir que estos son de aplicación general, situación que puede ser harto peligrosa, ya que resulta deshonesto abusar de las normas del Derecho penal del ciudadano, declarando ciudadanos a los enemigos<sup>186</sup> y viceversa.

Y se señala que resulta harto peligroso puesto que en palabras de JAKOBS<sup>187</sup>, un Derecho penal del enemigo claramente delimitado es menos peligroso, desde la perspectiva del Estado de Derecho, en vez de hacer una amalgama jurídica sin distinción entre ambos ordenamientos *-derecho penal del ciudadano en contra posición con el Derecho penal del Enemigo-*.

Lo hasta aquí planteado resulta totalmente congruente cuando la imputación se realiza a una «*persona natural*», empero, este ámbito de imputación presentará problemas cuando de personas jurídicas se trate, puesto que no es posible tratar un ente abstracto si bien dotado de capacidad jurídica, como un «*enemigo*» ante el ordenamiento jurídico, ya que no se le podrían aplicar las mismas reglas de imputación.

A tal efecto, SILVA SÁNCHEZ ha planteado la «*teoría de las velocidades en el Derecho penal*<sup>188</sup>», las cuales se resumen en los siguientes postulados:

---

<sup>186</sup> Cfr. JAKOBS, Günther / POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Función de la pena estatal y evolución de la dogmática post-finalista. (Estudios de Derecho penal funcionalista)*, Porrúa, México, 2006, pág.59.

<sup>187</sup> JAKOBS, Günther / CANCIO MELIÁ, Manuel *Derecho penal . . . 2006*, pág.57.

<sup>188</sup> Vid. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La expansión del . . . 2001*, pág. 149 y ss.

1. El derecho penal de la primera velocidad que no es otra cosa que el Derecho penal clásico en el que existen penas privativas de libertad, pero en contra partida, existe un mantenimiento de garantías en el cual se mantienen de modo estricto los principios político-criminales, las reglas de imputación y los principios procesales<sup>189</sup>.
2. La segunda velocidad va encaminada más bien a la delincuencia económica, en la que las reglas de imputación y principios del «Derecho penal clásico», se relajan pero en cambio, no existe pena privativa de libertad, sino más bien penas próximas a las sanciones administrativas, empero, este sector seguirá en el ámbito del Derecho penal en razón de la fuerza comunicativa que encierra la pena<sup>190</sup>.
3. La tercera velocidad –postulado que presenta análoga relación con el Derecho penal del enemigo, en el que se acogería con reservas la existencia de un espacio del Derecho penal en el que exista penas privativas de libertad con reglas de imputación y procesales menos estrictas que las del Derecho penal de la primera velocidad, aunque se aplicaría para casos excepcionales y tiempo limitado e inevitable<sup>191</sup>.

En conclusión, podemos señalar que en determinados supuestos de especial peligrosidad puede ser inevitable y conveniente la aplicación del Derecho penal del enemigo en el ámbito económico, aunque con ciertos matices, pues en

---

<sup>189</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *o.u.c.*, pág. 159 y ss.; JAKOBS Günther / CANCIO MELIÁ Manuel *Derecho penal* . . . 2006, pág.83.

<sup>190</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *o.u.c.*, pág. 160.

<sup>191</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *ibidem*, págs.163 y ss.



tanto se trate de imputación a personas jurídicas, que no presenten esa garantía cognitiva de fidelidad a la norma, se deberán adelantar las barrederas de protección, aplicando el Derecho penal de la segunda velocidad, en tanto que en la persona por llamarla de alguna manera *natural o individual*, que presente las mismas características que la anterior -persona jurídica- se aplicará el Derecho penal del enemigo, no obstante se deberá diferenciar previamente del Derecho penal del ciudadano, ello en atención a elementos tanto cualitativos como cuantitativos, para poder determinar la fuente de peligro.

**CAPÍTULO II**  
**TÉCNICA DE INCRIMINACIÓN: ELEMENTOS**  
**NORMATIVOS DE REMISIÓN Y LEY PENAL EN**  
**BLANCO**

## I. Configuración típica de los elementos normativos de remisión y la ley penal en blanco

El legislador penal al configurar los tipos penales, lleva a cabo descripciones normativas de determinadas conductas humanas. En general realiza descripciones completas, pero en ocasiones configura tipos abiertos, que encuentran su complemento en otras disposiciones jurídicas. En tales casos recurre al empleo de técnicas de remisión a otras normas<sup>192</sup>. Entre estas destacamos las «*leyes penales en blanco*»<sup>193</sup>.

Esta técnica es empleada por el legislador principalmente en la parte especial del CP, pues es precisamente ahí donde la norma juega un doble papel *tanto de valoración como de determinación*<sup>194</sup>. No siempre se encuentra tal valoración en el propio tipo, produciéndose por tanto una remisión a diversas normas, tanto penales como de cualquier otra área del conocimiento jurídico. Sin embargo, cabe señalar que la ley penal en blanco es una excepción al carácter completo de la descripción del tipo, ya que esta figura, es concebida como una ley necesitada de complemento.

En realidad una ley no existe *per se*, si no más bien están integradas en un conjunto de normas que presentan entre sí, la particularidad de una interrelación<sup>195</sup>. Así pues, resulta en algunas ocasiones más que necesaria la remisión de un tipo a una norma diversa; por ejemplo en el ámbito económico, cuya normativa resulta harto abundante, sería imposible delimitar un tipo abarcando toda la casuística de la conducta genérica que dicho ámbito genera, o

---

<sup>192</sup> Vid. al respecto a DOVAL PAIS, Antonio, *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de la leyes en blanco*, Tirant lo blanch, Valencia 1999, *passim*.

<sup>193</sup> Término acuñado por BINDING, son las que presentan mayor discusión en cuanto a su estructura y principio de legalidad.

<sup>194</sup> QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, *Curso de Derecho penal PG*. con la colaboración de MORALES PRATS, Fermín / PRATS CANUT, Miguel, Cedecs, Barcelona 1996, pág. 21.

<sup>195</sup> BOBBIO, Norberto, *Teoría general del Derecho*, 6<sup>ta</sup> reimp., trad. ROZO ACUÑA Eduardo, Debate, Madrid 1999, pág. 153

por economía legislativa el tipo en su descripción aparecerá formulado de una manera completa, y sin en cambio la consecuencia jurídica se encuentre prevista en otra norma.

Por tanto, se puede considerar *prima facie* a la «ley penal en blanco» como aquel supuesto de hecho, en que la norma penal, precisa de un complemento que no se encuentra comprendido en la propia ley en la que la norma se halla. Esto con independencia de si la norma complementaria se ajusta en una disposición de igual o inferior jerarquía que la norma primigenia<sup>196</sup>. Empero una definición más elaborada la concibe como: «*aquellas normas cuyo supuesto de hecho hay que buscarlo por remisión expresa de la ley punitiva en leyes no penales en blanco impropias, o en disposiciones de carácter inferior, normas penales en blanco propias*<sup>197</sup>»(cursivas añadidas).

De esta última definición se puede extraer que nos enfrentamos ante dos supuestos que si bien se podrían señalar en un principio como similares, desde un análisis más profundo se desprende que resultan antagónicos. Las leyes penales en blanco no se deben de confundir con aquéllos otros supuestos en los que, por razones de técnica legislativa, se expresa en una norma el comportamiento típico y en otra norma la consecuencia jurídica (supuesto normativo de remisión *sensu stricto*), puesto que un Código por su propia naturaleza constituye una sola expresión normativa, lo cual no permite una consideración aislada a uno solo de sus tipos, de ahí que resulte equivocada la postura de los autores que consideren ley penal en blanco una descripción en la que ya sea la conducta o la sanción estén descritas en otro lugar del mismo código<sup>198</sup>.

---

<sup>196</sup>Cfr. DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio Octavio, *Sobre el concepto del Derecho penal*, Universidad Complutense, Madrid, 1984, pág. 184.

<sup>197</sup>Cfr. MORILLAS CUEVA, Lorenzo, *Derecho penal PG. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho penal, Ley penal*. Dykinson, Madrid 2004, pág. 72.

<sup>198</sup>Cfr. QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, *Curso. . . 1996*,pág.22.

En efecto, en este último supuesto será ley penal en blanco única y exclusivamente, aquélla norma que remita a otra de rango inferior, empero, a mi juicio, esta visión resulta bastante restrictiva, y según se desprende del concepto de «ley penal en blanco», antes expuesto además de que existen diversas clasificaciones de ley penal en blanco, máxime que bajo dicha perspectiva cabe un concepto amplio de ley penal en blanco<sup>199</sup>. Ni el creador de la ley penal en blanco (BINDING) realizó una definición lo suficientemente precisa sobre el particular, dejando por tanto la posibilidad de ampliar incluso de manera excesiva el marco de las normas penales en blanco, así se le atribuye a FRANK el haber ampliado el concepto de tal manera que se comprendieren aquellos supuestos en que la antijuridicidad se encuentre descrita por otras autoridades, por tanto para saber si dicha conducta es antijurídica se deba de recurrir a otras disposiciones legales<sup>200</sup>.

La «ley penal en blanco» no sólo se caracteriza por que la norma complementaria sea de rango inferior, sino más bien porque el legislador deja en otra instancia el establecimiento del elemento típico, lo que no ocurrirá en el supuesto en que la norma extrapenal solo resulte invocada para interpretar lo establecido por el legislador<sup>201</sup>.

Sin embargo, en la actualidad se utiliza el concepto de «ley penal en blanco» en sentido *lato*. Por lo que al respecto han surgido diversas y variadas clasificaciones, pudiéndose señalar las siguientes<sup>202</sup>:

---

<sup>199</sup>Así MIR PUIG, Santiago, refiere que se habla de «leyes penales en blanco para referirse a cierto preceptos penales principales que, excepcionalmente no expresan completamente los elementos específicos del supuesto de hecho de la norma secundaria, sino que remite a otro u otros preceptos o autoridades para que completen la determinación de aquéllos elementos.», Cfr. en *Derecho penal*. . . . 2002, pág.72.

<sup>200</sup>Cfr. SÁINZ CANTERO, José A., *Lecciones de Derecho penal*, PG, 3ed., Bosch, Barcelona 1990, pág. 352.

<sup>201</sup>Citado por GARCÍA ARAN, Mercedes, «Remisiones normativas, leyes en blanco y estructura de la norma penal», en *Estudios penales y criminológicos XVI*, Universidad de Santiago de Compostela, 1993, pág.71.

<sup>202</sup> Vid. POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 270 y ss.

- a) Remisión al CP para establecer la pena.
- b) Remisión a otro artículo del CP para completar el contenido del delito.
- c) Remisión a una ley no penal
- d) Remisión a una disposición de rango inferior al Código penal

El primer supuesto radica esencialmente en el establecimiento del presupuesto de hecho normativo a otro precepto de la misma ley para la aplicación de la pena.

En cuanto al supuesto en el que se remiten elementos para completar el tipo, este consiste en describir el hecho en artículo diverso al cual se debe acudir para completar la descripción típica.

En la remisión a una ley no penal, se van a abarcar todos los supuestos en los cuales se produce una remisión a una ley extrapenal, que tendrá como función completar al tipo legal de delito en algún aspecto específico.

En último supuesto *-remisión a una disposición de rango inferior a la ley-*, presenta de suyo diversos problemas de legalidad, puesto que en contraste con otras técnicas legislativas de remisión, como las señaladas con antelación, o en las que se incorporan términos normativos de contenido jurídico o cultural, no suelen presentar mayor problema o desconfianza, a pesar de que deben ser integradas mediante disposiciones normativas extrapenales de rango inferior, que además no cubren las formalidades legales establecidas por la CE (específicamente en una LO) , ya sea para describir conductas típicas o establecer sanciones.

De las acepciones señaladas con antelación, las tres primeras representan hipótesis de la categoría de *«ley penal en blanco»*, vistas bajo un sentido amplio, mientras que el último grupo se circunscribe al sentido estricto de dicho concepto; de igual manera se podría valorar de manera diversa a dichas normas, esto es en *«propias»* que tienen como característica la necesidad de adaptación de la

normativa a situaciones cambiantes en diversos sectores de actividad, es decir su justificación corresponde a motivos político criminales, mientras que las impropias corresponden a móviles de técnica legislativa<sup>203</sup>.

Asimismo, conviene establecer que dichas clasificaciones no son las únicas, por lo que es necesario señalar aunque sea brevemente las tan variadas clasificaciones que se dan al respecto, en razón de que distinguir claramente dichas clases de «*leyes penales en blanco*», pues de esta diversidad no se pueden obtener las mismas conclusiones, ni en el plano dogmático, ni en el campo legislativo.

Como se ha venido señalando en las «*leyes penales propias*» la remisión se produce a una instancia inferior<sup>204</sup>, tal y como sería en los siguientes supuestos<sup>205</sup>:

1. *Remisión del CP una ley ordinaria estatal.* La LO (que es el caso del CP) ocupa un lugar jerárquicamente superior a una ley ordinaria, sea del ámbito de gobierno del que se trate –ya sea estatal o CC.AA.–, sin embargo haciendo una matización sobre el particular cabe establecer que no es tanto la jerarquía *per se* y competencia lo que se toma en cuenta para determinar la «*superioridad*» de un ordenamiento jurídico, si no mas bien hay que atender a la función que desempeña. En el caso de una LO tal y como lo establece el artículo 81 de la CE, se van a regular por esta ley las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general, entre otras, además de que en la elaboración de dicha ley se da un mayor

---

<sup>203</sup> Vid SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La “ley penal en blanco”: Concepto y cuestiones jurídico-políticas*, Barcelona, 1990, pág. 17. (obra inédita, consultada por generosidad de su autor)

<sup>204</sup> Vid. *supra*

<sup>205</sup> Vid. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *o.u.c.* pág 20 y ss., quien al respecto enumera de manera ejemplificativa dichos supuestos, puesto que se pueden presentar hipótesis de muy diversas y variadas connotaciones.

consenso, lo que parece dar mayor seguridad al principio democrático, debido a la importancia de las materias que se regulan<sup>206</sup>

2. *Remisión a un tratado o disposiciones internacionales.* Cuestión muy discutida por parte de la doctrina constitucional, puesto que los tratados internacionales tendrán fuerza coactiva una vez que se han integrado al ordenamiento jurídico del país, según lo dispone el artículo 91 CE. Opinión contraria es la de quienes sostiene que los tratados internacionales son en si mismos fuentes del Derecho español, sin necesidad de que se dicten normas jurídicas estatales que obliguen a su cumplimiento<sup>207</sup>. Sin embargo, lo que aquí interesa, singularmente es determinar qué posición jurídica juegan los tratados internacionales frente al CP, primacía les corresponde al CP, pues como se ha señalado *ex ante* este se crea a través de LO, situación que lo posiciona obviamente en una posición superior.
3. *Remisión a un reglamento de una CC.AA.,* como se da en el caso de delitos medioambientales, específicamente en el artículo 333 del CP. Este supuesto no ha estado exento de polémica por lo que respecta al principio de igualdad consagrado en la constitución, misma que no es de recibo al menos en el ámbito penal<sup>208</sup>, puesto que no es conveniente determinar las conductas a legislaciones que no cumplen con los requisitos establecidos por la CE para realizar tales funciones. Máxime que en la figura del delito medio ambiental, la

---

<sup>206</sup> Cfr. al respecto a REQUENA LÓPEZ, Tomás, *El principio de jerarquía normativa*, Thomson-Civitas, 2004, pág.204 y ss. Por cuanto hace al concepto de LO, *Vid.* PÉREZ ROYO, Javier *Curso de Derecho constitucional*, 10ª ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005, pág.804.

<sup>207</sup> Cfr. DE OTTO, Ignacio, *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel Derecho, Barcelona, 1995, pág. 123.

<sup>208</sup> *Vid.* por todos a MESTRE DELGADO, Esteban, «Límites constitucionales de las remisiones normativas en materia penal» en *ADPCP*, T.XLI, Fasc. I Enero-Abril 1988, Madrid, 1988, *passim*.



regulación esta cedida a las CC.AA., por tanto, dependiendo en que ámbito territorial se realice, la conducta podrá ser delito o no. Situación que por obvias razones, quebrantan el principio de uniformidad penal.

4. *Remisión a un reglamento*, ya sea tanto en el ámbito estatal como autonómico. A tal figura se le ha cuestionado el respeto al principio de legalidad<sup>209</sup>, ya que en estos supuestos, se podría dar el caso de que el Gobierno, o el Parlamento, cambien el reglamento, de manera tal que un comportamiento *ex ante* era considerado como delictivo deje de serlo o viceversa<sup>210</sup>.
5. *Remisión a una norma de Derecho extranjero*. Caso que no se presenta frecuentemente, aunque, el propio legislador lo contempla, tal y como es el caso de lo previsto en el artículo 387 CP. En este artículo, se equipara a la moneda nacional, con las monedas de otros países de la UE<sup>211</sup> y extranjeras. De ahí que para observar cual es la moneda oficial de cada país es necesario ver las leyes monetarias en donde esta queda detallada<sup>212</sup>.
6. *Remisión a resolución de un tribunal extranjero*. Supuesto que se puede ver en el artículo 388 del CP, en el que la condena impuesta por un tribunal extranjero por delito de la misma naturaleza se equipara a la sentencia de un tribunal nacional. En este supuesto, es preciso distinguir si la resolución proviene de un país de la UE, ya que este

---

<sup>209</sup> Respecto a tal cuestión *vid. infra*.

<sup>210</sup> Cfr. CUELLO CONTRERAS, Joaquín, *El Derecho penal español. Curso de iniciación. PG. Vol. I. Nociones introductorias*, Civitas. Madrid 1993, pág.30.

<sup>211</sup> Cfr. MESTRE DELGADO, Esteban, *o.u.c.*, pág. 518.

<sup>212</sup> No obstante que en la actualidad la UE ha unificado su moneda (euro), donde el Consejo Europeo a través del Banco central europeo, regula lo referente a almoneda oficial de la UE.

se rige por caracteres propios como lo es la propuesta de decisión marco del consejo relativa a la consideración de las resoluciones condenatorias entre los Estados miembros de la Unión Europea con motivo de un nuevo proceso penal (COM(2005)91 final). Por otro lado, en los países restantes se respetaría el régimen de reciprocidad.

7. *Remisión a un convenio colectivo o contrato individual.* Dicho supuesto que se recoge en el artículo 308 CP, en el que se castiga con pena de prisión a quien perjudique o suprima los derechos de los trabajadores reconocidos, ya sea en disposiciones legales o convenios colectivos o individuales.
8. *Remisión a actos administrativos<sup>213</sup> o jurisdiccionales.* Suelen ser aquellas constelaciones de casos, en las que se completa el tipo penal con los mandatos de las diversas autoridades, ya sea un órgano jurisdiccional o administrativo. Un claro ejemplo respecto a este último caso lo podemos ver en el artículo 348.4 c) CP, supuesto en el que se castiga aquélla persona que desobedezca órdenes expresas de la administración. Así, por cuanto hace a la remisión de un acto jurisdiccional, lo podemos encontrar en el artículo 463.1 CP, en el que se castiga la omisión de comparecer habiéndose citado de forma legal. Se ha clasificado<sup>214</sup> como «*remisión en bloque*», en la que la

---

<sup>213</sup>En la concepción de SILVA SÁNCHEZ, 0 011083/a remisión de actos emanados por diversas autoridades (administrativas y jurisdiccionales), dentro del concepto de ley en blanco ha tenido aceptación general por parte de la doctrina. Sin embargo dicha remisión se ha cuestionado desde una visión meramente constitucional, puesto que se trata de una remisión a «*actos*» y no así a «*normas*». Cfr. en *La «ley. . .*, 1990, pág.23.

<sup>214</sup> GARCÍA ARAN, Mercedes, define a las remisiones en bloque como aquellas en la transacción de la normativa administrativa se convierte en un elemento típico. Concibiendo la fracción normativa-administrativa como la contravención dichas normas como hecho sobre lo que recae el desvalor penal, es decir que se sanciona penalmente la desobediencia a la norma administrativa. Se trata de los supuestos en los que el CP utiliza expresiones como «*infracción de leyes y reglamentos*» o «*contraviniendo lo dispuesto en las leyes y reglamentos*». *ibidem*, págs.71 y ss.

norma administrativa se convierte en un elemento típico, pues la contravención a dichas normas recaen sobre el desvalor penal.

9. *Remisión a fuentes privadas.* Esta figura es infrecuente en el CP<sup>215</sup>, sin embargo podríamos señalar lo previsto en el artículo 348CP, (no obstante de manera parcial), en el que se castiga la contravención a las normas de seguridad.

Cabe precisar que en los supuestos 6, 7 y 8, existe una infracción a una normativa extrapenal, misma que es requisito *sine qua non* para la producción del delito. Esta situación no puede ser asumible en el ámbito penal, puesto que con la ley penal en blanco, configurada de esa manera pone en duda el principio de legalidad y de determinación del hecho típico en la propia norma. Además, si ya en el caso de la remisión a actos tanto judiciales como administrativos se pone en duda el cumplimiento del principio de legalidad, puesto que remite a actos y no así a normas, en la remisión a las fuentes privadas se deja –aunque sea de manera indirecta – a un particular el complemento de la figura típica. Por tanto dicha técnica al vulnerar francamente los principios básicos en los que se fundamenta un Estado social y democrático de Derecho, debería ser desterrada de las técnicas legislativas.

Otro grupo que conviene distinguir es el denominado como «*leyes penales en blanco impropias*». Cuya característica radica en que su remisión es a otra norma incorporada dentro del propio CP, o bien otra ley, pero del mismo rango.

1. Una primera clasificación la encontramos en la *remisión a convenios con el enemigo*<sup>216</sup>. Tal y como lo dispone el artículo 72 del Código de

---

<sup>215</sup>Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *o.u.c.*, pág.23,

<sup>216</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, señala que la remisión a convenios realizados con el enemigo, es una «*ley penal en blanco propia*», sin embargo a nuestro juicio, dicha clasificación forma parte de las «*leyes penales en blanco impropias*», puesto que el CP militar, es creado a través de una LO (13 / 1985, de 9 de diciembre), por tanto tiene el mismo rango que el propio CP. *Vid. o.u.c.* pág. 22.

Justicia Militar, mismo que al efecto señala: «*El militar que violare suspensión de armas, armisticio, capitulación u otro convenio celebrado con el enemigo será castigado con pena de cinco a quince años de prisión*». En este supuesto nos encontramos ante una remisión externa.

2. *Remisión interna.* Como se ha señalado *ex ante* se caracteriza por la remisión de la norma a otra que se encuentra en el mismo ordenamiento, en este el CP. Un ejemplo característico se encuentra en el artículo 241. 1 que señala: «*Se impondrá la pena de prisión de dos a cinco años cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 235, o el robo se cometa en casa habitada, edificio o local abiertos al público o en cualquiera de sus dependencias*».

Desde este cariz, cabe exponer otro orden en la clasificación de las leyes penales en blanco. Así tenemos, los siguientes supuestos:

1. *Remisión total.* Se plantea en el caso de que el legislador no hubiese concretado en absoluto el tipo penal, sino que será necesario para completarlo remitirse a otra instancia. Dicha remisión es interpretativa, ya que es necesaria para desentrañar o integrar un elemento típico<sup>217</sup>.
2. *Remisión parcial.* Este supuesto se configura cuando una norma se establece de modo concreto en determinados aspectos de la descripción típica, remitiendo para su concreción a otra fuente de producción normativa. Se pueden presentar a su vez diversas subcategorías atendiendo a los elementos típicos que se han descrito en el tipo penal en diversa instancia, tomando en consideración el grado de necesidad de complemento. Subclasificación que va a tomar

---

<sup>217</sup> Vid. GARCÍA ARAN, Mercedes, «Remisiones . . . .», 1993, pág.72.

especial importancia, en virtud de su compatibilidad con el principio de legalidad<sup>218</sup>.

3. *Remisión estática*. Se entiende por remisión estática la que esta se realiza a un texto legal, en la cual éste tiene en el momento de entrada en vigor de la norma de remisión, por tanto posteriores modificaciones en la norma objeto de remisión carecen de efectos, quedando subsistente la remisión en términos idénticos.
4. *Remisión dinámica*. En contra de la anterior clasificación, su redacción se hace en base a la redacción vigente en momento del texto legal objeto de la remisión<sup>219</sup>. Tomando en consideración la finalidad político criminal de adaptación de la norma penal se desprende que la totalidad de las normas penales en blanco *stricto sensu* se adaptan a este tipo de remisión<sup>220</sup>.
5. *Remisión expresa*. Esta clasificación es de suma importancia, para cierto sector de la doctrina e incluso para la jurisprudencia del TC que contribuye a esclarecer la relación entre leyes penales en blanco y los elementos normativos.
6. *Remisión concluyente*. Por cuanto hace a esta remisión contrario a lo que sucede con la anterior -remisión expresa-, el legislador remite de modo implícito a través de un elemento de contenido valorativo, en cuyo caso es necesario recurrir a normas emanadas de diversa instancia<sup>221</sup>. Un claro ejemplo es el delito que analizamos en este

---

<sup>218</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley. . . 1990*, pág.25.

<sup>219</sup> Cfr. Por cuanto hace a la «*remisión estática y dinámica*», a CODERCH Pablo, Salvador, en GRETEL (Grupo de Estudios de Técnica Legislativa): *La Forma de las Leyes*, Bosch, Barcelona, 1986, pág. 235.

<sup>220</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *o.u.c.*, pág.27

trabajo, puesto que señala que el que defraude un tributo, cantidades retenidas, ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales, entre otros, así como el obligado tributario, pues para el efecto de poder determinar dichos conceptos es necesario ya no sólo ver la LGT, sino además los reglamentos del tributo que se defraude.

7. *Ley en blanco de primer grado.* Bajo esta distinción se aborda la compleja relación con la *remisión en cadena*, es decir que la norma objeto de la remisión de una ley en blanco se configure a su vez como una ley en blanco, *-sit venia verbum-* una remisión de la remisión. En esta, el primer grado se configura cuando las remisiones contenidas en normas penales, se expresan directamente en la conminación penal.
8. *Ley en blanco de segundo grado.* Se configura dicho supuesto en la remisión de normas a las que se remite la ley penal en blanco de primer grado.

La técnica de las «leyes penales en blanco», en lugar de estar motivadas por un interés doctrinal, más bien corresponden a hechos históricos, políticos y jurídicos. Esto se explica, dado que muchas veces las normas penales están vinculadas a ámbitos diversos de su propia materia, en los cuales es necesario flexibilizar la formulación de los tipos<sup>222</sup>.

No obstante, aparte de los diversos fines que se toman en cuenta para poder definir a la ley penal en blanco y por consiguiente dotarla de contenido material, debemos entender que la «*ley penal en blanco*» (independientemente de

---

<sup>221</sup> Para SILVA SÁNCHEZ, la diferencia que presentan estas dos últimas clasificaciones – *expresa y concluyente*–, hacen que se den problemas de difícil delimitación, entre las leyes penales en blanco y al menos en algunos de los elementos normativos de contenido jurídico. *Vid. La «ley. . . 1990, pág.28.*

<sup>222</sup>Cfr. DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio Octavio, *op.cit.*, pág. 184 y ss.

las diversas matizaciones que se pudiesen señalar para aceptarla como tal), tiene como *prius* lógico la economía legislativa, en razón de evitar repeticiones innecesarias, así como reforzar la sistemática externas de las leyes y el ordenamiento, además de ofrecer la adecuación *ipso facto* de cambios futuros de regulación, evitando el abuso continuado de leyes modificativas.

Otra modalidad de normas de remisión es integrada por la hipótesis que en cierto modo constituye la figura antagónica a la aquí expuesta, en la cual la norma a lo que remite no es al complemento del tipo, sino a su consecuencia jurídica. Figura a la que JIMÉNEZ DE ASÚA denominó, «*leyes en blanco al revés*»<sup>223</sup>. Podemos encontrar diversos ejemplos en la legislación penal española, como el artículo 252 en el que textualmente establece: «*Serán castigados con las penas del artículo 249 ó 250*<sup>224</sup>, en su caso, los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeren dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble o activo patrimonial que hayan recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, o negaren haberlos recibido, cuando la cuantía de lo apropiado exceda de cuatrocientos euros. Dicha pena se impondrá en su mitad superior en el caso de depósito necesario o miserable.»

Otro ejemplo, en la legislación extranjera, lo podemos encontrar en diversos artículos del código penal federal mexicano en el que en mucho de sus tipos<sup>225</sup> además de penas privativas libertad se imponen multas cuantificadas en salarios mínimos. La ley penal se remitiría de este modo a la resolución que emita la Comisión Nacional de Salarios Mínimos<sup>226</sup>.

---

<sup>223</sup> Cfr. JIMÉNEZ DE ASÚA, Luís, *Tratado de derecho penal. T. II, Filosofía y ley penal*, Losada, Buenos Aires, 1950, pág. 304.

<sup>224</sup> Penas establecidas para los delitos de estafa.

<sup>225</sup> Cfr. al respecto los artículos 216, 217, 218, 219 del Código Penal Federal mexicano, entre otros.

<sup>226</sup> En México, el salario mínimo diario lo establece la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos mediante resoluciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación, según lo disponen los artículos 123 de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 570 de la Ley Federal del Trabajo

El problema que se presenta en este último ejemplo resulta un tanto *sui generis*, puesto que una instancia inferior «*indirectamente*» determina la cantidad pecuniaria de la pena, lo que en un primer momento puede parecer una vulneración al principio de determinación legal de las penas.

Así podemos decir que en este supuesto estamos ante una ley penal en blanco al revés con remisión a una ley no penal únicamente para los efectos de determinación de la pena. Sin embargo, de igual manera se puede dar el presupuesto de una ley penal en blanco al revés, cuando la descripción típica se plantea en una norma no penal y su consecuencia jurídica se complementa en algún artículo del CP, contrariamente a lo que pudiera verse *prima facie* dicha remisión no plantea problemas de legalidad puesto que remiten la determinación de la consecuencia jurídica al CP.

Desde un punto de vista político criminal, las leyes penales en blanco, surgen con la vocación de salvaguardar la garantía penal puesto que en dicho momento histórico de su nacimiento (en pleno auge del proceso codificador) se incorporan las infracciones de policía al sistema penal, siendo necesario que los hechos que se pretendían sancionar con pena estuviesen recogidos en leyes penales<sup>227</sup>.

En efecto, si bien dicha figura *-ley penal en blanco-* surgió inicialmente para salvaguardar el principio de legalidad por las circunstancias desarrolladas en esa época, esta función se fue extendiendo hasta llegar a la figura que conocemos hoy en día, pues más que una excepción se ha convertido en una forma de técnica legislativa de uso común. Partiendo de las teorías de la parte general de la técnica legislativa, se contemplan figuras referentes a la estructura tanto formal como conceptual de las leyes, pues precisamente en estos ámbitos es donde la ley juega

---

<sup>227</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley. . .*, 1990, pág. 36.



un papel preponderante entre ambos planos, tratando de encontrar el mejor acomodo sistemático<sup>228</sup>.

En contra a la posición anterior se le podría objetar a la técnica de remisión normativa, no obstante de los beneficios que aporta en el sentido de la evitación del anquilosamiento de la ley ante la aparición de nuevas circunstancias sociales, económicas, tecnológicas, entre otras, la inseguridad jurídica que puede llegar a crear en diversos supuestos, *verbigratia*, la remisión a fuentes privadas o actos administrativos, por solo citar algunos casos.

Ahora bien, si se debe hacer alguna crítica a las leyes penales en blanco, esta no sólo debe consistir en un plano meramente jurídico-dogmático, sino que de igual manera se deberá incorporar a dicho análisis los fenómenos políticos y sociales. Puesto que con la introducción de normas penales en blanco se tiende a relajar el principio de legalidad, sin embargo estas nacen en principio con la vocación práctica de ser una norma que se pueda adaptar *ipso facto* a las exigencias de la sociedad contemporánea, máxime que el problema de la seguridad jurídica en el Derecho penal no se encuentra en la remisión de los complementos del tipo, sino precisamente en la subjetividad de los mismos<sup>229</sup>.

Como ha quedado apuntado, se debe también observar los factores políticos que envuelven a dicha figura. Así bajo esta perspectiva se puede apuntar que es precisamente en el ámbito político en el que se le dota de capacidad al Derecho penal en ámbitos que originariamente no son de su competencia, empero la regulación que se venía adoptando resulta inidónea para la protección de los

---

<sup>228</sup> Vid. SALVADOR CODERCH, Pablo, «Elementos para la definición de un programa de técnica legislativa» en AAVV *La función legislativa de los parlamentos y la técnica de legislar: III Jornadas de derecho parlamentario Abril 1988*, Congreso de los Diputados Madrid, 2000, pág. 64.

<sup>229</sup> Cfr. MADRID CONESA, Fulgencio, *La legalidad del delito*, Universidad de Valencia, 1983, pág. 191.

finés que en principio se pretendían que se regulara en la propia norma jurídico-penal<sup>230</sup>.

En el campo social, la ley penal en blanco juega un papel importante, puesto que, como se ha venido señalando con antelación, la norma no sólo cumple con una función autopoiética sino que debe de cumplir con las expectativas sociales que de ésta se esperan, de ahí que en cierto sentido sea casi inevitable una legislación de consenso.

Lo hasta aquí expuesto se contrae a los supuestos de normas de la parte especial, más si en cambio resulta conveniente realizar un análisis sobre el carácter retroactivo de la leyes penales en blanco (obviamente siempre y cuando fuesen favorables), pues en gran medida dicha figura se puede presentar en el ámbito de los delitos tributarios.

Si nos adherimos a la doctrina mayoritaria en este ámbito<sup>231</sup>, se puede señalar que en términos generales se acepta la aplicación de una norma de manera retroactiva, siempre y cuando esta sea favorable al reo. Lo anterior se basa en el sentido de que es innecesaria una pena que ya no se justifica en el hecho en ese momento delictivo, en virtud de que en la descripción típica este ha desaparecido. Además que desde un punto de vista meramente prevencionista su fin ya no existe.

Hasta lo aquí expuesto queda bastante clara la aplicación de la retroactividad de la ley penal, empero, ya no queda tan claro en supuestos como la

---

<sup>230</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, señala en lo que a este ámbito específicamente se refiere: «Este “cambio de sentido” del Derecho penal no responde, sin embargo, a la “naturaleza de las cosas”, sino a una decisión política que puede ser criticada desde una perspectiva de un concepto de bien jurídico “específicamente jurídico-penal”» Vid. La «ley. . . , 1990, pág. 40

<sup>231</sup> Vid. por todos COBO DEL ROSAL, Manuel / VIVES ANTÓN, Tomas S., *Derecho penal...*, 1999, pág. 193 y ss

leyes penales en blanco<sup>232</sup>, dada su peculiar estructura. Cabe señalar que una de las características más significativas de las leyes penales en blanco, es precisamente que la descripción intrínseca del tipo puede ser modificado sin alterarse la descripción extrínseca del mismo. En palabras de BINDING<sup>233</sup>: *«la prohibición de cambiar completamente lo largo del periodo de la vigencia la ley penal, de manera que, de conformidad con una misma ley penal, lo que ayer era una obligación mañana constituye delito, lo que ayer costaba hasta dos años de prisión mañana es una obligación.»* Con tales manifestaciones se pretende poner de relieve que, en las leyes penales en blanco, será la posibilidad de que, sin una variación formal, aparente de los términos del tipo penal, su contenido resulte modificado, vienen términos más restrictivo de la libertad individual, vienen términos ampliatorios de la misma»(cursivas añadidas).

De lo expuesto anteriormente, se advierte que en las leyes penales en blanco concurre la posibilidad de que sin la existencia de una variación del tipo penal su contenido resulte modificado ya sea en términos restrictivos de libertad o ampliatorios de esta, ello en razón de la modificación de la normativa extrapenal<sup>234</sup>.

En principio no parece haber mayores problemas por cuanto hace a las modificaciones extrapenales que amplían la punibilidad no se pueden aplicar de manera retroactiva. Sin embargo se han planteado diversos criterios que en cierta medida se contraponen. Así la tesis tradicional se ha mostrado reticente en la aplicación a la figura de la retroactividad favorable cuando existe una variación en la norma extrapenal que complementa el tipo, se fundamentan en el sentido de que si bien puede existir retroactividad favorable en las leyes, no así ocurre en el

---

<sup>232</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, «Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables: El caso de la “leyes penales en blanco”» en *Estudios penales y criminológicos*, XVI Universidad de Santiago de Compostela, 1993, págs. 429 y ss.

<sup>233</sup> Citado por SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *loc. cit.*

<sup>234</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley. . .*, 1990, pág. 167.

caso de las normas. Por tanto, bajo ese punto de vista sólo será aceptable la aplicación retroactiva favorable de las leyes y no así de estas últimas<sup>235</sup>.

Por tanto las tesis que se adscriben al criterio anterior, sostienen que en las leyes penales en blanco, su injusto se encuentre precisamente en la desobediencia a la norma, ello independientemente de su contenido, ya que en este supuesto la norma constituida de manera puramente formal, obliga a cumplir lo dispuesto en las leyes y reglamentos vigentes a los que se remite, independientemente de su contenido<sup>236</sup>. Por tanto bajo esta perspectiva, no se puede aplicar la figura de la retroactividad favorable en cuanto al contenido de las disposiciones objeto de la remisión.

Lo anterior se sustenta en que las variaciones que pudieran tener las normas penales en blanco en nada alteran la norma que prohíbe infringir la ley o el reglamento y por tanto dicha norma continua inalterada. Otro argumento favorable a dicha postura es que las normas penales no establecen *per se* su objeto de protección y más bien se dedican a proteger bienes jurídicos contenidos en otros ordenamientos<sup>237</sup>. Máxime que la modificación a la norma de complemento no se integra en la ley penal, por tanto no puede ser retroactiva en cuanto no se integre en la propia norma penal.

Contrariamente a la teoría anterior, otro sector entiende que sí se puede aplicar favorablemente la retroactividad en las leyes penales en blanco a consecuencia de las modificaciones que pudiesen tener las normas extrapenales;

---

<sup>235</sup> Al respecto para BINDING, la norma es un imperativo dirigido a los ciudadanos para su cumplimiento, definiendo a las normas como prohibiciones o mandatos de acción, que no se encuentran de manera directa en el Derecho penal sino que deben de ser halladas en el ordenamiento jurídico, en otras palabras las normas se deducen de la ley penal. Cfr. SIERRA, Hugo Mario / CANTARO, Alejandro Salvador, *Lecciones de Derecho penal PG.*, Reun, Buenos Aires, 2005, pág.92

<sup>236</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, «Legislación penal socio-económica. . . . 1993, pág.435.

<sup>237</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *loc.cit.*

criterio que es dominante tanto en la jurisprudencia española como en los países de nuestro entorno.

Así, en este sentido se pronunció la sección primera de la Audiencia Provincial de Castellón, en el auto de fecha siete de noviembre de dos mil cinco. (ponente: SOLAZ SOLAZ), en el que se señala: «Sobre la cuestión de si la retroactividad favorable (artículo 2.2 CP) ha de extenderse a las disposiciones extrapenales pero que están llamadas a integrar una disposición normativa, la doctrina se muestra casi unánime en que en las denominadas leyes penales en blanco, los elementos normativos no penales, pero que completan la norma penal pasan a gozar de la misma naturaleza de una ley de esta clase. En este mismo sentido se ha pronunciado la doctrina jurisprudencial, y así la STS, Sala 2a, de 25 Sept. 1.985, que cita, y se apoya además en las SSTS de la misma Sala de 26 Jun. Y 8 Nov. 1.963, 9 Mar. 1.964 y 13 Dic. 1.966, señala que por Ley penal, a efectos del -entonces- art. 24 CP, debe entenderse todo precepto del cual resultan consecuencias penales, por tanto, no sólo los que se refieren a la pena o definen concretas figuras de delito, sino también las de otras ramas jurídicas, que dan contenido a las leyes penales en blanco. Ello se había mantenido también dos años antes en la STS, Sala 2a, de 26 Sep. 1.983, que añadía a tal doctrina que las normas que dan contenido a las llamadas "leyes penales en blanco" son modificaciones extrapenales de la Ley penal, pues forman parte del conjunto de presupuestos de los que depende la pena. Se ha destacado asimismo, que es menester hacer un examen comparativo entre una y otra legislación para aplicar lo más reciente o en vigor, tan sólo cuando favorezca al reo, examen que ha de realizarse atendiendo al conjunto de una y otra normativa, pues lo que no cabe es aplicar parcialmente ambas, tomando de una y otra lo que favorezca y excluyendo lo que perjudique (SSTS, Sala 2a, de 4 y 29 Jun. y 19 Nov. 1.985, 8 y 25 Abr., 7 Oct. y 19 Nov. 1.986) y estimando asimismo que esta aplicación de la ley más beneficiosa incluye aquella de sus normas parciales que pueden resultar perjudiciales frente a la ley anterior, pues en otro caso, se estaría juzgando según una tercera ley, construida artificialmente con retazos de los efectivamente promulgados (SSTS, Sala 2a, de 7

Abr. 1.989, 26 Oct. 1.990, 22 Jun. y 11 Nov. 1.991, 114/1995 de 10 Nov., y 31 Oct. 1.997).»

En efecto de dicho criterio jurisprudencial se puede concluir que se da *patente de corso* no sólo en los supuestos de la ley penal en blanco si no también a aquéllos elementos normativos que integran el tipo penal.

Paralelo a dichos criterios se desarrolla la tesis diferenciadora, la cual trata de conciliar las posturas señaladas con antelación. En un primer término, no procederá una aplicación retroactiva de una ley penal en blanco en los supuestos de que la norma extrapenal se hubiese configurado como ley temporal. Tomando otro criterio en este sentido, toma como base la no aplicación favorable cuando la introducción modificadora se hubiese motivado por un cambio de circunstancias fácticas. Se podría aplicar este principio de retroactividad favorable cuando la modificación tuviera su origen en un cambio de valoración jurídica. Bajo este criterio, se puede acotar que la aplicación de este principio no tendrá mayor inconveniente cuando se aplique a normas que han modificado el tipo en cuanto a su aspecto axiológico<sup>238</sup>.

Criterio diverso es el que propone STRATENWERTH, según el cual, en la supresión o restricción de causas de justificación o en el caso de las leyes penales en blanco, la nueva redacción regirá en todo caso solo para conductas futuras, ya que lo que en realidad importa en un evento delictivo es la prohibición de la norma de conducta no así el resultado<sup>239</sup>. De ahí que trasladando dicho criterio a la figura de ley penal en blanco, sólo se podrá aplicar la retroactividad de manera favorable a conductas posteriores a la modificación de la norma extrapenal.

Finalmente, cabe señalar el criterio de valoración del Tribunal Constitucional, en cuanto a los requisitos exigidos para la existencia de una ley

---

<sup>238</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *o.u.c.* pág. 441 y ss.

<sup>239</sup> STRATENWERTH, Günther, *Derecho penal* . . . . , 2005, pág.71 y ss.

penal en blanco. La sentencia de pleno número 34/2005 de 17 febrero del propio Tribunal en la parte que aquí nos interesa establece que: «. . . doctrina reiterada de este Tribunal, la reserva de Ley que opera en materia penal no impide la existencia de posibles «Leyes penales en blanco», esto es, de normas penales incompletas en las que la conducta jurídico-penal no se encuentre exhaustivamente prevista en ellas y que remiten para su integración a otras normas distintas, que pueden tener incluso carácter reglamentario (por todas, STC 24/2004, de 24 de febrero [ RTC 2004, 24] , F. 3). Al respecto lo que resulta exigible es la concurrencia de los tres siguientes requisitos: en primer lugar, que el reenvío normativo sea expreso; en segundo término, que esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; y, finalmente, que la Ley, además de señalar la pena, dé certeza, es decir, sea de la suficiente concreción para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la Ley penal se remite, resultando, de esta manera, salvaguardada la función de garantía del tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada (entre muchas otras, SSTC 122/1987, de 14 de julio [ RTC 1987, 122] , F. 3; 118/1992, de 16 de septiembre [ RTC 1992, 118] , F. 2; 111/1993, de 25 de marzo [ RTC 1993, 111] , F. 6; 62/1994, de 28 de febrero [ RTC 1994, 62] , F. 4; y 24/1996, de 13 de febrero [ RTC 1996, 24] , F. 3».

Bajo este orden de ideas, son requisitos indispensables<sup>240</sup>, según la doctrina del TC, para la actualización del presupuesto de las leyes penales en blanco la concurrencia de los requisitos siguientes:

1. El reenvío normativo sea expreso.
2. Que esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; y

---

<sup>240</sup> Elementos que se analizarán en el apartado correspondiente a la constitucionalidad la las leyes penales en blanco.

3. Que la ley, además de señalar la pena, establezca la suficiente concreción para que la conducta delictiva quede precisada en el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se reenvía.



## II. Constitucionalidad de las leyes penales en blanco.

Uno de los pilares fundamentales de un Estado social y democrático de Derecho, es el «*principio de legalidad*», con especial referencia al ámbito de regulación del ordenamiento penal. Tan fundamental principio tiene rango constitucional<sup>241</sup>, ya no sólo en España sino en la mayoría de las constituciones<sup>242</sup> de los países de nuestro entorno.

En el plano meramente dogmático se atribuye a BINDING el origen del fundamento de dicho principio (en un doble plano –político y jurídico–), ya que es precisamente este autor quien, fundamentándose en la «*teoría de la división de poderes*» de MONTESQUIEU, señala que únicamente el poder legislativo está legitimado para definir lo que es delito. Sólo el poder legislativo tiene la facultad de anudar la reacción más grave que el Estado posee a una determinación de la conducta<sup>243</sup>.

---

<sup>241</sup> Así la CE en su artículo 25.1 establece que: «*Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*»

<sup>242</sup> Vid. Ley fundamental de la República Federal de Alemania del 23 de mayo de 1949, que en su Artículo 13 (2), establece: «*Los registros no podrán ser ordenados sino por el juez y, si la demora implicare un peligro inminente, también por los demás órganos previstos por las leyes, y únicamente en la forma estipulada en ellas*» (versión on line <http://constitucion.rediris.es/legis/legextr/ConstitucionAlemana.html>); En la constitución italiana se encuentra regulada en el artículo 13 «*La libertad personal es inviolable. No procederá ninguna forma de detención, inspección o registro personal ni otra restricción cualquiera de la libertad personal salvo por auto razonado de la autoridad judicial y únicamente en los casos y del modo previsto por la ley. En casos excepcionales de necesidad y de urgencia, especificados taxativamente en la ley, la autoridad de orden público podrá adoptar medidas provisionales que deberán ser comunicadas dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la autoridad judicial y que, de no ser confirmadas por ésta en las cuarenta y ocho horas subsiguientes, se considerarán revocadas y no surtirán efecto alguno. Se castigará toda violencia física y moral sobre las personas sujetas de cualquier modo a restricciones en su libertad. La ley establecerá los límites máximos de la detención preventiva.*» (versión on line <http://www.ces.es/TRESMED/docum/ita-cttn-esp.pdf>); Finalmente en la Constitución de la República de Portugal textualmente establece: «*Artículo 3.4 El Estado está sometido a la Constitución y se funda en la legalidad democrática*» (versión on line [http://www.der.uva.es/constitucional/verdugo/constitucion\\_por\\_1976.html](http://www.der.uva.es/constitucional/verdugo/constitucion_por_1976.html))

<sup>243</sup> MADRID CONESA, Fulgencio, *La legalidad*. . . , pág.5.

En efecto, el principio de legalidad lleva implícito desde un inicio que la ley aplicable sea previa al hecho cometido, por tanto es necesario que tanto la descripción típica como su consecuencia jurídica se encuentre regulada *ex ante* mediante ley<sup>244</sup>. En nuestro ámbito, es necesario añadir que además de la exigencia de la regulación previa tanto del delito como de la pena, esta se debe de abordar a través de ley, puesto que en el Derecho penal únicamente la ley es su fuente normativa, esto es lo que se le denomina reserva de ley<sup>245</sup>. Además de ser necesaria la regulación del delito, así como de su consecuencia jurídica (pena o medida de seguridad), por vía de la ley<sup>246</sup>, en el marco constitucional no se permite que cualquier norma que revista las formalidades de la ley regule la materia penal, ya que como lo hemos señalado con antelación el artículo 81 de la CE «*Son Leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución. 2. La aprobación, modificación o derogación de las Leyes orgánicas exigirá mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto*».

A pesar de que en la doctrina constitucional se han planteado diversos problemas para el efecto de poder determinar qué se debe de entender por derechos fundamentales y libertades públicas<sup>247</sup>, esto no puede influir en materia penal, pues independientemente de la polémica generada en el ámbito de la doctrina constitucional no se puede dejar de tomar en consideración, que las

---

<sup>244</sup> Cfr. COBO DEL ROSAL, Manuel / BOIX REIG, Javier, «Garantías constitucionales del Derecho sancionador», en *Comentarios a la legislación penal, T.I Derecho penal y constitución*, Edersa, 1982, pág.192 y ss.

<sup>245</sup> MADRID CONESA, Fulgencio, o.u.c., pág.38.

<sup>246</sup> Así, Lorenzo MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, señala que: «Es importante decir que sólo será delito aquello que establezca la ley, y no aquello que establezca el ordenamiento jurídico, porque es bien sabido que el ordenamiento jurídico no son sólo leyes, no es sólo la Constitución, sino que el ordenamiento jurídico lo constituyen también los reglamentos, los decretos, las ordenes administrativas, etc.». Citado por BAÑO LEÓN José María *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria (Remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978)*. Civitas, Madrid, 1991, pág. 109, cita 136.

<sup>247</sup> PÉREZ ROYO, Javier, *Las fuentes del Derecho (temas clave de la Constitución española)*, 5<sup>ta</sup>.ed., Tecnos, Madrid, 2007, pág. 62 y ss.

sanciones que impone el Derecho penal inciden directamente en los derechos fundamentales de los sujetos, como lo es la libertad.

Por otra parte, la diferencia existente en lo referente a las diversas reservas de ley se puede agrupar en diversas clasificaciones. En primer lugar podríamos señalar el carácter absoluto de la reserva de ley, la cual tiene como característica primordial impedir que se pueda realizar una delegación de competencias exclusivas del poder legislativo; mientras que en la reserva relativa de la ley implica la licitud de su delegación bajo determinados requisitos<sup>248</sup>.

Cabe precisar que la CE, establece una reserva absoluta por cuanto hace a la materia penal, reserva que encierra una doble vertiente; en primer término, cuando por la naturaleza de la pena o la propia regulación normativa resulte afectado un derecho fundamental. Ahora bien la otra vertiente es cuando como en el supuesto anterior, es decir que por su regulación afecte uno de los derechos a que se refiere el artículo 53.1 CE, reserva que tendrá el carácter de absoluta, pero a diferencia con la primera se realizara a través de ley ordinaria<sup>249</sup>.

Por otra parte la LO (por la que se regula la materia penal) reviste ciertas formalidades, dada la importancia de las materias que abarca. En primer lugar, cabe mencionar que la exigencia para su aprobación es por mayoría absoluta en el Congreso de los Diputados en una votación final sobre el conjunto del proyecto de ley<sup>250</sup>. Por cuanto hace al sistema de fuentes la LO ocupa mayor relevancia frente a la ley ordinaria, en razón de que la LO tiene una vinculación especial con la voluntad del constituyente a diferencia de la ley ordinaria. De igual manera el concepto de LO es un concepto material, por tanto al respecto se da el principio de correspondencia absoluta tanto en el continente como en el contenido. Finalmente

---

<sup>248</sup> MADRID CONESA, Fulgencio, *ibidem*, págs. 38 y ss.

<sup>249</sup> Cfr. MADRID CONESA, Fulgencio, *ibidem*, págs. 54 y ss

<sup>250</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, Javier, *Curso de Derecho constitucional*, 9ª. ed., Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003, pág. 811.

parte la relación que juegan la ley ordinaria y la LO no es solo el principio de competencia sino también de jerarquía<sup>251</sup>.

Al respecto, es preciso manifestar las características que guarda la LO, de los diversos sistemas de fuentes<sup>252</sup>:

- A. Es una fuente rigurosamente excepcional.
- B. La creación de la LO tiene que haber sido prevista expresamente por el constituyente, sin que se pueda ampliar su alcance a través de interpretación lógica o extensiva.
- C. Ocupa un lugar superior al de la ley ordinaria en la jerarquía normativa.

Una vez que hemos analizado las características tanto fácticas como formales de la LO, de la que emana la materia penal, es conveniente analizar si y en que medida se puede emplear la técnica normativa de remisión de leyes penales, así como si es constitucional o no la remisión de una norma penal a un reglamento.

En efecto, para poder determinar la conveniencia y sobre todo la constitucionalidad de las remisiones normativas, es preciso analizar los límites materiales que determinan dichas remisiones<sup>253</sup>. Sin embargo para poder establecer un criterio más amplio al respecto, es necesario tomar en cuenta que la CE no establece un criterio general sobre la reserva de ley, de ahí que sea decisivo el ámbito material en que esta se desarrolle. De igual manera tiene un papel

---

<sup>251</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, Javier *o.u.c.*, págs. 813 y ss.

<sup>252</sup> *Vid.* PÉREZ ROYO, Javier *o.u.c.*, págs. 815 y ss

<sup>253</sup> *Vid.* un amplio estudio monográfico sobre el particular MESTRE DELGADO, Esteban «Límites constitucionales . . . .», *passim*.

relevante para la remisión la intensidad de la reserva según la materia de la que se trate y la fundamentación constitucional de la reserva de ley en cuanto al desarrollo del procedimiento legislativo<sup>254</sup>.

Ahora bien, tomando en consideración el criterio de los grados de afectación a los derechos fundamentales, es menester distinguir *prima facie* a normas que desarrollan los límites y garantías de los derechos fundamentales y aquéllas otras que afectan el principio general de libertad. Así en una primera consideración se tomara en cuenta que cuanto mayor sea la afectación de regulación de un derecho fundamental menor será la probabilidad de remisión de la ley al reglamento. En base a lo anterior cabe señalar que, en el supuesto de limitaciones o restricciones a derechos constitucionalmente regulados, la remisión normativa exclusivamente podrá versar sobre regulaciones de mero detalle, procedimental u organizativo, puesto que no es de recibo que el legislador remita mediante reglamento la configuración de una restricción o limitación no prevista en la propia ley, de ahí que resulte indispensable que sea la propia ley sea la que remita al reglamento<sup>255</sup>.

Respecto al supuesto en que el legislador adopte normas que no se encuentren concretadas en ningún derecho fundamental, sino que restringen o limiten el principio general de libertad, la posibilidad de remisión de la ley al reglamento es mucho mas amplia; ello por la sencilla razón de que la CE cubre de mayor exigencia aquéllas reservas que afectan un derecho fundamental de aquéllas que limitan el principio general de libertad.

Una vez mencionado lo anterior, es decir los aspectos sobre la reserva de ley en materia penal, así como la configuración de la LO, es conveniente realizar un análisis de la problemática que a nivel constitucional plantean las leyes penales en blanco. Si tomamos el concepto *sensu stricto* de ley penal en blanco, es decir, que

---

<sup>254</sup> Cfr. BAÑO LEÓN, José María, *Los límites. . .*, pág.103 y ss.

<sup>255</sup> BAÑO LEÓN, José María, *o.u.c.*, pág. 105 y ss.

el complemento se encuentre en una ley inferior, podremos señalar de manera general que dicha técnica vulnera el principio de legalidad. En ese sentido la doctrina ha cuestionado la admisibilidad jurídica de los tipos penales en blanco en cuanto que, como leyes necesitadas de complemento, posibilitan a la administración pública, mediante disposiciones de rango inferior decidan cuando una determinada conducta se convierte en punible<sup>256</sup>.

Se dice que se vulnera el principio de legalidad en razón de que el propio art. 25. 1 de la CE , señala que sólo por ley se podrá fijar la conducta delictiva. Bajo dicho planteamiento se puede establecer *prima facie* que tanto la incriminación de una conducta como la fijación de su sanción tendrá que hacerse forzosamente por LO, puesto que la sanción punitiva incide directamente en los derechos fundamentales del sujeto. De ahí que dicha reserva, técnicamente haga incompatible la figura de la ley penal en blanco en un marco de legalidad, ya que en este supuesto se produce una delegación legislativa a partir de la propia ley penal, de tal manera que indirectamente se faculta a la propia administración la tarea de configurar tipos penales<sup>257</sup>.

Sin embargo a la posición anterior se podría objetar que, si bien en un Estado social y democrático de Derecho se deben de cumplir con los principios que fundamentan a dicho Estado (entre ellos el de legalidad), esto no debe de extremarse de tal modo que no se deje al legislador la regulación de pluriformidad de la vida social, ya que no podría cumplir con la función de protección que el Derecho penal tiene asignada<sup>258</sup>. Así en la doctrina española se pueden observar por lo menos tres posiciones respecto a la admisibilidad de las leyes penales en blanco.

---

<sup>256</sup> MESTRE DELGADO, Esteban, «Límites constitucionales. . . 1988, pág.509.

<sup>257</sup> Cfr. COBO DEL ROSAL, Manuel / BOIX REIG, Javier, «Garantías constitucionales. . . 1982, pág.199.

<sup>258</sup> Vid. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley penal. . . 1990, pág.77.*

En primer lugar, tendremos aquellas posiciones que rechazan la admisibilidad constitucional de la leyes penales en blanco, posición que es comprensible en el sentido que desde su origen, estas nacen con la duda tanto del principio de legalidad como del mandato de determinación, lo que acarrea consigo un *minus* de seguridad jurídica, mismo que resulta de leyes con un contenido difuso del contenido de prohibición. Lo que ha provocado que parte de la doctrina se pronuncie contraria a dicha técnica legislativa.

Otro sector de la doctrina se muestra contrario al empleo de la figura de la ley penal en blanco aunque únicamente respecto a ciertos tipos de remisiones: «*remisiones generales*» o las denominadas «*remisiones en bloque*»<sup>259</sup>. Sin embargo, tampoco es común encontrar opiniones que afirmen de manera categórica la inconstitucionalidad de las leyes penales en blanco, pues si bien eso se podría desprender del argumento de que las leyes penales en blanco en estricto sentido resultan constitucionalmente inaceptables, matiza dicha postura manifestando que pueden darse ciertas limitaciones a las leyes penales en blanco<sup>260</sup>. Así, COBO DEL ROSAL/VIVES ANTÓN señalan que el origen de esta clase de normas provoca la subversión del principio de legalidad mediante injerencias de la Administración pública en la función legislativa, no obstante se refieren a las leyes penales en blanco en su concepción más restrictiva<sup>261</sup>.

No obstante, en los diferentes criterios de inconstitucional de las leyes penales en blanco (que como hemos señalado se establecen de manera matizada), se ha sustentado una postura radical según la cual esta forma de descripción de conductas típicas contradice el derecho a la legalidad, al infringir de manera palmaria el artículo 25.1 de la CE, pues si dicho precepto aceptase la validez de las

---

<sup>259</sup> Por todos MESTRE DELGADO, Esteban en «Límites constitucionales. . . 1988, pág.517 y ss, así como GARCÍA ARÁN, Mercedes «Remisiones . . . , 1993, pág.87 y ss.

<sup>260</sup> Cfr. DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio Octavio, *Sobre el concepto*. . . 1984, pág. 182.

<sup>261</sup> COBO DEL ROSAL, Manuel / BOIX REIG, Javier, *loc. cit.*

leyes penales en blanco, el grado de certeza de las infracciones penales resultaría vulnerado<sup>262</sup>.

Y sustenta dicho criterio sustentando que en el Derecho español se exige la reserva absoluta de ley en materia penal; en consecuencia con lo anterior no puede existir delegación legislativa, además de que en la delegación legislativa se debe cumplir al menos una mínimas garantías en cuanto a la ley de bases, a las limitaciones aplicables a las mismas y al ámbito de delegación que no se da en el caso de las leyes penales en blanco<sup>263</sup>.

Una postura antagónica a la anterior es la tesis mantenida por FERRE OLIVE, aunque cabe destacar que dicha postura es minoritaria al menos en la doctrina española. Según esta tesis la técnica legislativa de las leyes penales en blanco sin distinción alguna, no plantean ninguna cuestión de inconstitucionalidad, antes bien estas son conformes con la CE. Para establecer el criterio anterior se fundamente en la necesidad de que, dadas las peculiaridades (en este caso) de los delitos socioeconómicos y en particular de los delitos tributarios necesitan recurrir de manera constante a normas pertenecientes a otras disciplinas<sup>264</sup>.

A juicio de este autor el principio de legalidad tal y como se encuentra plasmado actualmente no es sostenible, ello en razón, de que cualquier interpretación ya sea jurisprudencial o de la doctrina que se realice tomando en cuenta tal principio sólo consigue un estrechamiento del margen de protección que requieren muchos bienes jurídicos macrosociales<sup>265</sup>.

---

<sup>262</sup> Cfr. CÓRDOBA RODA, Juan, «Principio de legislación penal y constitución» en *Gedächtnisschrift für Armin Kaufmann*. Herausgegeben von Gerhard Dornseifer, *et alli*. Carl Heymanns Verlag KG Berlin. Bonn München 1989, pág.81.

<sup>263</sup> CÓRDOBA RODA, Juan, *loc.cit.*

<sup>264</sup> FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *El delito contable: análisis del artículo 350 bis del Código penal*, Praxis, Madrid, 1988, pág. 72.

<sup>265</sup> FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *loc.cit.*



Sin embargo, esta postura no descarta el ajuste de las leyes penales en blanco al principio de legalidad, con la salvedad de que los límites concretos de dicho principio sean revisados para evitar que éste atente contra bienes jurídicos colectivos<sup>266</sup>. El punto neurálgico de su postura radica en la función protectora de la norma, fijando para ello una serie de puntos que en seguida se mencionaran.

En primer lugar a juicio de este autor es necesario poder distinguir entre garantía penal de la criminal, puesto que las normas penales no disminuyen ningún derecho en tanto que su única función es meramente descriptiva, de ahí que más que disminuir aumentan la protección de los derechos constitucionalmente protegidos si estos llegasen a sufrir algún menoscabo<sup>267</sup>. En razón de que la descripción típica no afecta derechos fundamentales, sólo será necesario en este ámbito, que la garantía criminal se ajuste a lo establecido por el artículo 25.1CE; en consecuencia el establecimiento normativo del supuesto de hecho, puede encontrarse regulado en cualquier ordenamiento jurídico, ya se ley, decreto-ley, reglamento, etcétera. Así como en cualquier ámbito de gobierno<sup>268</sup>.

Por cuanto hace a la materia penal, ésta se ha de regular por LO, ello en razón de que la consecuencia jurídica incide directamente en los derechos fundamentales regulados en el Título Primero, Capítulo Segundo de la CE, si bien la descripción típica puede encontrarse regulada en cualquier ordenamiento jurídico y no solo en la LO que regula la materia penal<sup>269</sup>. Si tomamos en consideración el contenido y fin de las normas primarias y de las normas secundarias, podremos observar que mientras que en la primera lo que se manifiesta es la de decisión de prohibir un comportamiento, es decir se califica tal comportamiento como algo que se pretende evitar mediante amenaza de pena, en

---

<sup>266</sup> FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *o.u.c.* pág. 76

<sup>267</sup> FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *ibidem*, pág. 77.

<sup>268</sup> FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *ibidem*, págs. 76 y ss.

<sup>269</sup> FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *ibidem*, pág. 79.

la norma secundaria se expresa la decisión político-criminal de la pena misma, que afecta directamente los derechos fundamentales de los sujetos, en cuanto dicha norma priva de libertad<sup>270</sup>.

Una vez expuesta la teoría aboslutizadora de la constitucionalidad de las leyes penales en blanco, cabe hacer las siguientes precisiones. Por cuanto hace a la argumentación de que las normas primarias no afectan los derechos fundamentales y por tanto pueden ser reguladas por cualquier ámbito normativo y de gobierno, vale decir que dicha afirmación no es del todo correcta, pues si bien en la norma primaria se describen conductas prohibitivas (y no inciden así en los derechos fundamentales); cabe señalar que tanto en los delitos como en las faltas no sólo están integrados de normas secundarias sino que además son infracción de normas dirigidas a los ciudadanos<sup>271</sup>, por tanto requieren de la existencia de la norma primaria.

Aunado a lo anterior, una exigencia derivada del principio de legalidad es el de la exigencia de taxatividad, el cual exige que las consecuencias jurídicas se establezcan en una ley determinada y describa con precisión la conducta punible<sup>272</sup>. En palabras de SILVA SÁNCHEZ «*Pretender mostrar que se cumplen las garantías del principio de legalidad dejando en manos de la Ley Orgánica la fijación de las penas y otorgando luego al Ejecutivo la facultad de decidir a su albur los comportamientos a los que se les impondrán esas penas, no es otra cosa que propiciar un fraude que no resulta de recibo en nuestro marco constitucional*»<sup>273</sup> (cursivas añadidas)

---

<sup>270</sup> Vid. al respecto una amplia exposición sobre la teoría de las normas jurídico penales a SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1992, págs. 376 y ss.

<sup>271</sup> Vid. Una clara distinción entre «norma primaria» y «norma secundaria» la que señala MIR PUIG, Santiago, quien manifiesta que: «*El enunciado legal que castiga un hecho con una pena ha de interpretarse, pues, como forma de comunicación de dos normas distintas: de una prohibitiva dirigida al ciudadano, que llamaremos «norma primaria» y de una norma que obliga a castigar dirigida al juez, la cual designaremos como «norma secundaria»*. En *Derecho penal*. . . 2002, pág.68. (cursivas añadidas)

<sup>272</sup> Cfr. POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Derecho penal*. . . 2004, pág.253.

<sup>273</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley penal*. . . 1990, pág.85

En sentido similar se ha señalado que si lo que se pretende es cumplir con el fin de prevención general, la determinación de la conducta punible debe verificarse con anterioridad a la amenaza de la pena y, la especificación de lo prohibido debe verificarse de modo más concreto posible, puesto que si no se realizará tal enunciado el Estado correría el riesgo de que los destinatarios de la norma no reconozcan el ámbito de lo que se quiere ordenar o prohibir<sup>274</sup>.

Una vez señalados los criterios generales, resta decir que la posición que goza mayor aceptación por parte de la doctrina es aquella que acepta de manera general la figura de la ley penal en blanco, no obstante con diversas matizaciones<sup>275</sup>. Se acepta dicha figura siempre que se den los siguientes supuestos:

1. El reenvío a reglamentos debe de establecerse únicamente en los casos en que la norma penal ya indique *per se* la esfera y contenido de desvalor que la norma pretende imponer y se le deje únicamente al reglamento la enunciación técnica y detallada y la puesta al día de los hechos u objetos que presentan tal significado de desvalor<sup>276</sup>.

2. Que la remisión a una fuente secundaria para su enunciación resulte admisible cuando sea resultado de la necesidad, es decir que se

---

<sup>274</sup> ARROYO ZAPATERO, Luís, «principio de legalidad y reserva de ley en materia penal» en *REDC* Año 3; No.8; mayo-agosto 1983, pág. 16.

<sup>275</sup> Vid. por todos CEREZO MIR, José, quien señala: « *Las leyes penales en blanco plantean problemas desde el punto de vista del principio de legalidad cuando para la descripción de las acciones prohibidas (u ordenadas) se hace remisión a disposiciones jurídicas de rango inferior a la ley. Esta técnica sólo es aceptable cuando sea necesaria por razones de técnica legislativa (por resultar en otro caso la regulación legal excesivamente casuística y farragosa), o por el carácter extraordinariamente cambiante de la materia objeto de la regulación, que exigiría una revisión muy frecuente de las acciones prohibidas u ordenadas. Es preciso, además, quien la ley penal en blanco se contengan la descripción del núcleo esencial delación prohibida (u ordenada)*» (cursivas añadidas) en *Curso Derecho penal español. PG, I, 5<sup>ta</sup> ed.*, Tecnos, Madrid 1997, pág.156.

<sup>276</sup> Cfr. ARROYO ZAPATERO, Luís, o.u.c. pág. 34.

hayan adoptado posibilidades de técnica legislativa para describir la conducta que se pretende prohibir<sup>277</sup>.

3. La remisión debe satisfacer las exigencias de certeza normativa. Es decir, que se requiere un cierto grado de precisión, éste postulado también es conocido como mandato de determinación de la ley, el cual exige que se determine de manera clara y precisa las distintas conductas punibles, así como las diferentes consecuencias jurídicas. Con este principio se trata de evitar la utilización de cláusulas generales absolutamente indeterminadas<sup>278</sup>.

En análogo sentido se he pronunciado el Tribunal Constitucional, respecto a las exigencias que se deben de tomar en consideración para cumplir con el principio de legalidad en la adopción de la técnica de las leyes penales en blanco. Así en el Recurso de Amparo núm. 3614/2003, (ponente: DELGADO BARRIO), el TC se manifiesta en el siguiente sentido: «la reserva de Ley que rige para las disposiciones penales no excluye la posibilidad de que éstas tengan remisiones a los reglamentos administrativos» (*STC 120/1998, de 15 de junio [ RTC 1998, 120]*, F. 3; en igual sentido, *SSTC 24/2004, de 24 de febrero [ RTC 2004, 24]* , F. 3; *34/2005, de 17 de febrero [ RTC 2005, 34]*, F. 3).». «Por lo que se refiere a las garantías concernidas en el derecho a la legalidad penal, incorpora éste en primer término una garantía de índole formal, consistente en la necesaria existencia de una norma con rango de Ley como presupuesto de la actuación punitiva del Estado, que defina las conductas punibles y las sanciones que les corresponden, derivándose una «reserva absoluta» de Ley en el ámbito penal. Junto a la garantía formal, el principio de legalidad incluye otra «de carácter material y absoluto», que «refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos ámbitos limitativos de la libertad individual y se traduce en la imperiosa exigencia de la

---

<sup>277</sup> RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, voz «Legalidad (Principio de) (Derecho penal), en *NEJ*, T.XIV, F. Seix Editor, Barcelona, 1971, pág.890.

<sup>278</sup> MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal*. . . . , 2002, pág. 112.

predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con el suficiente grado de certeza (*lex certa*) dichas conductas, y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción»; «El citado aspecto material de la legalidad sancionadora contiene, según hemos señalado con anterioridad, un doble mandato. El primero, dirigido al legislador y a la potestad reglamentaria, es el de taxatividad, «según el cual han de configurarse las Leyes sancionadoras llevando a cabo el "máximo esfuerzo posible" (STC 62/1982 [ RTC 1982, 62]) para garantizar la seguridad jurídica, es decir, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo prohibido y prever, así, las consecuencias de sus acciones». El segundo se dirige a los aplicadores del Derecho, en tanto en cuanto la citada garantía de predeterminación normativa de los ilícitos y de las sanciones correspondientes tiene «como precipitado y complemento la de tipicidad, que impide que el órgano sancionador actúe frente a comportamientos que se sitúan fuera de las fronteras que demarca la norma sancionadora. . . ». «. . . siguiendo doctrina consolidada de este Tribunal, cómo se proyecta la garantía material de taxatividad sobre las normas penales en blanco, para después proceder al análisis del caso concreto. Tal como manifestamos en la citada STC 127/1990, de 5 de julio ( RTC 1990, 127), F. 3, los postulados contenidos en el derecho a la legalidad penal son conciliables con la utilización por el legislador de dicha técnica legislativa, siempre que se satisfagan los siguientes requisitos: «que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; que la Ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición», así como, con especial relevancia en lo que atañe a nuestro análisis, «que sea satisfecha la exigencia de certeza o, como señala la citada STC 122/1987 ( RTC 1987, 122), se dé la suficiente concreción, para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la Ley penal se remite, y resulte de esta forma salvaguardada la función de garantía de tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada» (en igual sentido, SSTC 118/1992, de 16 de septiembre [ RTC 1992,

118], F. 2;111/1993, de 25 de marzo [ RTC 1993, 111] , F. 6;120/1998, de 15 de junio [ RTC 1998, 120], F. 5; o 34/2005, de 17 de febrero [ RTC 2005, 34], F. 3).».

En el mismo sentido se enmarcan las sentencias de Cuestión de Inconstitucionalidad núms. 2477/1997, 2851/1996 y 3995/1999 (ponente: JIMÉNEZ SÁNCHEZ), en donde se establecen que: «. . . conforme a doctrina reiterada de este Tribunal, la reserva de Ley que opera en materia penal no impide la existencia de posibles «Leyes penales en blanco», esto es, de normas penales incompletas en las que la conducta jurídico-penal no se encuentre exhaustivamente prevista en ellas y que remiten para su integración a otras normas distintas, que pueden tener incluso carácter reglamentario (por todas, STC 24/2004, de 24 de febrero [ RTC 2004, 24], F. 3). Al respecto lo que resulta exigible es la concurrencia de los tres siguientes requisitos: en primer lugar, que el reenvío normativo sea expreso; en segundo término, que esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; y, finalmente, que la Ley, además de señalar la pena, dé certeza, es decir, sea de la suficiente concreción para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la Ley penal se remite, resultando, de esta manera, salvaguardada la función de garantía del tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada (entre muchas otras, SSTC 122/1987, de 14 de julio [ RTC 1987, 122], F. 3;118/1992, de 16 de septiembre [ RTC 1992, 118], F. 2;111/1993, de 25 de marzo [ RTC 1993, 111], F. 6; 62/1994, de 28 de febrero [ RTC 1994, 62], F. 4; y 24/1996, de 13 de febrero [ RTC 1996, 24], F. 3).»

Como ha quedado de manifiesto, por el TC, al igual que por la doctrina, se admite la figura de la ley penal en blanco, no obstante con ciertos requisitos. Así que el reenvío normativo sea expreso, que dicha remisión se encuentre justificada en base a la razón del bien jurídico protegido y que sea una *lex certa*.

En efecto, si tomamos en consideración el primer requisito exigido por el TC, en cuanto que la remisión deberá de hacerse de manera expresa<sup>279</sup>, cabe señalar que dicho requisito resulta demasiado cerrado, ya que como hemos tenido la ocasión de señalar con antelación<sup>280</sup>, en la clasificación de las diversos tipos de leyes penales en blanco, la remisión concluyente, resulta de vital importancia puesto que contribuye a esclarecer la relación entre las leyes penales en blanco y elementos normativos de remisión<sup>281</sup>. Además que el propio TC, se llega a contradecir en este punto, ya que la Sala Segunda en la sentencia número 48/2006 de 13 febrero (ponente: Pascual SALA SÁNCHEZ), en lo relativo al delito tributario<sup>282</sup> señala que: «*Pues si bien las normas penales en blanco no vulneran el derecho a la legalidad penal ni la exigencia de lex certa , ello sólo puede entenderse referido, en el caso del delito fiscal a los casos en que dicho tipo penal se completa con normas fiscales que definen el hecho imponible en forma clara y precisa, pero no cuando lo que hace es referirse a «una norma que permite gravar los supuestos en que, sin haberse realizado el hecho imponible, se alcanza un resultado "equivalente", pues la ambigüedad y generalidad de la expresión no permite a los ciudadanos predecir con el suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción*».(cursivas añadidas). De dicha jurisprudencia se advierte que el propio TC, considera al delito tributario como ley penal en blanco.

Por otra parte el TC establece que la remisión se encuentre justificada en base a la razón del bien jurídico protegido, dicho postulado en nuestro modo de entenderlo tiende a una orientación político criminal basada en que es el propio legislador el que reconoce un ámbito donde la Administración puede permitir ciertas actuaciones sobre bien jurídico y renuncie a intervenir sobre lo permitido en casos particulares. De igual manera cabe establecer que la complejidad de determinadas materias y su carácter cambiante imposibilita el acogimiento de

---

<sup>279</sup> Criterio que de igual manera adopta MORILLAS CUEVA, Lorenzo, al señalar que: «. . . la norma penal en blanco requiere una remisión específica a otras leyes o disposiciones de rango inferior. . . », en *Derecho penal*. . . 2004, pág.73. (Cursivas añadidas)

<sup>280</sup> *Vid. supra*.

<sup>281</sup> *Vid. infra*

<sup>282</sup> Cabe señalar que el propio art. 305 del CP, no señala de manera expresa la remisión a las normas tributarias.

todas sus circunstancias en el CP ello hace imprescindible la remisión a otras normas que la precisen<sup>283</sup>.

Finalmente, por cuanto al último requisito a que se refiere el TC, cabe señalar que lo que se busca es que la ley penal establezca una prohibición precisa y concreta, lo cual consiste en sea precisamente la ley penal la que fije el «núcleo de la prohibición». Bajo esta perspectiva se pone de manifiesto que la ley penal debe de tener un contenido que materialmente permita saber que es lo que se encuentra prohibido o en su caso obligado<sup>284</sup>. Por tanto no es de recibo una disposición a una norma extra penal que amplíe el injusto penal aportando un supuesto adicional no establecido *ex ante* en el propio injusto o en su defecto conductas que hasta su aprobación no eran punibles. De ahí que el TC sólo puede considerar aceptable la figura de la ley penal en blanco cuando ésta no modifique la ley penal, ya sea porque la normativa extrapenal no afecte al tipo, o porque la norma penal posee un defecto de tipicidad, de manera tal que independientemente de lo que establezca la norma extrapenal, ésta dejaría sustancialmente intocada la propia norma penal, ello en razón de su carácter abierto a cualquier complemento<sup>285</sup>.

Ahora bien, como nos hemos venido refiriendo, para que una ley penal en blanco sea conforme a la constitución dependerá en gran medida de que el propio legislador penal plasme en la ley el «núcleo esencial de prohibición». En este sentido la legalidad de una ley con estas características va a consistir en que la remisión no debe versar sobre aspectos pertenecientes a elementos básicos o esenciales de aquello que se prohíbe. Bajo esta perspectiva cabría señalar que por cuanto al carácter nuclear y esencial sería suficiente que la ley penal se refiriera a la conducta de que se trata y que remitiera la determinación de otros extremos a normas extrapenales.

---

<sup>283</sup> Cfr. GARCÍA ARÁN, Mercedes, «Remisiones. . . .», 1993, págs. 77 y ss.

<sup>284</sup> DOVAL PAIS, Antonio, *Posibilidades. . . .*, 1999, pág. 162.

<sup>285</sup> DOVAL PAIS, Antonio, *ibidem* pág. 164.



Una vez que se han planteado las líneas y accidentes por las que a travessado la ley penal en blanco en cuanto a su aceptación a nivel constitucional se refiere, solo resta que manifestemos nuestra toma de posición al respecto. Por lo que se refiere a las posturas doctrinales aquí señaladas es preciso decir que inclinarnos tanto por aquellas teorías que niegan de tajo la constitucionalidad de las leyes penales en blanco, así como las que aceptan incondicionalmente su constitucionalidad, es tomar partido por posturas extremas que en gran medida no conducen a soluciones clarificadoras.

Así, nuestra toma de posición al respecto es la que acepta de entrada la constitucionalidad de la ley penal en blanco, no obstante con ciertas matizaciones. Sin embargo reconocemos que el problema en dicha toma de posición radica en poder determinar en que caso estaremos ante cuestiones esenciales o de complemento del tipo penal. En este sentido podremos señalar *prima facie* que estamos ante una cuestión propiamente esencial cuando la remisión a una norma extrapenal más que completar el tipo lo modifique, de manera tal que éste se vea afectado ya sea en su aspecto descriptivo o en el plano de su consecuencia jurídica, cuando la norma extrapenal sufra algún cambio y en consecuencia se vea afectado el tipo. Mientras que las cuestiones de complemento, tendrán la función de auxiliar al tipo penal, pero sin modificar de manera alguna al tipo. De esta manera a las normas de complemento les corresponderá únicamente señalar de manera específica: modos, medios o formas en relación entre la conducta y el bien jurídico<sup>286</sup>.

De lo anteriormente expuesto, cabe decir que una ley penal en blanco, que pueda ser reemplazada por otra que cumpla cabalmente con las exigencias del principio de legalidad, deberá ser declarada su inconstitucionalidad, ya que de lo que se trata es de cumplir cabalmente las exigencias de la certeza de la ley tanto en la remisión, como en su objeto y contenido<sup>287</sup>.

---

<sup>286</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley penal»*. . . . 1990, pág. 95.

<sup>287</sup> Cfr. ARROYO ZAPATERO, Luís, «principio de legalidad. . . 1983, pág.34.

Ahora bien, como hemos señalado, sólo resulta coherente una postura matizada respecto a la constitucionalidad de las leyes penales en blanco, es menester señalar que tipos de remisiones de esta técnica legislativa son conforme o contrarias a la constitución. De ahí que en un primer término deben declararse contrarias a la constitución las leyes penales en blanco propias con remisión total, ello por no ajustarse al principio de legalidad y del mandato de determinación, puesto que se no concretan de manera alguna la descripción típica, y tampoco proporcionan criterio alguno para la formulación de complemento<sup>288</sup>.

Por lo que respecta a la remisión estática al igual que en las anteriores no van acorde con el principio de estricta necesidad y de subsidiariedad que ha de presidir el empleo de la ley penal en blanco, no obstante que no plantee en gran medida la misma problemática de la remisión anterior, no puede negarse que no se advierte *prima facie* cual es su finalidad desde un punto de vista político criminal, pues no se puede justificar dicha técnica en razón de una adaptación de la normativa penal a las necesidades cambiante de un determinado sector de actividad.

Dentro del marco de las remisiones parciales, resulta más difícil al menos de una manera general distinguir la constitucionalidad o no de la ley penal en blanco, de ahí que para poder determinar lo anterior resulta imprescindible acudir a cada caso en concreto para así analizar si se ha cumplido con la exigencia del establecimiento de la punibilidad, dejando únicamente a la normativa reglamentaria la regulación de cuestiones de mero detalle. Sin embargo pueden estimarse conforme a la constitución aquellas remisiones parciales que cumplan con las exigencias establecidas por el TC. Sin embargo el problema que plantean dichas remisiones es en los supuestos a disposiciones de la Administración de carácter no normativo, es decir a actos administrativos, las cuales deberán

---

<sup>288</sup> En este sentido LOHBERGER, citado por SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley penal. . . .»* 1990, pág. 110, cita 261.

declararse inconstitucionales. Lo anterior por entenderse que se trata de «actos» y no así de «normas», sin importar que en gran medida los actos puedan ir dirigidos a una pluralidad de destinatarios, ya que dichos actos no integran el ordenamiento jurídico, más bien lo aplican<sup>289</sup>. Además que la aplicación de un acto administrativo se dicta en razón de paliar una concreta situación, lo que en contra una ley se establece en un carácter abstracto y general.

Ahora bien, por lo que respecta a la remisión a instancias privadas de igual manera deberá declararse inconstitucional, ello en razón de que la determinación tanto de la descripción de la conducta como su consecuencia jurídica es monopolio exclusivo del Estado, aunque si bien técnicamente no se habla de «normas privadas», su remisión plantea graves problemas en cuanto a la legitimación necesaria para fijar el ámbito de lo punible. Además de que se vulnera el mandato de determinación que traen aparejado consigo tales remisiones, así como la inexistencia de control alguno sobre la compatibilidad de su contenido con el ordenamiento jurídico. Por otra parte cabe añadir que la función de las regulaciones privadas en relación con el tipo penal no puede hallarse en integración directa sino más bien servir de indicio para la interpretar la determinación de concurrencia de un tipo delictivo en concreto.

Por otra parte, si lo que busca el legislador penal es dotarse de otros instrumentos que en esencia cumplan con el cometido de las leyes penales en blanco, pero sin atemperar las críticas a las que estas han sido frecuentemente sometidas éstas, deberá recurrir a otras técnicas legislativas como las denominadas «cláusulas de remisión inversas», cuya característica consiste primordialmente en advertir de la infracción de la prohibición o de la obligación establecida en ellas, pueda dar lugar a una sanción penal<sup>290</sup>. La figura de las «cláusulas de remisión inversa», por cuanto hace al principio de legalidad, presentan claras ventajas

---

<sup>289</sup> Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo / FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho administrativo I*, 13ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2006, pág.189

<sup>290</sup> DOVAL PAIS, Antonio, *Posibilidades*. . . . 1999, pág. 205.

respecto a las leyes penales en blanco, toda vez que dichas cláusulas cumplen desde un punto de vista práctico con la misión de advertencia, ya que *prima facie* informa su destinatario, que la norma extrapenal bajo determinadas circunstancias el incumplimiento de su mandato será un medio eficaz para determinar el ámbito de la remisión hecho desde la ley penal<sup>291</sup>. No obstante de las ventajas que presenta de suyo dicha figura, ésta no ha gozado de gran aceptación por la doctrina española<sup>292</sup>.

En efecto, si bien dicha figura presenta diversas ventajas, cabe señalar que su utilización no eliminaría en gran medida los riesgos de deslegalización y violación de reserva de ley penal. Sin embargo en los casos en que la utilización de las «*leyes penales en blanco*», para las remisiones a normas pertenecientes a sectores que por su naturaleza deben de acudir a constantes cambios en su regulación, la inclusión de dicha figura contrarrestaría en gran medida la inseguridad que generan los reenvíos indeterminados que a veces realizan las leyes penales en blanco.

Otra técnica legislativa para evitar la utilización de las leyes penales en blanco es la regulación de «*leyes penales especiales*»<sup>293</sup>, las cuales presentan como característica la ventaja de contener en un mismo texto la completa regulación penal de una materia, lo que conlleva la facilidad de adaptación que precisa el Derecho penal, sin alterar la frecuencia requerida por el propio CP. Sin embargo la inconvenientes que se presentan respecto a la ley penal especial radican en que en razón de la naturaleza dinámica de dicha regulación, se obligaría de manera indirecta a la ley penal, a variar, lo que a la postre traería consigo gran inseguridad acerca de su vigor.

---

<sup>291</sup> Cfr. DOVAL PAIS, Antonio, *Posibilidades y límites*. . . . , 1999, pág. 205.

<sup>292</sup> Vid. a favor de dicha figura BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, *Sanciones administrativas (Derecho español y comunitario)*, Colex, Madrid, 1991, págs. 30 y ss.

<sup>293</sup> Entre nosotros, se ha mostrado partidario de dicha regulación MESTRE DELGADO, Esteban, en «Límites constitucionales. . . 1988, pág. 526.

Por lo anteriormente expuesto cabe señalar que ninguna medida que trate de abarcar la compleja regulación que tienen encomendadas las leyes penales en blanco será la *panacea* para evitar los problemas de legalidad que suelen presentarse en estos casos, pues como hemos podido observar en las medidas alternativas a estas, si bien reducen en diversa medida las cuestiones de legalidad, de igual manera que en las leyes penales en blanco presentan otros problemas en su aplicación. Bajo esta perspectiva, es menester señalar que no se puede satanizar *prima facie* la utilización de dicha técnica legislativa, ya que en muchas de las ocasiones es la salida más correcta, en donde si bien se sacrifica en parte las exigencias de legalidad, esto es en aras de la eficiencia que la ley penal en blanco trae aparejada.

### III. Ley penal en blanco y los elementos normativos del tipo

En el presente apartado nos dispondremos a abordar la figura de los elementos normativos del tipo, así como la diferencia o puntos de inflexión que hay entre éstos y las leyes penales en blanco. Así cabe señalar, de manera unánime, que en la estructura de la ley penal, el legislador de manera frecuente la ha dotado de *elementos normativos*. Expresión que se le atribuye mayoritariamente a Max Ernest MAYER<sup>294</sup>, sin embargo según HERBERGER atribuye dicho origen a Eduard KOHLRAUSCH por la publicación de un trabajo que data de 1904, en el que el autor plantea la diferencia entre descripciones y valoraciones<sup>295</sup>.

La distinción entre un elemento normativo de valoración jurídica y una ley penal en blanco, resulta harto compleja. No obstante, un sector de la doctrina prescinde de realizar alguna distinción, sustentando dicho criterio en que ni la definición más extendida y amplia de los elementos valorativos (que los concibe como elementos necesitados de valoración o la que los entiende como las que lo remiten a normas), permite disntiguirlos de la ley penal en blanco, los elementos que se encuentran pendientes de integrarla. Por tanto, ambas categorías a juicio de dicho sector doctrinal, muestran una sustancial identidad<sup>296</sup>, no obstante y sin perjuicio de discrepancias en su apariencia<sup>297</sup>.

---

<sup>294</sup> Vid. ROXIN, Claus, *Derecho penal PG, T.I Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, trad. Diego-Manuel LUZÓN PEÑA, Miguel DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO y Javier DE VICENTE REMESAL, Civitas, Reimpresión 1999, Madrid, pág.281; SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, Carlos (coord.) *Manual de Derecho penal. PG, TI*, Thomson-Civitas, 2004, pág.150. COBO DEL ROSAL, Manuel / QUINTANAR DIEZ, Manuel *Instituciones de Derecho penal español, PG*, CESEJ, Madrid, 2004, pág. 140; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, «Los elementos normativos del tipo penal y la teoría del error» en *Cuestiones actuales de la teoría del delito*. Diego Manuel LUZÓN PEÑA / Santiago MIR PUIG (dir.) Mac Graw Hill, Madrid, 1999, pág. 63. CEREZO MIR, José, *Curso de Derecho penal español. PG., Teoría jurídica del delito*. TII., 6<sup>ta</sup> ed., Tecnos, Madrid 1998, pág.82.

<sup>295</sup> Citado por SUAY HERNÁNDEZ, Celia, «Los elementos normativos y el error», en *ADPCP*, No. 44, Madrid, 1991, pág.102.

<sup>296</sup> DOVAL PAIS, Antonio, *Posibilidades y límites*. . . . , 1999, pág. 104

<sup>297</sup> De igual manera RODRÍGUEZ RAMOS, Luís, establece que la distinción entre elementos normativos y la ley penal en blanco, es de grado cuando no de plena coincidencia. Vid. en «tipos penales en blanco y elementos normativos de remisión a normas autonómicas» en *Derechos civiles de España*, vol. IX (dirs. BERCOVITZ, Rodrigo / MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián), Aranzadi, Navarra, 2000, pág.5390.

No obstante, creemos que en realidad es necesaria tal distinción, entre ambas figuras, ya que existen diversas consecuencias en el ámbito dogmático. Así en el plano del error, no tiene la misma repercusión en los elementos normativos que en las leyes penales en blanco, ello si atendemos al criterio de la doctrina dominante<sup>298</sup>. Igualmente en el ámbito legislativo si bien se ha criticado en cierta medida la utilización de elementos normativos, no se ha llegado a las dimensiones por cuanto a crítica de su utilización se trata de las leyes penales en blanco.

Ahora bien, una vez precisado lo anterior, resulta conveniente señalar cuales son las características primordiales que convergen en los «*elementos normativos del tipo*», para ello es necesario tomar en consideración que estos elementos son presupuestos del injusto típico y que solo se puede determinar mediante una valoración especial de la situación de hecho<sup>299</sup>, es decir aluden a una realidad determinada por una norma jurídica o social<sup>300</sup>.

Para DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, no existe consenso sobre qué integra a los elementos normativos del tipo y por tanto existen criterios totalmente antagónicos. Así, por un lado, serán *elementos descriptivos* aquéllos que son aprehensibles sensorialmente por pura observación. Mientras que integrarán a los *elementos normativos* aquellos en los que se requiera un proceso de valoración o de comprensión intelectual o espiritual ya por el propio sujeto o por el enjuiciador<sup>301,302</sup>. Sin embargo, para otro sector, la base fundamental de distinción

---

<sup>298</sup> Vid. al respecto un amplísimo trabajo monográfico en SUAY HERNÁNDEZ, Celia, «Los elementos. . . . 1991, passim. De igual manera vid. LUZÓN PEÑA, Diego Manuel, en voz «error de tipo y error de prohibición», en *EJB T.II*, Civitas, Madrid, 1995, pág.2838 y ss.

<sup>299</sup> Cfr. MEZGER, Edmundo, *Tratado de Derecho penal*. T I., Trad. José Arturo RODRÍGUEZ MUÑOZ, Revista de Derecho privado, Madrid, 1957, pág. 320.

<sup>300</sup> MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal*. . . . 2002, pág.229.

<sup>301</sup> DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, *loc. cit.*

<sup>302</sup> Este concepto parece confundir los «*elementos normativos*» con los «*elementos típicos*» objetivos, pues estos últimos tienen como punto de partida una descripción objetiva de determinados estados y procesos que deben de constituir la base de la responsabilidad criminal.

de dichos elementos solo se puede comprender en base a la referencia que plantee algún tipo normativo. Por tanto, para dicho sector nos encontramos ante un elemento normativo del tipo<sup>303</sup>.

Independientemente de a definición que se quiera adoptar, unos de los factores que resulta incuestionable es que los elementos normativos se distinguen *prima facie* en diversas clases:

1. *Elementos normativos del tipo objetivo y positivo* que tienen carácter de específicos. Estos es que en el propio tipo de la parte especial, se encuentran como elemento distintivo del mismo, teniendo como función respecto a los diversos elementos del propio tipo un carácter puramente distintivo, delimitando por tanto la materia de prohibición del tipo concreto<sup>304</sup>.
2. *Elementos normativos jurídicos y sociales*. Así se entiende por elementos normativos jurídicos son aquellos procesos valorativos que se realizan con arreglo a determinadas normas y concepciones vigentes pertenecientes al ámbito del Derecho. Mientras que por lo que respecta a los elementos normativos de valoración social, al igual que en los jurídicos se requiere la realización de diversos procesos valorativos, empero, dicha valoración se extraerá del ámbito meramente social<sup>305</sup>.

---

Son estados y procesos externos susceptibles de ser determinados espacial y temporalmente, perceptibles por los sentidos, «objetivos» fijados por el legislador en forma descriptiva y que han de ser precisados por el juez mediante la simple actividad de conocimiento. *Vid.* MEZGER, Edmundo, *o.u.c.*, pág.318

<sup>303</sup> DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, *ibidem*, pág. 64.

<sup>304</sup> Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, *ibidem*, pág. 68

<sup>305</sup> MEZGER, Edmundo, *ibidem*, pág.320



Una vez precisados los diferentes elementos normativos, es conveniente decir que en lo que aquí interesa, se analizarán con mayor detalle, los elementos normativos de valoración jurídica, pues esta figura es la que presenta de suyo ciertas semejanzas con las leyes penales en blanco, a tal grado que hacen que en cierta medida se lleguen a confundir ambas figuras. La característica común de los elementos normativos independientemente de la clasificación aquí reseñada, viene dada por las siguientes notas: ontológicas, epistemológicas y sistemáticas. Se dice que son ontológicas en razón de que no son perceptibles a través de los sentidos. Están referidos a los procesos de valoración o de comprensión intelectual y no descriptivos, finalmente son elementos de la antijuridicidad<sup>306</sup>. Para MAYER, los elementos normativos del tipo son auténticos elementos de la antijuridicidad, puesto que un elemento que fundamenta esta no puede más que formar parte de la misma. Sin embargo también establecía que podían ser parte del tipo ya que la propia ley los sitúa como objeto del dolo<sup>307</sup>

Si bien se pueden representar diversas críticas a dicha figura, ello no incide para reconocer la gran repercusión que de facto han presentado los elementos normativos en la teoría del delito ya que contribuyeron en gran medida para dar el salto del sistema clásico<sup>308</sup>, al sistema neoclásico del delito, así como las relaciones entre la tipicidad y antijuridicidad, las cuales *posteriori* llevarían al desarrollo e su totalidad del injusto<sup>309</sup>. En un desarrollo posterior pero sin abandonar el presupuesto *neokantiano* del que originalmente parten estos

---

<sup>306</sup> Vid. SUAY HERNÁNDEZ, Celia, *o.u.c.*, pág. 102 y ss.

<sup>307</sup> Cfr. ROXIN, Claus, *o.u.c.*, pág. 279.

<sup>308</sup> Denominado también sistema LISZT-BELING, sistema, que tiene el merito de dotar de carácter científico al Derecho penal, sistematizando los elementos del delito consistentes en una **conducta**: determinada bajo un concepto natural de acción, siendo está toda causación o no evitación de una modificación del mundo exterior mediante una conducta voluntaria, dicho de otra manera la acción se componen de conceptos ontológicos, descriptivos y causales; **tipicidad**: la cual representa la parte objetiva de la descripción del delito; **antijurídica**: dotada de un elementos objetivo, valorativo y formal, atendiendo sólo a los aspectos externos de la conducta; **culpabilidad**: bajo una concepción meramente psicológica, describiéndose como un nexo psicológico entre el autor y el hecho, mismo que en función a su intensidad, da origen a las formas de culpabilidad «dolo e imprudencia». Vid. SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, Carlos (coord.), *ibidem*, págs. 121 y ss.

<sup>309</sup> SUAY HERNÁNDEZ, Celia, *ibidem*, pág. 104

elementos. Así, WELZEL diferencia a los elementos normativos de los descriptivos en el sentido de que en los primeros el contenido de significación sólo pueden ser comprendidos intelectualmente. Mientras que MEZGER dota a estos elementos normativos de «valoración», misma que se materializa en la ordenación objetiva de vida<sup>310</sup>.

Cabe señalar que si bien dichos elementos contribuyeron en gran medida a vislumbrar que el tipo no siempre cumple la función indiciaria que se le venía atribuyendo en aquella época; es decir la antijuridicidad no siempre muestra la totalidad de los elementos típicos, ya que existen tipos que no contribuyen *per se* a la función indiciaria, sino más bien fundamentan la antijuridicidad<sup>311</sup>. Empero, presentan de suyo el problema de delimitación entre elementos normativos y los descriptivos, dado que estos últimos en cierta medida presentan componentes normativos, lo mismo sucede en el ámbito de referencia entre la antijuridicidad y los elementos de valoración global del hecho, así como de conceptos complejos y más a un de las propias leyes penales en blanco. De igual manera se plantea la problemática si en el plano sistemático del delito nos encontramos ante un elemento del tipo o de la antijuridicidad, o si por el contrario dichos elementos normativos pertenecen a ambas categorías<sup>312</sup>.

Ahora bien, por otra parte es necesario realizar primeramente una distinción entre los elementos descriptivos y los normativos, para de ahí poder realizar una distinción entre los elementos normativos y las leyes penales en blanco. Desde una interpretación teleológica, según HERBERGER, no se puede establecer diferencia entre los elementos normativos y los descriptivos, ya que las diferencias descriptivas y valorativas, son más bien de expresión, es decir mientras que los elementos de valoración contienen un componente: emotivo y otro

---

<sup>310</sup> MEZGER, Edmund, *Derecho penal. PG.*, 2ª ed., trad. Ricardo NÚÑEZ, Cárdenas Editor, México, 1990, pág.134.

<sup>311</sup> SUAY HERNÁNDEZ, Celia, *ibidem*, pág. 102

<sup>312</sup> ROXIN, Claus, *Derecho penal. . . . .* 1997, pág. 305

descriptivo, las descriptivas se componen única y exclusivamente descriptivos<sup>313</sup>. Así para este autor los componentes descriptivos van a ser cualidades de los objetos que van a facilitar en gran medida su identificación, mientras que el componente: emotivo transmite una valoración de los objetos y por tanto desempeña el mismo cometido que la intensión en los elementos descriptivos<sup>314</sup>.

Contrario a lo manifestado por HERBERGER, otro sector doctrinal<sup>315</sup> rechaza una distinción realizada exclusivamente en cualidades valorativas, como la propuesta anteriormente, no obstante no deja de reconocer aquellas expresiones valorativas en la que aparejada dicha valoración a un componente: descriptivo habrá otros componentes de opinión o recomendación. Así a los elementos normativos del tipo los observa como símbolos lingüísticos que vinculan determinadas cualidades. Bajo esta perspectiva señala que los elementos normativos son aquellos elementos referidos a hechos institucionales.

Finalmente otra diferenciación entre los mencionados elementos es realizada por KINDHÄUSER<sup>316</sup>, quien distingue a los elementos normativos como aquellas cualidades convencionales y los objetos son asignados a juicios prácticos, estos últimos establecen cómo han de ser realizadas las acciones, cuando contiene una proposición verdadera o falsa, expresan lo que se encuentra en vigor, empero no establecen como son los objetos o como se les debe de identificar. Por tanto tendrán el carácter de valorativos siempre y cuando sean utilizados para comparar o graduar, es decir que las valoraciones no van a ser expresión de sentimientos sino comunicación de un sentido asertivo<sup>317</sup>. Mientras que los elementos

---

<sup>313</sup> Citado por SUAY HERNÁNDEZ, Celia, *ibidem*, pág. 112.

<sup>314</sup> Cfr. SUAY HERNÁNDEZ, Celia, *ibidem*, pág. 113

<sup>315</sup> Principalmente Thomas DARNSTÄDT. Cfr. al respecto SUAY HERNÁNDEZ, Celia, *loc. cit.*

<sup>316</sup> Cfr. SUAY HERNÁNDEZ, Celia, pág. 113

<sup>317</sup> *Vid.* SUAY HERNÁNDEZ, Celia, *ibidem*, pág. 115

descriptivos son cualidades neutrales y los objetos son asignados al marco de juicios teóricos, estos últimos contienen la constatación de un hecho en bruto<sup>318</sup>.

De lo mencionado hasta aquí podemos señalar que independientemente de la posición que se adopte para distinguir a los «*elementos normativos*», no se puede desconocer que estos reúnen los siguientes requisitos, ya sean elementos normativos o descriptivos, siempre que estos se encuentren insertados en la norma, es decir que se conceptúen como un término jurídico, deben ser determinados en base a su intención y extensión. De lo que se advierte que en dichos elementos no exista una diferencia cualitativa para determinar su significado. Los elementos normativos son aquéllos que corresponden con los términos de la redacción legal a cuya extensión reenvía. En el caso de los elementos normativos de valoración jurídica la remisión sería a una norma, mientras que en los de valoración social se reenviara a una regla o estándar comúnmente aceptado en determinado ámbito. Así para poder conocer la esencia de los elementos normativos, es menester que la norma jurídica o regla social a la que remiten, pues el significado conjunto de los elementos normativos es la intención y extensión, que se advierte de dicha remisión<sup>319</sup>.

Ahora bien, una vez que se ha expuesto los criterios delimitadores de los elementos normativos, así como su diferencia con los elementos descriptivos, es necesario señalar los criterios de distinción de los primeros y las leyes penales en blanco. En un primer termino podremos señalar que la diferencia que hay entre ambas figuras radica esencialmente en que la ley penal en blanco el legislador no ha formulado en manera alguna la descripción del injusto, sino que remite ya se total o parcialmente dicha descripción a otra instancia de producción de las normas. Mientras que en los elementos normativos la descripción típica del injusto esta completa, no obstante precisa una concreción valorativa<sup>320</sup>.

---

<sup>318</sup> Cfr. SUAY HERNÁNDEZ, Celia, *loc. cit.*

<sup>319</sup> Vid. SUAY HERNÁNDEZ, Celia, *ibidem*, pág. 122

<sup>320</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley penal. . . .*, 1990, pág. 44.

De igual manera cabe precisar la diferencia entre ambos institutos en cuanto a su naturaleza, puesto que en los elementos normativos como se ha precisado *ex ante* atienden a una disposición puramente valorativa, en tanto que se requiere determinar de manera exacta el significado de la palabra<sup>321</sup> y por su parte en las leyes penales en blanco se atiende a funciones meramente descriptivas, es decir la *ratio* de su remisión tiene como fundamento la determinación del contenido del tipo primigenio.

Otro criterio distintivo es el que se establece en base a planteamientos de técnica legislativa, pues en las leyes penales en blanco se cuestiona la relación entre el poder legislativo y el judicial, en tanto que la remisión que efectúa la ley penal en blanco *-en sensu stricto-*, generalmente es a un reglamento; mismo que si bien, se entiende parte del ordenamiento jurídico, su creación es potestad del poder ejecutivo<sup>322</sup>, tal y como se desprende del artículo 97 de la CE. Sin embargo en los elementos normativos la relación que se pone de manifiesto es entre el poder legislativo y el judicial; en razón de que es el propio juez el que interpreta el tipo, en base a lo expuesto en diversas leyes, es decir que lo que se plantea es la relación del enjuiciador con la norma emanada del poder legislativo.

Finalmente, se puede señalar otro criterio de distinción en base a los elementos de la teoría jurídica del delito, dado que, la posición sistemática que se le atribuye a la ley penal en blanco es en el campo del tipo y no así de la antijuridicidad, que es donde se coloca a los elementos normativos<sup>323</sup>.

---

<sup>321</sup> En este sentido, cabe señalar que las palabras desde un punto de vista 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. *Vid.* En un interesante estudio monográfico a POLAINO NAVARRETE, Miguel / POLAINO-ORTS, Miguel, *Cometer delitos . . .*, 2004, pág.71, *passim*.

<sup>322</sup> PÉREZ ROYO, Javier *Curso de Derecho . . .* 2005, pág. 850.

<sup>323</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley penal. . .*, 1990, pág. 45

De los criterios distintivos establecidos con antelación, es preciso decir que ninguno de ellos al menos de manera independiente, es capaz de dar una respuesta satisfactoria a dicha problemática, como enseguida se vera. En el primer criterio distintivo referente a que en las leyes penales en blanco la norma es incompleta, mientras que en los elementos normativos esta completa. Cabe señalar que desde una perspectiva de la teoría normativa, dicho criterio no es de recibo. Ello por las razones que se precisan a continuación. Toda proposición jurídica tiene como fundamento un presupuesto de hecho y una consecuencia jurídica, en este sentido, el primer elemento recrea la conducta, es decir que según dicha concepción la norma se compone de un elemento primario (medio orientador de conductas)<sup>324</sup> y un elemento secundario (consecuencia jurídica). Por tanto toda proposición jurídica que pretenda ser considerada como norma debe cubrir dichos extremos; situación que si acontece en los tipos penales en blanco, pues, ya que se cumplen ambos elementos (con excepción las leyes penales en blanco con remisión parcial). Cabe precisar que el criterio diferenciador expuesto anteriormente, confunde la inexistencia con la ausencia de especificación del precepto, ya que en los tipos penales en blanco existe la norma primaria sólo que es necesario para que puedan funcionar de manera correcta que estos sean especificados. Por tanto se puede señalar que bajo esta perspectiva la diferencia no radica en que la formulación sea completa o no, sino mas bien en el grado de determinación. No obstante resultara conveniente distinguir las clasificaciones de la ley penal en blanco, para poder llegar a una conclusión precisa.

En lo referente al criterio distintivo entre las leyes penales en blanco y los elementos normativos, se da que en el primero la remisión a una fuente de producción legislativa, mientras que en los elementos normativos su remisión es al enjuiciador. Dicho criterio diferenciador en realidad no presenta diferencia alguna, puesto que en ambas figuras remiten a un sistema extrapenal de normas jurídicas. Máxime que por cuanto hace a la ley penal en blanco resulta casi inadmisibles pretender negar, que es necesaria una interpretación judicial para determinar la

---

<sup>324</sup> Cfr. POLAINO NAVARRETE, Miguel, «Reflexiones sobre la norma. . . .2005, pág.512.

norma que complementa al tipo. De igual manera el enjuiciador al momento de interpretar un elemento normativo debe recurrir a normas jurídicas extrapenales. Sin embargo, se podría precisar que a lo sumo a donde se podría llegar con dicho criterio de interpretación sería en la opinión de SILVA SÁNCHEZ a una mayor libertad interpretativa en el caso de los elementos normativos<sup>325</sup>.

En lo referente al criterio distintivo en razón de la posición sistemática que se le atribuye a ambos institutos, es preciso señalar que probablemente, este criterio es el que mayor trascendencia presente en el plano jurídico dogmático. Dicho criterio diferenciador está pensado inicialmente para los «*elementos del deber jurídico*», hoy superados por los «*elementos de valoración global del hecho*».

Los elementos del deber jurídico son un concepto acuñado por la doctrina finalista de WEZEL<sup>326</sup>, al plantearse supuestos en los que la materia de prohibición no se encuentra plenamente señalada de forma total en los elementos objetivos, por tanto el tipo resulta abierto. En razón de que la conducta tipificada como delito no se encuentra en el plano descriptivo objetivo y por tanto no puede indicar la antijuridicidad, para poderla integrar se tendrá que hacer de manera positiva y a *posteriori* determinar ésta con los elementos del deber jurídico<sup>327</sup>. Dichos elementos del deber jurídico son estructurados por WELZEL en cinco grupos<sup>328</sup>:

1. *Reglas generales de la antijuridicidad.* En el cual WELZEL pone como ejemplo característico el tipo de coacción, ya que en este caso el juez debe de comprobar de manera positiva si la utilización de la violencia o amenazas que de una mal (elementos que integran el

---

<sup>325</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley penal. . . .*, 1990, pág. 47

<sup>326</sup> ROXIN, Claus, *Derecho penal. . . .* 1997, pág.298

<sup>327</sup> ROXIN, Claus, *Teoría del tipo penal. Tipos abiertos y elementos del deber jurídico.*, Trad. Enrique BACIGALUPO, Depalma, Buenos Aires, 1977, pág. 6

<sup>328</sup> *Vid.* ROXIN, Claus, *o.u.c.*, págs. 6 y ss.

tipo) resulta reprochable en relación con el fin perseguido, puesto que en la vida social existen casos en que la amenaza con un mal sensible resulta adecuado a Derecho, no obstante de no estar autorizados por una proposición permisiva especial<sup>329</sup>.

2. *Los elementos especiales de la antijuridicidad.* Supuesto en los que se caracterizan por no pertenecer al tipo, en razón de no describirse la conducta prohibida. Elementos que a su vez se subdividen en:
  - A) Ejercicio de autoridad adecuado a Derecho. Ya que el juez, solo podrá verificar si un hecho es *per se* antijurídico una vez que hubiese comprobado positivamente si el funcionario obró en ejercicio de sus funciones conforme a Derecho.
  - B) La validez jurídica de una ley o reglamento. En razón de que dichos elementos o expresiones en los que señale textualmente la validez de una norma, no pertenecen al tipo.
  - C) La competencia. Con independencia de que se encuentre mencionado de manera expresa o tácita, no pertenecen al tipo, ya que solamente dicha mención a la competencia sería el deber o derecho para que la autoridad pueda actuar en determinadas esferas.
  - D) Elementos de la autoría. Como lo son aquéllos en que el legislador ha dotado al sujeto activo de ciertos deberes especiales, por ejemplo: funcionario, testigo, etc.; En estos casos dichos elementos definen el deber de manera más intensa a ciertas personas por las funciones o características de las que son dotados por el ordenamiento jurídico, es decir dicha descripción es un puro elemento del deber jurídico.

---

<sup>329</sup> ROXIN, Claus, *ibidem*, pág. 6



Deber que fundamenta la antijuridicidad, en la medida en que resulten conocidos por el autor.

- E) Falta de autorización. Elemento que según WELZEL trae como consecuencia la figura de una ley penal en blanco, la cual debe de complementarse mediante la correspondiente disposición normativa<sup>330</sup>.
  - F) El hecho previo en el encubrimiento. Supuesto que presupone que el sujeto tiene conocimiento del delito *ex post* de la comisión del delito y por tanto no pertenece a la norma primigenia, pues se trata de especiales momentos de la antijuridicidad, que le indica al autor cuando tiene el deber jurídico de omitir el encubrimiento hecho.
3. *La falta de adecuación social.* En la que se impone al juez valorar si la conducta se desarrolla en el marco del orden históricamente desarrollado de la vida social, antes de preguntarse las causas de justificación<sup>331</sup>.
  4. *El deber jurídico en los delitos de omisión.* Cabe primeramente precisar que en torno a los delitos de omisión impropios, en el que el deber de garante que tiene el sujeto activo de realizar la conducta esperada, no afecta al tipo sino a la antijuridicidad. Así en los delitos de omisión propios, en el que el deber surge de la situación generadora del injusto no pertenece al tipo, ya que el deber de acción resulta un momento de la antijuridicidad que no es abarcado por el dolo<sup>332</sup>.

---

<sup>330</sup> ROXIN, Claus, *ibidem*, pág. 12

<sup>331</sup> ROXIN, Claus, *ibidem*, pág. 14

<sup>332</sup> ROXIN, Claus, *ibidem*, págs. 17 y ss.

4. *El deber de cuidado objetivo en los delitos imprudentes.* En razón de que el actuar de todo ser humano puede potenciar la destrucción de bienes jurídicos o su puesta en peligro, no obstante que hubiese actuado con la diligencia debida, la lesión no se podrá considerar como antijurídica. Esto es así, puesto que el juicio de antijuridicidad se va a expresar la desaprobación de la acción en base a la conducta que establece el ordenamiento jurídico. De ahí que desde el punto de vista de WELZEL la lesión al bien jurídico es decir el encuadramiento de la conducta al tipo, carece del efecto indiciario de la antijuridicidad, por lo que para este autor el tipo de los delitos imprudentes es un tipo abierto<sup>333</sup>.

No obstante dicha teoría hoy es rechazada de manera unánime por la moderna doctrina<sup>334</sup>, fundamentándose en que si el tipo se entiende como «*tipo de injusto*» solo puede considerarse de un modo cerrado, pues mantener lo contrario sería tanto como aceptar que le falta la cualidad de tipo. El tipo debe de contener sin excepción la totalidad de los elementos determinantes del injusto de una modalidad delictiva y la cuestión de la antijuridicidad solo se puede determinar en un sentido negativo, esto significa que se deberá determinar en base de la exclusión de las causas de justificación.

Por otra parte, ROXIN señala que no es posible plantear que los elementos del deber jurídico pueden pertenecer únicamente a la antijuridicidad, puesto que una parte de dichos elementos pertenece a la tipicidad, en la medida que no se diferencian de las circunstancias de hecho normativas, es decir presentan *per se* el juicio de antijuridicidad<sup>335</sup>.

---

<sup>333</sup> Vid. ROXIN, Claus, *ibidem*, págs. 18 y ss

<sup>334</sup> Vid. por todos JESCHECK, Hans-Heinrich / WEIGEND, Thomas, *Tratado de Derecho penal*. . . 2002, pág.264

<sup>335</sup> Vid. ROXIN, Claus, *Teoría del tipo*. . . . 1979, pág. 132

Sin embargo, lo que resulta inobjetable de esta teoría de los elementos del deber jurídico, es que a través de sus formulaciones se llegó al descubrimiento de los **elementos de valoración global**, cuya característica primordial radica en que, a pesar de la adscripción del tipo de todas y cada una de las circunstancias fundamentadoras de la reprobabilidad, existe una peculiaridad que distingue dicho criterio de otros elementos del tipo<sup>336</sup>. Donde el legislador utiliza circunstancias de valoración global van a ser inseparables los elementos del tipo y otros elementos del injusto. Pues si el legislador puede renunciar a describir un tipo delictivo abstracto y hacer depender la punibilidad de la comprobación judicial de la antijuridicidad, también podrá dejar a la jurisprudencia la elaboración de requisitos materiales. En conclusión podemos estar de acuerdo con ROXIN en el sentido de que los elementos de valoración global son cuerpos extraños en el Derecho penal, en razón de que se renuncia a una clara elaboración del tipo delictivo a favor de una valoración global del injusto, aportando una categoría autónoma frente a este<sup>337</sup>. Los elementos «*del deber jurídico*» y posteriormente suplantados por los elementos de valoración global son elementos típicos de contenido normativo jurídico.

Una vez realizada la anterior matización (sobre los «*elementos del deber jurídico*» / «*elementos de valoración global del hecho*»), es preciso señalar que el criterio diferenciador de que las leyes penales en blanco sólo afectan la configuración típica del comportamiento, mientras que los elementos normativos abarcan tanto la tipicidad como la antijuridicidad, tiene en cierta medida parte de razón, puesto que en la realización de la conducta típica de una ley penal en blanco no implica hasta ese momento un juicio sobre la antijuridicidad del hecho, no obstante que en la realización de un tipo penal cuyo contenido se encuentre impregnado con elementos normativos jurídicos, como por ejemplo «*indebidamente*» ya se valoró la antijuridicidad, puesto que al no concurrir las causas de justificación, eliminan toda valoración de que la conducta realizada estuviese amparada precisamente

---

<sup>336</sup> Cfr. ROXIN, Claus, *Derecho penal*. . . . 1997, pág.299

<sup>337</sup> ROXIN, Claus, *o.u.c.*, págs.301 y ss

por una de estas causas. Sin embargo, no todos los elementos normativos jurídicos expresan una valoración global del hecho y es precisamente en estos tipos que contienen a dichos elementos normativos lo que mayores problemas suelen presentarse para diferenciarlos de las leyes penales en blanco<sup>338</sup>. En este sentido ROXIN señala que no se puede integrar un tipo bajo puros elementos fácticos, antes bien, en dicho tipo también se presentan elementos normativos (incluso solo de manera jurídica), en razón de que la valoración que requiere su conocimiento se pueda escindir de la valoración total del hecho y no se agote en ella<sup>339</sup>.

Bajo dicho criterio diferenciador la trascendencia que va a tener en el ámbito de las leyes penales en blanco, consiste en que la remisión se produce a disposiciones prescriptivas es decir a normas que contienen prohibiciones y mandatos y en los elementos normativos el objeto de remisión va a ser a disposiciones extrapenales. Cabe resaltar que en mayor o menor medida tanto en los elementos normativos jurídicos como en las leyes penales en blanco se dan ciertas similitudes, tales como son que en ambos casos nos enfrentamos ante tipos que requieren ser precisados de concreción, misma que se haya ante normas extrapenales. Sin embargo en los elementos normativos jurídicos se pueden establecer diversos criterios en base al grado de conexión con las leyes en blanco.

No obstante a lo anterior, se da el problema de que en algunos de los casos, resulta difícil por no señalar imposible diferenciar los elementos normativos jurídicos de las leyes penales en blanco en los supuestos en que se remiten a disposiciones prescriptivas extrapenales en la cual no existe una valoración definitiva sobre la antijuridicidad penal. Se podría fijar, aun con diversas matizaciones, alguna diferencia basándose en que la circunstancia de la ley penal en blanco se realiza de modo explícito, mientras que en los elementos normativos su remisión es implícita. Aun así, esta diferencia no resulta del todo convincente puesto que en el ámbito de las leyes penales en blanco, puede existir una subclase

---

<sup>338</sup> Vid. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley penal. . . .»*, 1990, pág. 51

<sup>339</sup> Cfr. ROXIN, Claus, *Teoría del tipo. . . .*, 1979, pág. 236

de remisiones concluyentes y no determinadas, lo cual extingue toda posibilidad de diferenciación entre ambas figuras, lo cual conlleva a la conclusión de que son la misma cosa<sup>340</sup>.

De lo señalado con antelación, es preciso señalar que, si bien ha sido un intento casi insalvable poder establecer las diferencias que separan a los elementos normativos de las leyes penales en blanco, se podría ir un poco más allá y señalar un criterio diferenciador, tomando como base la función que juegan en la norma aquellos términos que provocan la remisión. Pues bien, si atendemos que los términos lingüísticos empleados en la construcción de un tipo es lo relevante en el texto legal, podremos *posteriori* conceptualizar o valorar lo que se considere conveniente, puesto que ya se entendió la *quid* nominal del tipo<sup>341</sup>.

En efecto, para que una norma tenga una clara vocación de interacción social, es menester que este compuesta de reglas de explicación lingüística coherente y clara. Explicación que por una parte se tendrá que realizar de forma deductiva propia de las ciencias de la naturaleza. Estas reglas lingüísticas se deben concretar en la norma, bien como expectativas externas al actor o como normas interiorizadas por éste. De cualquier manera para poder entender a la norma a partir de estas reglas, es necesario que los individuos participantes en un acto social subsuman del mismo modo sus acciones bajo las normas, y las legitimen a partir de símbolos comúnmente compartidos, lo cual implica la existencia empírica de un *consensus* cognitivo y evaluativo básico, consenso que aparece en PARSONS representado como un universalismo de los valores por referencia a las cuales se integran las pautas más generales de la acción<sup>342</sup>. No obstante, cabe

---

<sup>340</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *La «ley penal. . . .»*, 1990, pág. 53

<sup>341</sup> *Vid.* SUAY HERNÁNDEZ, Celia, quien incluso refiere que la relevancia de las palabras del texto legal nos vinculan al principio de legalidad así como al artículo 4 del CC. «Los elementos. . . .», 1991, págs.110 y ss.

<sup>342</sup> No obstante, no compartimos la teoría «*parsoniana*», en el sentido de que se concibe el modelo de determinismo cultural como un proceso de interacción complementaria de dos o más actores en el que cada uno de ellos se ajusta a las expectativas del otro o de los otros de tal manera que las reacciones del áter a las acciones del ego son sanciones positivas que sirven para reforzar sus disposiciones de necesidad dadas», en razón de que entendemos que la

señalar que los sujetos atienden su fidelidad en la norma, en primer lugar, identificando el acto social en el que se implican; en segundo lugar, interpretando y definiendo la contribución de su actuar en base a la simbología presentada en el tipo. Por tanto el sujeto que se oriente bajo dichas premisas tendrá la garantía cognitiva de que la interpretación social de la norma tiene dos estadios, el primero en base a la interpretación lingüística de la norma que el propio sujeto hace en base a sus experiencias y la otra lo que el tipo señala en su redacción, es decir el sujeto posee una clave para interpretar sus actos y una guía para dirigir su acción.

Sin embargo, estas interpretaciones no suelen ser definitivas, pues en el acontecer de la vida social existen momentos en los que la sociedad redefine mutuamente sus actos<sup>343</sup>, ya que el significado lingüístico de un tipo puede ser contingente y por tanto tendrá que ser restablecido en cada momento por la sociedad a través de la interpretación. Dado que la acción la construye el individuo en base de lo que percibe, interpreta o juzga, tendremos que ver la situación en que se actúa tal y como la ve el actor, percibir los objetos tal como el individuo lo percibe, captar su sentido en los términos en que él adopta y seguir la línea de conducta tal y como la organiza, es decir habrá que tomar el rol del actor y ver el mundo desde su situación<sup>344</sup>»

El universo de símbolos interiorizados que surge de la interacción sirve de mediación, para el mismo, entre los «estímulos» exteriores y sus propias reacciones. La vida en grupo implicará siempre este doble proceso, de interpretación del sentido del tipo que se da en el mismo grupo social y la definición que el tipo tenga previamente establecida; este proceso se mantiene gracias a la continua re-creación de las estructuras por la acción de los sujetos,

---

sociedad es un sistema complejo en el que los individuos funcionan conjuntamente para generar estabilidad y solidaridad, es decir no interactúan desde un plano ontológico sino social. *Vid.* PARSONS, Talcot, «El sistema social», Trad. José JIMÉNEZ BLANCO y José CAZORLA PÉREZ, en *RO*, Madrid, 1966, pág. 216

<sup>343</sup> BLUMER, Herbert, *Symbolic Interactionism. Perspective and Method*. Englewood Cliffs, N. J. Prentice Hall Inc., 1969, pág. 538

<sup>344</sup> Cfr. BLUMER, Herbert, *o.u.c.* pág. 542

pero que incluye siempre la transformación de las estructuras continuamente recreadas: la reproducción es siempre innovación.

Si entendemos que un conjunto de individuos es un proceso social en curso en el que se comprometen a ajustar recíprocamente sus conductas para tratar con las situaciones. Las normas y los comportamientos son continuamente negociados entre ellos. De ahí que sea necesario que la perspectiva de que no puede partirse de un «teorema de identidad» entre las definiciones normativas y las interpretaciones subjetivas del rol, sino precisamente todo lo contrario, de un *principio de discrepancia* entre la norma y la interpretación de la norma; que esta discrepancia, puede referirse a la interpretación de la norma o a diferencias en las normas para subsumir las acciones bajo ellas, queda, por tanto, insuficientemente conceptualizada en términos de conformidad-desviación.

De lo anterior se deriva que el legislador al momento de formular los tipos penales deberá tomar en cuenta que el lenguaje es un «*hecho social*» que reúne tres caracteres principales: facticidad, externalidad y coactividad<sup>345</sup>

Si consideramos *prima facie* que la clave de distinción entre un elemento normativo y la ley penal en blanco esta en el carácter que se le otorgue a la palabra en específico, entenderemos tácitamente que la palabra es un símbolo representativo que utilizamos para dar sentido a lo que decimos o hacemos<sup>346</sup>, podremos distinguir claramente la vocación de cada una de estas figuras, pues mientras que en los elementos normativos estamos ante una figura que es espiritualmente comprensible en razón de que requiere un juicio de valor, ya sea jurídico o social para completar el tipo, mientras que en las leyes penales en blanco nos enfrentamos ante situaciones que no requieren un juicio de valor de un determinado concepto ya sea jurídico o social, si no que su remisión atiende al

---

<sup>345</sup> LAMO DE ESPINOSA, Emilio, «Libertad y necesidad en la ciencia social: la aportación de G. H. Mead», *RES*, 1977, pág. 14

<sup>346</sup> Cfr. GIDDENS, Anthony, *Sociología*. . . 2004, pág.47.

presupuesto necesario que se requiere para que se actualice la conducta antijurídica o se configure el tipo.

Finalmente, cabe destacar el criterio de la jurisprudencia para la distinción de ambas figuras. Así la Sección 8ª de la Audiencia Provincial de Barcelona en la sentencia de 13 marzo 2000, en el Recurso de Apelación núm. 2959/1999 (ponente: MORALES GARCÍA), al respecto manifiesta que: «. . . Se ha discutido ampliamente sobre la naturaleza penal del artículo 543 bis a) del CP, especialmente sobre si contiene una norma penal en blanco o simplemente se trata de una especie delictiva altamente bañada de elementos normativos. El concepto de norma penal en blanco desde sus formulaciones originales ha sufrido importantes matizaciones al abrigo del desarrollo de las garantías materiales derivadas del principio de legalidad. La exigencia de reserva de Ley Orgánica en la formulación del injusto y la consecuencia jurídica en cuanto limitadores de derechos fundamentales; el afianzamiento de la necesaria seguridad jurídica, vaciada de contenido si el núcleo de la prohibición o la consecuencia jurídica se quedaran al albor de las variaciones reglamentarias, son algunas de las circunstancias que han ido constriñendo la técnica de la ley penal en blanco hasta configurar los límites en que hoy la doctrina científica mayoritaria y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la han situado (por todas, STC 127/1990, de 5 de julio [RTC 1990, 127]). Por tal, pues, puede entenderse el recurso a la legislación extrapenal de rango normativo igual o inferior (Ley Orgánica, Ley ordinaria o Reglamento) al exclusivo fin de completar aspectos de la norma penal cuya determinación, de otro modo, o no sería posible -v. gr. por razón de la especialidad de la materia- o los efectos de la utilización de otra técnica legislativa, impedirían su correcta tipificación. Mas, con ello, no hace sino plantearse la esencia del problema de las normas penales en blanco y su distinción con la utilización por el legislador de elementos normativos cuya interpretación requiere la integración de normativa ajena al Derecho penal. Al efecto, se han propuesto diversos criterios para la efectiva discriminación de ambas modalidades, como la distinción entre normas de remisión en bloque y normas de remisión



interpretativa, de modo que solamente las primeras, que se definirían por la comprensión de expresiones tales como «con infracción de la normativa reglamentaria», integrarían elementos en blanco, en tanto en las segundas, caracterizadas bien por la existencia en los tipos de remisión a la legislación extrapenal que no implican la infracción directa de la misma, bien por expresiones sólo aprehensibles a través del recurso al estudio de la normativa administrativa, laboral etc., únicamente podría hablarse de caracteres normativos o hechos institucionales. Con ser más acertada esta distinción, dada su aptitud para abstraer características propias de uno y otro supuesto, en realidad el establecimiento de las bases sobre las que deba apoyarse tal diferencia afecta más al ámbito conceptual de ambas modalidades de conformación de los tipos que a las consecuencias jurídicas que de ello puedan derivarse. Pues, en definitiva sea cual fuere la hipótesis, elementos normativos o elementos en blanco de la Ley penal, la solución de los problemas de error dependerá de una decisión valorativa que a su vez se hará depender de la normativa de remisión y no de soluciones apriorísticas. Además, la integración de los elementos en blanco de la norma penal a través de la legislación ajena al Código penal requerirá siempre una valoración de la circunstancia legal reclamada por el tipo, conteniendo así el núcleo esencial que caracteriza la definición de los elementos normativos, volviéndose a una identificación sustancial a estos efectos entre una y otra clase de tipos penales.»

Sin embargo, consideramos que tal apreciación jurisprudencial no es del todo correcta, puesto que como ha quedado apuntado en líneas precedentes, pues atendiendo a una filosofía analítica del lenguaje lo que a nuestro juicio se debe tomar en consideración para poder distinguir una ley penal en blanco, de los elementos normativos de remisión, es que en el primero no se requiere un juicio valorativo contrario a lo que sucede con los elementos normativos. Ya que no se requiere valoración alguna, si no más bien, la remisión es para configurar el tipo.

#### IV Delito tributario ¿ley penal en blanco?

Al delito tributario generalmente se le suele asociar como un tipo penal en blanco<sup>347</sup>. No obstante, dicha afirmación no resulta tan clara, puesto que cierto sector de la doctrina en un primer momento establece que el delito fiscal se encuadra a la figura de los elementos normativos de valoración<sup>348</sup>, sin embargo en un primer momento señala que la voz «*indebidamente*», da lugar a un tipo penal en blanco<sup>349</sup>.

Para poder establecer si el delito tributario pertenece a la figura de la ley penal en blanco o si bien es un elemento valorativo jurídico es necesario ver cuales son los rasgos característicos de cada una de estas figuras. Así como ha quedado señalado en apartados anteriores, desde un punto de vista meramente doctrinal la ley penal en blanco se constituye de un supuesto de hecho en que la norma penal, precisa de un complemento que no se encuentra comprendido en la propia ley, independientemente de si la norma de complemento se ajusta en una disposición de igual o inferior jerarquía que la norma remitente<sup>350</sup>. De lo que se desprende que son necesarios dos elementos para la existencia de una ley penal en blanco a saber:

- a) Que la norma necesite complemento
  
- b) Que dicho complemento no se encuentre establecido en la ley

---

<sup>347</sup> Vid. por todos BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Ganancias ilícitas y derecho penal*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2002, págs. 31 y ss

<sup>348</sup> AYALA GÓMEZ, Ignacio, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del código penal*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 156 y ss.

<sup>349</sup> AYALA GÓMEZ, Ignacio, *o.u.c.*, pág.155

<sup>350</sup> Vid. *infra*. No obstante cabe señalar que a nuestro criterio en la ley penal en blanco más que una norma necesitada de complemento, es una norma a la cual es preciso configurar con diversas leyes.

Por otra parte, la jurisprudencia<sup>351</sup> señala diversos requisitos al establecido anteriormente, para determinar si estamos ante la presencia de una ley penal en blanco. Así el reenvío normativo debe ser expreso, que se encuentre justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal, y, que la ley además de señalar la pena, dé certeza en el sentido de que la concreción sea tal que la conducta calificada delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite. Si realizamos un análisis de ambos presupuestos para determinar si el delito tributario es una ley penal en blanco, observaremos que llegamos a conclusiones diversas, dependiendo del punto de vista que se adopte, esto es el puramente doctrinal o el jurisprudencial.

Optando por un criterio meramente doctrinal señalaremos que el tipo del artículo 305 CP, se ajusta a dichas exigencias. Pues atendiendo de la descripción del tipo en el que textualmente se señala que: «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 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.». Se advierte que en dicha descripción típica es necesario que para la integración típica, nos debamos de remitir a las diversas leyes fiscales que determinen la cuantía de lo defraudado. Así por ejemplo en una operación de prestación de servicios, en el que se factura la cantidad de 850.000 €, es necesario acudir al artículo 90 de la ley del IVA (en el supuesto de tipo impositivo general), para poder determinar cual es la cuantía a pagar por dicho concepto. En ese sentido podemos señalar que la cuantía a pagar es de 136.000 €. De igual manera, el delito tributario cubre el segundo requisito

---

<sup>351</sup> Vid. *infra* la mencionada STC 34/2005

referente que dicho complemento se encuentre en diversa ley, puesto que dicha remisión se realiza generalmente en la LGT. En el ejemplo señalado *ex ante*, la remisión se hace a la ley del IVA, la cual obviamente es independiente del CP.

Ahora bien, remitiéndonos a las exigencias de la jurisprudencia para determinar si estamos ante la presencia de una ley penal en blanco, en el delito tributario, llegaremos a la conclusión de que dicho tipo no cumple con las exigencias de la jurisprudencia. En efecto, para que se pueda actualizar tal supuesto es necesario que concurren todos y cada uno de sus elementos y si bien se podría decir que *prima facie* sólo concurren dos de los requisitos exigidos. Respecto a la justificación de la remisión, cabe decir que por cuanto hace al delito tributario, este se encuentra justificado en razón de la necesidad de adaptación de la norma a situaciones tan cambiantes como lo es en el ámbito tributario y por tanto con dicha técnica se mantiene la unidad en la legislación penal evitando, constantes y diversas modificaciones en el tipo<sup>352</sup>. Por otro lado también se cumple con lo relativo a que la norma originaria señala con certeza la punibilidad, además de precisarse en el propio tipo cual es la conducta calificada como delictiva, puesto que el propio artículo 305 establece claramente la conducta delictiva que en concreto es la *defraudación a la Hacienda pública*, además de que señala textualmente la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía de 120.000 €. En lo relativo a la justificación en razón del bien jurídico, se debe de observar que dicho bien jurídico se compone esencialmente por condiciones expresadas en otras normas jurídicas, son bienes altamente formalizados, cuyo estado depende en gran medida de una serie de condiciones establecidas en términos de afectación de la vigencia normativa extrapenal. Los bienes jurídicos que presentan dichas características generalmente son de naturaleza supraindividual, además son difusos y carecen de un referente individual<sup>353</sup>. Supuesto que en gran medida se presenta en el delito tributario, pues

---

<sup>352</sup> DOVAL PAIS, Antonio, *Posibilidades y límites*. . . . , 1999, pág.107

<sup>353</sup> DOVAL PAIS, Antonio, *ibidem*, págs.108 y ss

precisamente para la existencia de este delito, es menester la previa vulneración a normas extrapenales, en la especie a diversas normas y reglamentos tributarios.

No obstante de cumplirse parcialmente lo señalado por la jurisprudencia, en lo referente a que la remisión sea expresa, en el delito tributario no se da tal presupuesto, en razón de que del propio enunciado de la norma no se desprende la existencia de remisión expresa a una norma extrapenal. Por tanto cabría señalar que bajo esta tesitura no se puede considerar al delito tributario como una norma penal en blanco.

Sin embargo es preciso decir que dicho criterio jurisprudencial se contrapone a la STS 7843/1997 de 28 de octubre de 1997 (ponente: José Augusto DE VEGA RUIZ), en la que se señala: «...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 (ver la Sentencia de 5 noviembre 1991 [R\1991\7948]). 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.». De lo que se colige que para el TS no es necesaria la existencia de una remisión expresa como lo señala el TC, criterio que nos parece más adecuado, puesto que si bien de una interpretación literal del artículo 305 no se desprende remisión normativa expresa a la ley tributaria, realizando una interpretación teleológica del artículo 3.1 del CC, se puede observar la existencia de un reenvío a la norma tributaria<sup>354</sup>.

---

<sup>354</sup> ELÍAS DE TEJEDA CASANOVA, José María, «El delito fiscal», en GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, Arturo (dir.) *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, pág.94

Ahora bien, una vez precisada la existencia de la figura de la ley penal en blanco en delito tributario, es preciso acotar, si existen «*elementos de valoración jurídica*» y hasta que manera es compatible con la coexistencia de la ley penal en blanco. Como quedo precisado en el apartado que antecede los elementos normativos se caracterizan por no ser perceptibles a través de los sentidos, son elemento de valoración intelectual y pertenecen al ámbito de la antijuridicidad<sup>355</sup>. Es bajo dichos criterios que se estudiara el delito tributario. Así en un primer momento podremos establecer que los vocablos: «*indebidamente*», «*defraudar*»; «*Hacienda Pública estatal*»; «*Hacienda Pública autonómica*»; «*Hacienda Pública foral*»; «*Hacienda Pública local*»; «*tributos*»; «*cantidades retenidas*»; «*ingresos a cuenta de retribuciones*»; «*indebidamente*», «*devoluciones fiscales*»; «*beneficios fiscales*», previstos en el artículo 305 CP, son elementos normativos de valoración jurídica, en razón de que va a ser trabajo del enjuiciador desentrañar el significado de cada uno de ellos, con ayuda de las diversas normas tributarias a las que se debe de remitir, para poder valorar si la conducta que se imputa delictiva efectivamente se ajusta a lo previsto por el tipo que establece la defraudación tributaria.

Así en un primer momento el enjuiciador deberá remitirse al artículo 248 del CP, referente a la estafa, puesto que dicha figura es la descripción genérica de la defraudación. Ahora bien por lo que se refiere a la «*Hacienda Pública estatal*»; «*Hacienda Pública autonómica*»; «*Hacienda Pública foral*»; «*Hacienda Pública local*», es necesario remitirse a la ley que regule dicha materia, así en el ámbito estatal se encontrara prevista en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, concretamente en el Título I, Capítulo II del Régimen de la Hacienda Pública Estatal, así en lo referente al ámbito local se deberá remitir a la ley que *ex profeso* haya promulgado el parlamento de la CCAA, en el caso de Andalucía se encuentra regulada en la Ley General 5/1983, de 19 de julio, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía. En el ámbito local su fundamento se encuentra en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas

---

<sup>355</sup> Vid. *infra*

Locales y en el ámbito foral se encuentran reguladas por su propia, por ejemplo en el caso de Navarra se establece en la ley 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra.

Por cuanto al vocablo «tributo», el artículo 2 de la LGT, define el concepto como: «...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. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: 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. Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público. 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. 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.»

Las «cantidades retenidas» se encuentran reguladas por la citada LGT, específicamente en el artículo 24.2 en el que se mencionan las obligaciones que existen entre los particulares resultante del tributo, entre las que se desprende que son obligaciones de esta naturaleza las que se generan como consecuencia de actos

de repercusión, de *retención* o de ingreso a cuenta previstos legalmente. Por lo que respecta a los «*ingresos a cuenta*», estos se encuentran previstos en la citada ley, en el artículo 23 en el que se señala que: «*La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta...*». De igual manera, se dispone en el artículo 49 que la obligación de realizar pagos a cuenta se determinará a partir de las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos en la propia ley, según disponga la Ley de cada tributo. No obstante en las definiciones anteriores deberán estar precedidas del vocablo «*indebidamente*», lo cual denota que a dichas conductas no cabe ninguna causa de justificación, y por tanto forma parte de la antijuridicidad.

Las «*devoluciones fiscales*» presentan una peculiaridad en la propia LGT, puesto que se alude a dos tipos de devolución. Una de ellas es la devolución derivada de la normativa de cada tributo, mientras que la otra corresponde a los ingresos indebidos. Dichas devoluciones se encuentran previstas en los artículos 31 y 32 respectivamente. En el primer supuesto se establece que la Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo<sup>356</sup>, en el segundo supuesto la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones.

En lo referente a los «*beneficios fiscales*», por tales ha de entenderse aquellas exenciones o bonificaciones establecidas por la ley u ordenanza fiscal, referentes a un tributo en específico, así por ejemplo el 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, en el artículo 82.1C señala que estarán

---

<sup>356</sup> Según lo dispone el propio artículo 31 de la LGT, son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.



exentos del impuesto de actividades económicas entre otros: a las personas físicas, así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 €. Es preciso señalar, que no obstante que señalamos de manera mayoritaria a la LGT, esta no es la única fuente que regula a la materia tributaria, ya que a cada tributo tiene su ley y reglamentos *ad hoc*, al cual se deberá remitir el juez para poder valorar la conducta que se tilda de delictiva.

De los argumentos establecidos anteriormente, se deduce que el artículo 305 CP se compone de elementos normativos de valoración. Sin embargo, como también quedó precisado en este apartado, de igual forma concurren los requisitos necesarios para la existencia de la figura de la ley penal en blanco. Por tanto es conveniente analizar si pueden en un mismo tipo delictivo coexistir ambos elementos, o si por el contrario estos son incompatibles. Si bien ambas figuras presentan de suyo algunas diferencias, ello no significa que éstas puedan coexistir en un mismo tipo penal. En el delito tributario algunos de los vocablos que integran el tipo requieren remisión para ser valorados jurídicamente, mientras que en enunciados diversos que de igual manera forman parte de la descripción del tipo su remisión se hace con la finalidad de configurar el tipo. Por tanto, válidamente podemos sostener que coexisten ambas figuras en un mismo tipo legal de configuración positiva del delito tributario.

**CAPÍTULO III**  
**LA CONDUCTA TÍPICA EN LA**  
**DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

## I. Conducta típica

### A) Defraudación a la Hacienda Pública por acción

Tomando como base para definir a la conducta en el delito tributario un concepto normativo de acción<sup>357</sup>, podremos decir que éste se caracterizará por la «defraudación» de las expectativas que se esperaban del contribuyente en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, independientemente del ámbito de gobierno que se trate. El verbo rector del tipo (defraudar) lo entiende la mayoría de la doctrina como el perjuicio patrimonial causado mediante engaño<sup>358</sup>. Este concepto ha suscitado que cierto sector doctrinal llegue a plantear que para la concreción de éste tipo en concreto al igual que en la estafa se requiere la denominada *mise en scène*<sup>359</sup>, pues si ésta no se configura, la conducta entonces sería atípica. Una posición similar a la anterior, no obstante que no proponga una total aplicación de una *mise en scène*, si plantea la existencia del algún artificio para causar el perjuicio. Postura que si bien en un principio tendrá aplicación en conductas de acción, estas no se podrán aplicar a conductas meramente omisivas<sup>360</sup>.

Ahora bien, se ha llegado a plantear que es necesario tomar los elementos constitutivos de la estafa en el delito tributario, es decir la necesidad de la

---

<sup>357</sup> A nuestro juicio, resulta conveniente acudir a un concepto normativo de acción, en razón, de que un concepto así figurado, reside en que esta no se determina solo por aspectos externos o internos, sino por su relación de sentido con la norma. *Vid.* al respecto JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*, 1997, pág.158

<sup>358</sup> *Vid.* por todos BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SÁGESSE, Silvina, *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pág.48

<sup>359</sup> *Vid.* al respecto a RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, «El nuevo delito fiscal», en *REDF*, No. 15-16 Julio / Diciembre, Civitas, Madrid, 1977, pág. 710. En el mismo sentido BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SÁGESSE, Silvina, *o.u.c.*, pág. 49

<sup>360</sup> SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis / CORTES BECHIARELLI, Emilio, *Delitos contra la Hacienda pública*, Edersa, Madrid, 2002, pág.59

existencia de una *mise en scène*<sup>361</sup>. Sin embargo, en el delito tributario, no es factible tomar dichos elementos, pues éste es un delito autónomo y por tanto independiente, es decir que no requiere de los presupuestos del tipo genérico de estafa para su configuración, ya que el delito de defraudación tributaria existe *per se*, sin que sea necesario atribuirle otros elementos independientemente de los ya incardinados en el propio tipo. No obstante si bien algunos de sus elementos coinciden plenamente con el delito tributario, ello no significa que para su configuración, sea necesaria la coexistencia del tipo genérico<sup>362</sup>.

En lo referente al concepto de defraudación se podría recurrir a diversos ámbitos extrapenales para poder determinar su contenido<sup>363</sup>, sin embargo resulta más adecuado atender a un concepto de defraudación creado en el ámbito penal. En este sentido la noción de defraudación se puede desarrollar bajo dos perspectivas, es decir atendiendo tanto a un concepto objetivo como a uno subjetivo<sup>364</sup>. En un sentido meramente objetivo, equivaldría a la causación de un perjuicio patrimonial, realizado bajo una conducta contraria a la norma, por tanto no se requiere una *mise en scène* (engaño), puesto que la conducta queda desvalorada desde el momento en que se configuran todos los elementos constitutivos de la defraudación tributaria, con independencia del animo del sujeto. Ahora bien, en el ámbito subjetivo para la apreciación de la defraudación es menester que coexista un elemento intencional, en la acción realizada<sup>365</sup>. En el mismo sentido se expresa la STS, RJ 1986/2449, de 12 de mayo de 1986, (ponente: VIVAS MARZAL), en la que se manifiesta: «...En lo que respecta a la naturaleza jurídica de la infracción estudiada, con anterioridad a la Ley de 1977, se estimaba

---

<sup>361</sup> Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SÁGESSE, Silvina, o.u.c., pág. 49

<sup>362</sup> En este sentido se pronuncio el Observatorio fiscal en su 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, Diciembre 2006, pág. 11

<sup>363</sup> Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito ...* 1982, pág. 216

<sup>364</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *ibidem* págs. 216 y ss.

<sup>365</sup> Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *ibidem*, pág. 224

que tratábase de un hecho punible contrario a la fe pública, tesis que abonaba su colocación dentro del Título dedicado a las falsedades; más, con posterioridad a la referida Ley, se entiende que se trata de un delito socio-económico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas. La acción, para algunos, es muy simple pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adeudadas, pero, habida cuenta de que, «fraude», equivale semánticamente a «engaño» o a «acción contraria a la verdad o a la rectitud», « defraudación », a «acción o efecto de defraudar», y, «defraudar», siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a «cometer un fraude en perjuicio de alguno», y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente, cuya intención de defraudar, la presumía el legislador, en el párrafo primero del artículo 319, mediante una interpretación auténtica, que no parece excluir hipótesis distintas a las expresamente previstas, «en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción de la acción investigadora de la administración tributaria».

Consideramos que tal interpretación hecha por el TS se ajusta cabalmente con el principio de legalidad, puesto que aceptar únicamente que, para la configuración del delito tributario exista un perjuicio patrimonial, conllevaría a un aprisionamiento por deudas, proscrito en un Estado social y democrático de Derecho, por tanto es necesario la coexistencia tanto de los elementos objetivos como subjetivos para la existencia del Delito tributario. Sin embargo, aunque en el delito tributario el concepto de defraudación lleve consigo el elemento subjetivo del engaño, tal exigencia típica no obliga a considerarlo como una modalidad del tipo genérico de estafa, ya que en ésta el engaño vendrá limitado por la idoneidad

para inducir al error<sup>366</sup>, empero, en el delito fiscal la limitación se produce en el momento en que se concretan las modalidades de comisión<sup>367</sup>.

Ahora bien, en lo referente al concepto de engaño es preciso que este sea valorado tanto en su aspecto interno como externo, puesto que, para la producción del engaño, además de que sea necesario que éste sea adecuado, se debe atender a que el sujeto sepa que a través de dicho engaño puede obtener su finalidad. En este caso defraudar a la Hacienda pública. Así el aspecto interno deberá ser analizado al estudiar el ámbito subjetivo, mientras que en el ámbito externo se vera el comportamiento activo u omisivo realizado a través de las modalidades tipificadas en el artículo 305 CP, es decir en el ámbito de la tipicidad.

El engaño en el delito tributario se concibe como aquella conducta idónea para eludir el pago de las sumas debidas a la Hacienda Pública, ya sea por concepto de tributos, retenciones o ingresos a cuenta, así como por obtener cantidades indebidas. Como ha quedado precisado, la defraudación se puede realizar mediante acción, lo que implica que bajo este supuesto se tendrán que apreciar aquellas elusiones activas, en las que exista manipulación para obtener devoluciones indebidas o beneficios fiscales<sup>368</sup>. Conductas que podrán realizarse mediante el falseamiento u ocultamiento de los datos en la declaración tributaria con el fin de provocar error en la Hacienda Pública.

Objetivamente puede entenderse como la realización de una conducta idónea descrita por la norma, en este caso por lo dispuesto en el artículo 305 del CP. Bajo dicho criterio, podemos decir que la nota esencial de diferenciación con el ámbito subjetivo reside en que, no obstante desplegar el sujeto su conducta con la firme intención de defraudar a la Hacienda Pública, ésta será atípica si en el

---

<sup>366</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / PÉREZ MANZANO, Mercedes / SUÁREZ GONZÁLEZ, Carlos, *Manual de Derecho...* 1995, pág. 609

<sup>367</sup> Vid. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *ibidem*, pág. 223, nota 117.

<sup>368</sup> MORILLO MÉNDEZ, Antonio, *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Cisspraxis, Valencia, 2000, pág. 295.

ámbito objetivo no resulta idónea para incrementar el riesgo no permitido. Así, podemos decir que no todo comportamiento tendente a eludir u obtener algún beneficio fiscal significará un engaño a los efectos de este artículo, puesto que es necesario valorar si tal conducta era capaz de producir error en la Administración, por tanto sólo una conducta que objetivamente ponga entre dicho la vigencia de la norma a través de la causación de un perjuicio patrimonial realizado mediante engaño que provoque error. Así, la idoneidad del engaño se determinará de acuerdo a criterios de imputación, tomando en consideración el fin de protección de la norma.

### **B) Defraudación a la Hacienda Pública por omisión**

Si partimos de la idea de que es necesaria una *mise en scène* para que se configure el delito tributario (postura que no compartimos), nos llevaría a señalar que no se podría configurar una conducta omisiva en razón de que no se puede castigar a quien nada hace. No obstante una de las particularidades de este delito, es precisamente que el ciudadano tiene la obligación ante el Estado de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Obligación que es elevada a rango constitucional, tal y como lo dispone el artículo 31 de la CE. De ahí que el simple hecho de no declarar las ganancias obtenidas (obviamente siempre que la ley tributaria no excluya de realizarlo), podría ser constitutiva de delito.

En este sentido se ha venido pronunciando la jurisprudencia del TS, concretamente del 2 de marzo de 1988 RJ 1988\1520 (ponente: José Hermenegildo MOYNA MÉNGUEZ), en la que textualmente establece: «...esta vía se suscita como factible, la construcción del concepto de defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o «mise en scène» que parecen ser consubstanciales, comportamiento omisivo que reviste singular importancia por ser cada vez mayor el número de tributos que exigen del contribuyente alguna declaración e, incluso, la liquidación. Sin desconocer que el tema no es pacífico en la doctrina, para la que guarda esta Sala

su mayor atención y respeto, puede sostenerse que una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho -«facta concludentia»- como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar» Criterio que se ha ratificado en la sentencia del TS, 1277/1993 de 31 mayo (RJ 1993/4293), (ponente: GRANADOS PÉREZ), que en lo que aquí interesa señala: «...alcance que debe otorgarse al término «fraude» al que se alude en el vigente art. 349 del Código Penal y anterior art. 319 del mismo Texto Legal, y concretamente si es posible o no cometer el delito fiscal por la mera omisión de la declaración, son dos cuestiones básicas para el entendimiento de esta figura delictiva y que han sido objeto de especial atención por la doctrina y por la jurisprudencia de esta Sala. La Sentencia de esta Sala de 2-3-1988 ( RJ 1988\1520 ), resuelve ambas cuestiones con un común argumento: la no presentación de la declaración equivale a estar afirmando a la administración que no se tiene nada que declarar y ello entraña la presencia del engaño propio de la defraudación. Con arreglo a este criterio, defrauda a Hacienda quien sabedor de que tiene la obligación de satisfacer el impuesto que corresponda lo elude, omitiendo la declaración debida. Que exista o no «animus» defraudatorio es un problema de inferencia [cfr. S. 27-12-1990 ( RJ 1991\5209)], que corresponde decidir al Tribunal de instancia. Si a la omisión de la declaración se añade, como sucede en este caso y se destaca por el Tribunal de instancia y por el ministerio Fiscal, que ambos recurrentes eran sabedores de la obligación de realizar las oportunas declaraciones del Impuesto de Tráfico de Empresas por haber efectuado declaraciones anteriores, constándoles que las referidas cantidades -12.224.161 pesetas correspondientes a ventas por importe de 244.483.230 pesetas en el año 1984 y 10.076.976 pesetas por ventas de importe de 201.539.514 pesetas correspondientes al año 1985- habían sido percibidas de los clientes compradores de viviendas, y que no habían sido abonadas a la Hacienda Pública»



Por otra parte, cierto sector doctrinal<sup>369</sup> admite la conducta omisiva en el delito tributario, siempre y cuando ésta entrañe un engaño, descansando tal postura en la existencia de un deber específico de declarar. Así en el caso de la omisión de presentación de la declaración, esta adquiere un valor concluyente, el cual se convertirá en medio idóneo para inducir a error y por tanto susceptible de defraudar a la Hacienda Pública<sup>370</sup>. En el mismo sentido se pronuncia MARTÍNEZ PÉREZ<sup>371</sup>, sin embargo añade, que no solo cabe la defraudación por omisión en los supuestos en los que el silencio toma un valor concluyente, si no también en los de omisión pura, en el caso de que no se evite el nacimiento de un error o no se elimine el ya existente, siempre y cuando en el rol<sup>372</sup> del sujeto se presente como un «*deber de garantía*», de tal manera que la norma implícitamente lo convierte en garante de la evitación del resultado lesivo.

Cabe añadir que, en el ámbito tributario, el error en el que se encuentra la Hacienda Pública es precisamente por la falta de iniciativas que ésta debía tomar, para que el contribuyente subsanara su falta de declaración<sup>373</sup>. Máxime teniendo en cuenta que la Agencia Tributaria<sup>374</sup> tiene las potestades y funciones de

---

<sup>369</sup> Vid. por todos a RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, «El delito fiscal...», págs. 717 y ss

<sup>370</sup> RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, *loc. cit.*

<sup>371</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*, 1982, pág. 269

<sup>372</sup> En este sentido entendemos el rol como el haz de expectativas sociales y a su vez, estas se expresan en forma de normas. Crf. al respecto, un amplísimo trabajo monográfico en PIÑA ROCHEFORT, Juan Ignacio, *Rol social y sistema de imputación. Una aproximación sociológica del Derecho penal*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2005, pág. 183

<sup>373</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Delitos contra...*, 2000, pág. 53

<sup>374</sup> La Agencia Tributaria es la encargada de realizar entre otros, los actos de comprobación, tal y como lo dispone la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, en su artículo 103. 3 que en lo que aquí interesa establece que: «*corresponde a la agencia estatal de administración tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los contribuyentes, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.*» (cursivas añadidas)

comprobación e investigación<sup>375</sup>. Por tanto, el error en el que incurre la Hacienda Pública, es fruto de su inoperancia. Ahora bien, si la Agencia Tributaria, hubiese realizado las actuaciones de comprobación y no obstante a ello tampoco se hubiese subsanado el error, por la razón de que el sujeto activo hubiese realizado *ex ante* conductas tendentes a eludir su obligación tributaria, existirá un engaño por parte del sujeto.

En base a lo señalado con antelación, la simple omisión de la declaración y en su caso la liquidación tributaria, necesita complementarse por un engaño capaz de inducir en error a la Hacienda Pública. Así, según lo dispone el artículo 119 de la LGT, declaración es todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. Por tanto, el mero incumplimiento no dará lugar al delito de defraudación tributaria, sino que además es necesario que dicha omisión entrañe una actitud fraudulenta de tal magnitud que sea capaz de ocasionar un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública.

Respecto a las omisiones de declaración, en las que no se ponga de manifiesto un «*engaño*» tendente a defraudar a la Hacienda Pública, el obligado tributario se hará acreedor a una infracción<sup>376</sup>, ya que lo dispuesto por el artículo 184 de la LGT, pone de manifiesto entre otros supuestos que existirá una infracción en los casos en que se omita presentar declaraciones, ya que la

---

<sup>375</sup> Dichas potestades se encuentran previstas en el artículo 115 de la LGT, la cual establece: «1. *La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.* 2. *En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos.* 3. *Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta Ley.» (cursivas añadidas)*

<sup>376</sup> MESTRE DELGADO, Esteban, *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, pág. 52

Administración tributaria entenderá que en dicho supuesto existe ocultación de datos. Otro aspecto a tomar en consideración es el de la cuantía de lo defraudado, pues, aunque existiere *animus* defraudatorio y este causare objetivamente un perjuicio, si la cuantía es inferior a 120.000€ será indiferente para el Derecho penal, pues no se actualizan los elementos del tipo para atribuir una responsabilidad penal, no obstante dicha no queda impune pues se podrá sancionar vía administrativa. Sin embargo, no se puede imputar vía penal de manera sistemática, todas aquéllas omisiones que superen la cuantía antes señalada, y a los de inferior cuantía, por la vía Administrativo sancionadora, pues, como ha quedado precisado no es el ámbito meramente objetivo de la cuantía lo que va a fijar el límite entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador<sup>377</sup>, sino que además es necesaria la concurrencia del *animus* defraudatorio. Máxime que en la causación de un perjuicio económico a la Hacienda pública no puede ser tomada, en consecuencia, como criterio suficiente para fundamentar la existencia de delito tributario, puesto que en casi todas las infracciones administrativas tributarias existe dicho perjuicio, del que la Administración tributaria se resarce a través del ejercicio de sus potestades de autoejecución, mediante el procedimiento de apremio y la aplicación de los correspondientes recargos de prórroga e intereses de demora<sup>378</sup>

Asimismo, resulta necesario señalar que el término «*omisión*» nos lleva a la interrogante de si en la especie no encontramos ante una omisión propia o por el contrario ante una comisión por omisión. Esto tiene su razón de que en el delito de omisión se infringe un mandamiento de la ley que ordena un cierto comportamiento activo<sup>379</sup>, empero el autor no realiza la actividad de él esperada, por tanto, su conducta es típica en razón de no cumplir con la exigencia

---

<sup>377</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *o.u.c.*, págs.54 y ss.

<sup>378</sup> Cfr. MESTRE DELGADO, Esteban, *o.u.c.*, pág.78

<sup>379</sup> En este sentido cabe señalar que la omisión no significa un no hacer nada, sino no hacer algo determinado, que en el caso de los delitos de omisión propia generalmente se encuentra regulado en la ley. Cfr. al respecto JESCHECK, Hans-Heinrich / WEIGEND, Thomas, *Tratado de Derecho...*2002, pág.662

establecida en la ley, en concreto con dispuesto tanto en el artículo 31 CE, como del diverso artículo 29 de la LGT. En el ámbito de la omisión impropia, el delito de defraudación tributaria trae aparejada la apreciación de que la omisión es equivalente a la actividad criminal del autor, esto es la omisión equivale a la comisión si, a virtud de la propia norma le ha impuesto la obligación de garante para evitar la lesión al bien jurídico, estando a cargo de un deber.

La diferencia entre las diversas clases de omisión consiste primordialmente en las características del deber de realizar la acción que se omitió y en la propia estructura del tipo, sin embargo no hay diferencia alguna por lo que hace a la forma de conducta, que es en ambos casos una «omisión<sup>380</sup>». En este sentido se puede determinar que para poder imputar jurídicamente el resultado de una conducta omisiva es menester recurrir a la teoría de la imputación objetiva. Bajo la perspectiva de esta teoría, en el ámbito de la defraudación tributaria por omisión (específicamente en el supuesto de comisión), se deben de cumplir los presupuestos establecidos por esta, es decir si se ha creado o aumentado, *ex ante* un peligro jurídicamente relevante, que se pueda atribuir en razón de su inactividad y si en tal peligro, el sujeto tiene el deber jurídico de garantía de evitarlo. Es decir el obligado jurídicamente a evitar el resultado, deberá interrumpir el curso o proceso causal, que de otra manera pondría entre dicho la vigencia de la norma. No obstante lo anterior, la posición de garante no fundamenta *per se* la comisión por omisión, sino además es necesario, que existe una creación o incremento del riesgo<sup>381</sup>. En el ámbito de la omisión no cualquiera responde de la consecuencia del peligro existente, sino sólo aquéllos que tienen la posición de garantía<sup>382</sup>. Quien se mantiene dentro de la función de su rol que éste

---

<sup>380</sup> Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, *Derecho penal PG*, Civitas, Madrid, 1978, pág. 223

<sup>381</sup> Vid. JAKOBS, Günther, *La imputación objetiva en el Derecho penal*, trad. SUÁREZ GONZÁLEZ, Carlos / CANCIO MELIÁ, Manuel, Civitas, Madrid, 1996, pág. 101, En el mismo sentido RUEDA MARTÍN, María de los Ángeles, *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, pág.125 y ss.

<sup>382</sup> Vid. En dicho sentido a MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal...*, 2002, pág. 313

desempeña, no responde del curso lesivo aún en el caso en que con su conducta pudiese haber evitado el resultado lesivo, ya que no basta para imputar jurídicamente a un sujeto la capacidad de evitación del resultado, sino además es necesario que este sea garante<sup>383</sup>

Trasladando lo anterior al delito tributario, cabe decir que, si bien la obligación del sujeto es contribuir a la Hacienda Pública<sup>384</sup> conforme a Derecho, a fin de que ésta perciba los ingresos debidos. La manera que se ha establecido en el sistema tributario español se basa en la declaración de los ingresos obtenidos tal y como lo prevé el artículo 119 de la LGT. Por tanto la obligación del sujeto es en primer lugar facilitar la información, y en segundo lugar pagar lo debido a la Hacienda Pública, es decir, realizar la acción que evitará la producción del resultado. En este sentido la acción elusiva crea un riesgo jurídicamente desaprobado, ya que el perjuicio patrimonial será el resultado del riesgo creado por la acción.

No toda conducta omisiva a la que se adhiere un resultado lesivo constituye una comisión por omisión, sino que además es menester la concurrencia de la posición de garante y la capacidad de este para evitar el resultado<sup>385</sup>. Elementos que es preciso constatar *ex ante*, para poder observar si en el especie se aumento o puso en peligro el bien jurídico y con ello se vulneró la vigencia de la norma. Ahora bien, respecto a la no presentación de la declaración tributaria, nos encontramos ante un delito de comisión por omisión, puesto que el contribuyente tiene un deber específico de contribuir a los gastos públicos según lo dispone el artículo 31 de la CE, además de la regulación que específicamente señala la LGT, así como los preceptos establecido específicamente en cada la ley y reglamentos reguladores de cada impuesto, siendo obligación del sujeto pasivo

---

<sup>383</sup> JAKOBS, Günther, *ibidem*, 2001, pág. 155

<sup>384</sup> *Vid.* al respecto el artículo 19 de la LGT, en el que establece como obligación tributaria el pago de la cuota tributaria.

<sup>385</sup> MIR PUIG, Santiago, *o.u.c.*, pág. 317

del impuesto presentar la declaración tributaria y así evitar el posible error en el que puede incurrir la Hacienda Pública y con ello su perjuicio patrimonial. En este sentido si el sujeto sabe de la realización del hecho imponible, y a pesar de ello omite la presentación de su declaración, con intención de defraudar a la Hacienda Pública, incurre en el delito de defraudación tributaria, pues éste no actuó conforme a su rol de contribuyente y con ello infringió su deber jurídico de garantía.

No obstante si la Hacienda Pública tiene por otras vías conocimiento del nacimiento del hecho imponible, se entenderá en este caso que la omisión no será idónea para poner en contradicho la vigencia de la norma, dado que con tal conocimiento la Hacienda Pública a través de las potestades que ha sido legalmente dotada, podrá en vía de apremio requerir al contribuyente el cumplimiento coactivo de su obligación tributaria<sup>386</sup>, siendo en todo caso

---

<sup>386</sup> En ese sentido el artículo 141 de la LGT, establece: «La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a. La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b. La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- c. La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta Ley.
- d. La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta Ley.
- e. La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- f. La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.
- g. La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- h. La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta Ley.
- i. El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública.
- j. La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149.
- k. Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.»

lesionado exclusivamente el interés que tiene la Hacienda Pública de que los contribuyentes asuman la gestión de sus tributos<sup>387</sup>.

Sin embargo, en el caso de la Agencia tributaria hubiese requerido para la realización de la declaración en fase de gestión y el contribuyente se negare a su entrega o a colaborar con la Agencia para su realización, se actualizara el delito de defraudación por omisión, puesto que con dicha actitud se pone de manifiesto la intención de perjudicar a la Hacienda Pública. Bajo esta perspectiva podemos señalar que la teoría de la imputación objetiva es el criterio más adecuado para determinar si el comportamiento omisivo es o no el desencadenante de la defraudación del resultado típico<sup>388</sup>. Para ello, es necesario tomar en cuenta los criterios establecido en dicha teoría es decir: el fin de protección de la norma, de la idoneidad de la conducta desplegada, la relación del incremento del riesgo permitido, así como las posibilidades de autoprotección de la víctima frente al engaño<sup>389</sup>.

En el delito de defraudación tributaria por omisión de la declaración, el fin de protección de la norma, consistirá en el riesgo o perjuicio del detrimento patrimonial que sufre la Hacienda Pública, en los supuestos en que ésta desconoce el nacimiento del hecho imponible. Por tanto, se podrá imputar al sujeto el perjuicio ocasionado, siempre que éste haya tratado de manera objetivamente adecuada vulnerar la vigencia de la norma y por tanto lesionar al bien jurídico. Así tenemos que, si la Agencia tributaria conoce la situación de un sujeto, porque éste lo ha comunicado por otros medios distintos a la declaración, no se podrá atribuir en un primer momento la existencia de un engaño o error ya que al tener ésta suficientes datos para determinar *per se* el hecho imponible; no cabe imputar el resultado lesivo porque no existe riesgo pues el perjuicio en estos casos para la Hacienda Pública es de gestión, de retraso o de mayor trabajo, pero no así de la no

---

<sup>387</sup> Vid. MESTRE DELGADO, Esteban, *ibidem*, págs.83 y ss

<sup>388</sup> Vid. MESTRE DELGADO, Esteban, *ibidem*, pág.62.

<sup>389</sup> AYALA GÓMEZ, Ignacio, *El delito de defraudación...*, 1988, págs. 191 y ss

obtención de recursos necesarios para cumplir sus objetivos. En este supuesto no se lesiona el bien jurídico y por tanto, sólo cabe aplicar para estos supuestos las sanciones meramente administrativas<sup>390</sup>.

Sólo si queda demostrado que el perjuicio era imputable a la dejación de las funciones de la propia Agencia tributaria, se debe entrar a valorar el riesgo que la omisión del sujeto activo del delito hubiere causado. Ahora bien, respecto a la cuantía de la defraudación, se imputará el perjuicio patrimonial en base a la omisión del sujeto. En razón de que la casuística es tan variada en el ámbito tributario y por tanto esto incide en los supuestos del delito de defraudación tributaria, se hace necesario la aplicación de los criterios de imputación objetiva a cada caso en concreto, para determinar si mediante la omisión se produce de forma engañosa por el sujeto obligado, un error en la Hacienda Pública, que desemboque en un perjuicio patrimonial.

La omisión debe consistir en no facilitar los datos, en cuanto existía la obligación jurídica de realizarlo, la cual entrañara el riesgo de perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública en razón de que ésta no pudo conocer el hecho mediante otra forma, fundamentándose la posición de garante en la inclusión o entrada de la acción debida en su ámbito de competencia. Por tanto cabe concluir que se puede defraudar a la Hacienda Pública tanto de un comportamiento activo como de una omisión, sin embargo el elemento común de ambas acciones deben ser realizados mediante engaño, y que a su vez este sea capaz de producir error en los órganos de la Administración tributaria y no como consecuencia de circunstancias ajenas, puesto que al configurarse el delito tributario como aquellos susceptibles de ser causados mediante una lesión, no se puede exigir diversa baremación en las conductas, es decir, resultaría incongruente exigir para la conducta positiva maniobras engañosas, mientras que en el ámbito de la omisión se actualice únicamente con la falta de declaración. Sin embargo si en las actuaciones administrativas esperadas no se subsana el error, en

---

<sup>390</sup> Vid. MESTRE DELGADO, Esteban, *ibidem*, pág. 83



razón de que el contribuyente realizó *ex ante* maniobras oportunas para evitarlo, entonces se configurará el engaño y por tanto el fraude. Por lo hasta aquí expuesto no se puede sancionar el incumplimiento de deberes formales, el perjuicio o retraso de los intereses de la Administración en su gestión, sino más bien las conductas engañosas dirigidos a perjudicar la función que tiene el tributo de satisfacción de las necesidades para las que ha sido creado.

En definitiva se castiga la elusión del pago de tributos ya sea mediante acción u omisión pero no, la no realización de deberes formales, como la presentación o no de declaración, en función del principio de intervención mínima necesaria<sup>391</sup>. Partiendo así de la teoría de la imputación objetiva, se debe de verificar en primer término en el ámbito de los delitos de resultado, que el comportamiento objetivamente imputable, es el que explica la lesión producida, independientemente de sus formas de realización (activa u omisiva), tomando en consideración para ello los siguientes criterios:

- 1) Riesgo permitido
- 2) Principio de confianza
- 3) Prohibición de regreso
- 4) Competencia de la víctima.

De acuerdo con este último el último criterio de competencia, la víctima<sup>392</sup> viene a establecer que el propio comportamiento de esta debe ser valorado para ver si se le puede imputar la consecuencia lesiva, pues no se puede

---

<sup>391</sup> *Vid. infra*

<sup>392</sup> Cfr. al respecto un amplísimo trabajo monográfico en CANCIO MELIÁ, Manuel, *Conducta de la víctima e imputación objetiva en Derecho penal. Estudio sobre los ámbitos de responsabilidad de víctima y autor en actividades arriesgadas*, 2ª ed., J .M. Bosch Editor, Barcelona, 2001, *passim*.

pretender participar de un intercambio social arriesgado sin aceptar como fruto de su comportamiento las consecuencias que conforme a su pronóstico objetivo son previsibles, es decir que exista una autopuesta en peligro. De ahí que sea necesario determinar si la víctima ha desempeñado su propio rol o el de alguien que configura la situación, es decir, de quien actúa a propio riesgo<sup>393</sup>.

### C) Modalidades de la acción

#### a) Elusión del pago del tributo

La primera modalidad de la conducta contemplada en el artículo 305 del CP, es la de «*elusión del pago del tributo*». El vocablo eludir equivale a evitar una dificultad o hacer vana o frustrar una cosa por medio de artificio. Criterio que tendrá mayor trascendencia para la conducta que se analiza<sup>394</sup>. Por otra parte la descripción que se realiza en el tipo, referente a la defraudación tributaria por cuanto hace a la comisión por elusión, viene a terminar con los problemas interpretativos en el sentido de que no se podrá considerar delictiva aquella conducta en que el sujeto ha reconocido y liquidado correctamente su deuda tributaria, pero sin embargo no efectúa el pago correspondiente<sup>395</sup>. Con la inclusión de esta modalidad se viene a resolver la cuestión de la atipicidad, en cuando que una conducta que se encuadre en el supuesto del denominado «*fraude de ley*» no será constitutiva del delito fiscal. No obstante, esta figura va a tener diversas connotaciones dependiendo de la materia que se trate. Así en el ámbito del Derecho civil se entiende como aquella deformación de una figura comercial, querida por quienes lo crean y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios, de la prevista y ordenada por las leyes. En este sentido el reiterado y uniforme uso en la práctica de tales deformaciones ha originado cierta tipificación social; lo que, ha creado la costumbre de hablar de negocios simulados,

---

<sup>393</sup> JAKOBS, Günther, *La imputación...*1996, pág. 111

<sup>394</sup> Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Delitos contra ...2000*, págs.65

<sup>395</sup> Vid. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*, 1982, pág.228

fiduciarios, indirectos y en fraude. Expresiones arraigadas que se han venido imponiendo en el ámbito social, empero su práctica encierra un grave peligro de confusión. Puesto que en *sensu stricto* no son verdaderos tipos de negocios, pues en estos últimos se atiende a una finalidad específica y regulada como tal por derecho, mientras que en estos se adolece de una deformación que puede afectar a los más variados tipos de negocios<sup>396</sup>. Asimismo el CC contempla al fraude de ley en su artículo 7.2, como aquél: «... *acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.*». (Cursivas añadidas)

La tipificación legal en el ámbito tributario se debe de aplicar lo dispuesto en los artículos 15<sup>397</sup> y 16 de la LGT, ello en razón del principio *lex specialis derogat legi generali*. Ahora bien, al fraude de ley tributaria se le define como una aplicación aberrante de las normas<sup>398</sup>. En el que la norma defraudada, el

---

<sup>396</sup> CASTRO Y BRAVO, Federico de, *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1997, págs. 329 y ss.

<sup>397</sup> Sobre el conflicto en la aplicación de la norma el artículo 15 de la LGT según el criterio de RUIZ ZAPATERO, Guillermo, parece desconocerse la posibilidad de acogerse al formato disyuntivo de carácter excluyente, con la peculiaridad de que el fraude no lleva aparejada sanción pecuniaria de carácter tributario y la simulación puede, aunque no necesariamente, llevarla. Cfr. en *Analogía, fraude y simulación negocial en el delitos fiscal: Sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005*, Thomson-Civitas, Navarra, 2006, pág.54

<sup>398</sup> Cfr. al respecto a SIMÓN MARCO, Javier, quien se refiere al termino aberrante bajo la siguiente perspectiva: «... *no en la acepción coloquial de, disparatadas o monstruosas, sino al modo como se usa el vocablo, «aberración» en Astronomía. Y es que si bien se mira, la operación que tiene que hacer la Inspección Tributaria, para detectar una actuación en fraude de ley tributaria, es muy parecida a la que tiene que hacer el astrónomo, cuando calcula la posición de los astros: es lo que se llama corrección de la aberración . (Tenemos suerte con el símil. La condena del fraude es fruto de una «corrección» y por eso no comporta sanciones). La corrección de la aberración, no consiste en suprimir el movimiento de la tierra (la corrección de la autoliquidación aberrante, no consiste tampoco en anular los actos o negocios válidamente constituidos y lícitos a otros efectos) sino en hacer, teniendo en cuenta el movimiento de la tierra (el Inspector, tendrá que tener en cuenta, el propósito negocial y el despropósito tributario concurrente), la corrección necesaria para determinar cuál es la posición efectiva y no aparente del astro. El Inspector deberá también hacer la corrección necesaria para determinar, cuál es la posición efectiva y no aparente del acto o negocio, respecto de las normas tributarias. Pero hago hincapié, para que no se confunda con la aplicación falsaria o mendaz de la ley tributaria (simulación condenada por el art. 25 de la LGT/1963 [ RCL 1963, 2490] y el 16 de la vigente [ RCL 2003, 2945, 2787] ), en que, esa posición efectiva o aparente del negocio en fraude de ley lo es, respecto de y sólo respecto de la norma tributaria aplicada por el contribuyente. Bien entendido*

legislador la estableció de manera primigenia, fue ideada para regular la obligación tributaria. Mientras que otra norma denominada de cobertura, es en la que pretende fundarse el acto que imponga en menor medida el devengo a pagar o declare al sujeto exento o no sujeto al tributo<sup>399</sup>.

En este sentido, el fraude tributario supone una elusión de impuestos, además de causar perjuicio a las arcas de la Hacienda Pública. Por tanto se cubre el ámbito objetivo del delito de defraudación tributaria, sin embargo el perjuicio causado no es fruto del engaño (requisito que se requiere para la configuración del tipo), antes bien, responde a una deficiente configuración de la ley tributaria<sup>400</sup>. El fraude de ley tributaria no infringe deber formal alguno, ya que no se evita cumplir con las obligaciones tributarias y los medios utilizados son lícitos, tanto así que se encuentran regulados por la propia ley. En este sentido la Hacienda Pública no incurre en error, ni el contribuyente realiza actos tendentes para hacer incurrir en error a ésta<sup>401</sup>, por tanto las conductas amparadas bajo la figura de fraude de ley tributaria no son punibles.

Así, se pronunció el TC, en la sentencia 120/2005<sup>402</sup>, (ponente: Pascual SALA SÁNCHEZ), que en lo que aquí interesa, indica que: «... concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término «fraude» como acompañante a la expresión «de Ley» acaso pueda inducir al error

---

*pues que, la posición aparente y la posición real, se fundan en la misma perspectiva, como la posición aparente y real del astro, se fundan en el mismo foco estelar. Desde otras perspectivas, como la mercantil o la civil, el acto o negocio puede ser, incluso hasta correctísimo.»* (cursivas añadidas) en «Reflexiones personales acerca del fraude de Ley Tributaria (o conflicto en su aplicación) la simulación y el delito fiscal» en QF, No. 15-16, Navarra, 2007, pág. 33

<sup>399</sup> Vid. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *ibidem*, pág. 229

<sup>400</sup> Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *ibidem*, pág. 230

<sup>401</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, *Derecho penal económico...*, 1978, págs. 558 y ss

<sup>402</sup> Vid. al respecto a CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «Fraude a la ley tributaria y delitos fiscal. Un reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal», en *La Ley*, No. 6296, 15 de Julio de 2005, págs. 1 y ss

de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada «norma de cobertura»; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.»

De lo anterior se colige, que para la configuración del delito de defraudación tributaria, no es requisito suficiente para acreditar la existencia de un perjuicio patrimonial, sino que además se requiere una ocultación maliciosa de la base imponible, pues esta es precisamente la *quid* del delito tributario, pues mientras que el fraude de ley tributario no existe ocultamiento, ya que la operación realizada es evidente. Según lo describe dicha sentencia «...la utilización de la figura del fraude de ley -tributaria o de otra naturaleza- para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los

requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1»

## **b) Obtención indebida de devoluciones**

Antes de la regulación específica de la obtención indebida de devoluciones<sup>403</sup>, surgía la polémica si dicha modalidad pertenecía al ámbito de la estafa. No obstante a través de la inclusión de esta modalidad se viene a zanjar con dicha polémica<sup>404</sup>. Por tanto, ya no se le considera a la obtención indebida de devoluciones como estafa, sino como un delito contra la Hacienda Pública. En efecto, si partimos que la forma de cumplir con las obligaciones tributarias, es a través, de la declaración, en la cual se le informará a la Administración tributaria, los ingresos obtenidos en cierto periodo, en base al hecho imponible realizado. Así el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos, según lo dispone el artículo 124 de la LGT. En el supuesto de la devolución mediante la declaración, la gestión se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional<sup>405</sup>. Tanto en el supuesto de autoliquidación como en el de declaración, se debe de realizar actos tendentes a defraudar a la Hacienda Pública, puesto que, para que la Administración tributaria realice alguna devolución al contribuyente, será menester que éste primeramente haya realizado ya sea su declaración o una

---

<sup>403</sup> Inclusión que se da en la reforma derivada de la LO 6/1995, de 29 de Junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código penal relativos a los delitos contra la Hacienda pública y Contra la Seguridad social, publicado en el BOE 30 de junio de 1995, No. 0155.

<sup>404</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Delitos contra ...*2000, págs.74

<sup>405</sup> *Vid.* artículo 128 LGT

autoliquidación. Acto en el cual el contribuyente tuvo que reflejar la cantidad que se le tenía que devolver. Asimismo, se requiere que dicha conducta haya causado un perjuicio para la Hacienda Pública y el sujeto hubiese obtenido un lucro, por tanto, dicha modalidad se consumara únicamente cuando se haya obtenido la devolución<sup>406</sup>.

### c) Disfrute indebido de beneficios

La comisión del delito de defraudación tributaria, no se circunscribe únicamente a la elusión directa de algún tributo, sino que también se podrá cometer a través de forma indirecta, mediante la obtención de ventajas y beneficios que otorga el ordenamiento tributario, en razón de circunstancias especiales que el propio ordenamiento establece<sup>407</sup>. Desde otra perspectiva se llega a establecer que dicha modalidad de la conducta consiste en la omisión de despejar del error en el que incurre la Administración tributaria al otorgar alguna ventaja fiscal o algún beneficio a que no se tiene derecho<sup>408</sup>. No obstante el deber de despejar a la Hacienda Pública del error en que se encuentra inmersa, será por cuanto al error de hecho. Por tanto, *sensu contrario* no existirá el deber de despejar de un error en cuanto a la aplicación del Derecho se refiere.

En el antiguo CP, que regulaba la defraudación tributaria, se encontraba la modalidad del disfrute indebido de beneficios en sus artículos 319 y 349. No obstante no se precisaba que debía entenderse por ventaja fiscal. Por tanto, se entendía que se incluían tanto a las subvenciones, desgravaciones o ayudas mencionadas por el artículo 350 y los beneficios fiscales citados por el 349, se sustentaba en la existencia de la disposición patrimonial por parte de la Administración tributaria, de tal manera que si los beneficios daban lugar a una reducción en la cuota tributaria serían abarcados por el artículo 349 como elusión

---

<sup>406</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *loc. cit.*

<sup>407</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*, 1982, pág.249

<sup>408</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Delitos contra ...*2000, pág.75

de tributos, en tanto que al contrario, suponían una percepción indebida de cantidades, se regularía por el entonces artículo 350<sup>409,410</sup>. Con la regulación del delito tributario en el artículo 305 en el actual CP, se viene a resolver en gran medida la citada polémica, puesto que las devoluciones se incluyen como una modalidad de defraudación tributaria, pero autónoma respecto a la elusión de tributos. Asimismo por lo que hace al concepto de beneficio fiscal se debe de tomar como toda deducción, bonificación, exención o desgravación que supone una disminución en la deuda tributaria<sup>411</sup>.

El artículo 305 del CP no se pronuncia sobre la distinción entre las desgravaciones, ayudas, y subvenciones recogidas por el artículo 308 y las desgravaciones que se acogen por el término beneficios fiscales empleado por el artículo 305 del CP. Sin embargo a nuestro parecer, no se pueden tomar como beneficios al menos en el ámbito tributario las desgravaciones contenidas en el artículo 308 del CP<sup>412</sup>, pues de lo contrario se estaría sancionando dos veces la misma conducta, lo cual sería contrario al principio *non bis in idem*. Ahora bien, por lo que se refiere al adjetivo indebido, éste sustituye la denominación de «ilícito» dado por el anterior artículo 319 del CP, sustitución que según BAJO FERNÁNDEZ no debe de otorgarse mayor trascendencia<sup>413</sup>. No obstante, consideramos que tal distinción resulta necesaria puesto que de ahí se deriva si dicho precepto corresponde a la técnica legislativa de ley penal en blanco o si por el contrario es un elemento normativo, lo cual va a presentar diverso cariz, en el plano de la estructura de la teoría del delito.

---

<sup>409</sup> Vid. AYALA GÓMEZ, Ignacio, *El delito...*, 1988, págs. 150 y ss

<sup>410</sup> Vid. GARCÍA ASECIO, Santiago *at ellí*, en «la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública», en *CT*, Instituto de estudios fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, pág. 95 y ss.

<sup>411</sup> Cfr. al respecto Circular de 15 de abril de 1982 de la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda.

<sup>412</sup> ARROYO ZAPATERO, Luís, «Obtención y disfrute fraudulento de subvenciones» en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*, AAVV, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 184

<sup>413</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *ibidem*, pág.76



## II. Sujetos del comportamiento típico

### A) Sujeto activo

El sujeto activo del delito fiscal, en el ámbito tributario lo va a ser el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal, según se trate de la elusión del pago de tributos u obtenciones indebidas de beneficios fiscales<sup>414</sup>. Dicha apreciación plantea de inicio la problemática de si en este delito nos encontramos ante un delito especial o en contra, ante un delito común. Determinación que tiene trascendencia en el plano de la autoría y participación. Así, parte de la doctrina considera que nos encontramos ante un delito especial<sup>415</sup>, fundamentando dicha postura en lo dispuesto por el artículo 35 de la LGT, en el cual se establece, quienes son los obligados tributarios<sup>416</sup>. En este sentido también se ha

---

<sup>414</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *ibidem*, págs.80 y ss.

<sup>415</sup> Entre nosotros BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Delitos contra ...2000*, pág.81, MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*, 1982, págs.296 y ss, MORILLAS CUEVA, Lorenzo, «Delitos contra la Hacienda Pública», en COBO DEL ROSAL Manuel (dir.) *Manual de de Derecho penal (PE)*, 5<sup>ta</sup> ed. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1999, pág.223, MORILLO MÉNDEZ, Antonio, *Infracciones, sanciones ...*, 2000, pág.299.

<sup>416</sup> El artículo 35 de la LGT textualmente señala: «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.

3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley.

pronunciado el TS en la sentencia de 18 de diciembre de 2000, RJ 2000/10664 (ponente: Juan SAAVEDRA RUIZ), en cuanto al delito fiscal se refiere: «... Siendo el delito contra la Hacienda Pública tipificado en el artículo 305 CP un delito especial propio, según la opinión mayoritaria, es exigible para su comisión que la defraudación alcance a tributos propios del autor y tratándose de sociedades la relación tributaria subyacente (artículo 35LGT [ RCL 1963, 2490 y NDL 15243]) está integrada subjetivamente por aquélla como sujeto pasivo de la misma y la Hacienda Pública. Sin embargo, a través de la regla del artículo 31 mencionado «el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre y representación legal o voluntaria de otro (lo que se añade en el Texto de 1995), 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», lo que es aplicable al caso presente, si tenemos en cuenta que el hecho probado parte de la afirmación de ser el acusado administrador de la empresa obligada al pago de los tributos, con independencia de la designación de su hijo como administrador y que así figurase en el Registro Mercantil, pues ello en todo caso tendría sólo efectos frente a terceros en relación con el tráfico jurídico-mercantil, pero no cuando se trata de discernir la responsabilidad penal individual aquí considerada, deduciéndose razonablemente por la Sala la autoría del recurrente en función de ser éste el verdadero «dominador del hecho».

Sin embargo, otro sector de la doctrina, en opinión contraria a la posición señalada con antelación, estima que el delito tributario pertenece más bien a un

---

6. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa.

Las Leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

delito común<sup>417</sup>, en cuanto en el tipo no existe referencia de ninguna clase para que un sujeto no obligado a tributar sea sujeto activo del delito, siempre y cuando existan las condiciones fácticas para defraudar a la Hacienda Pública, siendo que el tipo legal no exige que el fraude se cometa mediante la elusión del propio tributo<sup>418</sup>. En un sentido similar, aunque de manera matizada se ha pronunciado el TS, en la sentencia 774/2005 de 2 junio, (RJ 2006\1016) (ponente: Francisco MONTERDE FERRER), que al efecto señala que: «... Igualmente, debe establecerse la posibilidad de que, en un delito especial propio como el delito contra la Hacienda Pública, el extraneus, esto es, el sujeto en que no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica (defraudar a Hacienda, en nuestro caso), sea inductor o cooperador necesario del intraneus. La STS de 30-4-2003, núm. 539/2003 ( RJ 2003, 3085) , recuerda que: «el tema ha sido largamente debatido en la doctrina y en la jurisprudencia pero en ésta, desde hace algún tiempo la solución viene siendo favorable a la admisión de dicha posibilidad, pudiendo ser citadas en este respecto las sentencias de esta Sala de 18 de enero ( RJ 1994, 6482) y 24 de junio de 1994 ( RJ 1994, 5031) , 20 de mayo de 1996 ( RJ 1996, 3838) ,25 de marzo de 1997 ( RJ 1997, 1951) y, más recientemente, 21 de diciembre de 1999 ( RJ 1999, 9436). Como se dice en la última de las sentencias mencionadas, la Ley no impide la punibilidad del extraneus como partícipe en el delito propio del intraneus. Esta solución tiene una clara fundamentación normativa: el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal. Todas las explicaciones del fundamento de la participación conducen sin ninguna fricción a esta solución. Si este fundamento se ve en la participación en la ilicitud evidente que la ilicitud del hecho del autor, es el resultado de la conducta del partícipe que en forma mediata ataca el mismo bien jurídico; si el fundamento de la punibilidad

---

<sup>417</sup> BOIX REIG, Javier / MIRA BENAVENT, Javier, *Los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*, Tirant lo blanch, Valencia, 2000, págs. 50 y ss, GONZÁLES DE MURILLO, José Luis, *Delitos contra...*2002, pág.145, RODRÍGUEZ DE MOURULLO, Gonzalo, «El nuevo delito...», 1977, pág.707, CÓRDOBA RODA, Juan, «El nuevo delito fiscal», en *RJC*, IV, Barcelona, 1985, pág. 939, PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ministerio de Hacienda Madrid, 1986, pág. 81

<sup>418</sup> BOIX REIG, Javier / MIRA BENAVENT, Javier, *o.u.c.*, pág. 51

del partícipe se viera en la causación del ilícito, la situación no sería en modo alguno diferente, pues el partícipe contribuye a la producción del acto ilícito».

Independientemente de las posturas anteriores, es decir, si el delito tributario es un delito común o especial, creemos conveniente abandonar dicha polémica y abordarlo como un «delito de infracción de un deber<sup>419,420</sup>». En efecto, si partimos de la idea de que existen tipos como el de defraudación tributaria en el que el núcleo de su conducta se compone de la posición de que el autor ostente en el ámbito de los deberes, como en este caso, el deber del sujeto de contribuir con el gasto público, tal y como lo determina el artículo 31 de la CE. Por tanto dicho deber de contribución sólo va a afectar al titular de dicha obligación, es decir al sujeto que tiene el *status* de contribuyente<sup>421</sup>. En este sentido, se debe atender al delito tributario en base del ámbito competencial que tenga el autor, ello atendiendo a que en una sociedad regida por normas<sup>422</sup>, la persona que está en ella inmersa deberá de atender a ciertos deberes, que le incumben en una competencia personal. De ahí que la infracción de los deberes que le competen al sujeto mediante la incorrecta administración del ámbito de competencia fundamentará su responsabilidad jurídico-penal. Así el obligado tributario realizará una incorrecta administración de su ámbito de competencia al no realizar el deber que institucionalmente se le había impuesto, -el de no defraudar a la Hacienda Pública-.

---

<sup>419</sup> Término que es acuñado en la literatura científica por ROXIN en el año 1963. *Vid.* al respecto ROXIN, Claus, *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*, trad. de la séptima edición alemana Joaquín CUELLO CONTRERAS / José Luís SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, Marcial Pons, Madrid -Barcelona, 2000, págs. 419 y ss.

<sup>420</sup> *Vid.* al respecto un amplísimo trabajo monográfico en BACIGALUPO Silvina, *Autoría y participación en delitos de infracción de deber. Una investigación aplicable al Derecho penal de los negocios*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2007, *passim*. De igual manera *vid.* a SÁNCHEZ VERA GÓMEZ TRELLES, Javier, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, *passim*.

<sup>421</sup> *Vid.* al respecto JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*, 1997, págs. 791 y ss.

<sup>422</sup> JAKOBS, Günther, *Sociedad, norma y persona...*, 1996, pág.25

Respecto al fundamento de la responsabilidad penal mediante la infracción de un deber, éste se presentará bajo dos ámbitos de deberes en el sistema penal, a los que JAKOBS denominó *responsabilidad por la propia organización* y los *deberes en virtud de responsabilidad institucional*. En el primer supuesto se parte de que a cada persona, por tener dicho *status*, está obligada a cumplir deberes generales que incumben a todos en igualdad de condiciones, principio que fue acuñado en el viejo aforismo latino «*neminem laedere*<sup>423</sup>». El cumplimiento del deber general pertenece a la persona en Derecho, pues solo esta puede configurar un segmento de la sociedad en donde se desarrolla, existiendo por tanto un espacio de libertad tanto para sí como para el resto de esta. No obstante dicha libertad tiene ciertas restricciones, que nacen de la posición jurídica que ocupa cada persona, es decir, de un haz de derechos y obligaciones al que debe ajustar su conducta, en un mundo socialmente configurado nadie que viva en sociedad se comporta como un ermitaño que sólo respeta las normas de su conciencia<sup>424</sup>. Por tanto la persona que infrinja los deberes de su *status* organiza de manera arbitraria su ámbito de libertad. Bajo esta tesitura si la persona configura su segmento personal dañando los bienes de la sociedad resulta claro que a éste, el Derecho penal le haga una imputación.

El *deber en virtud de responsabilidad institucional*, se fundamenta en la inobservancia de deberes especiales, esto es, deberes en virtud de competencia institucional, en los que a diferencia de la *responsabilidad por la propia organización* no tiene que ver con la infracción al límite general de libertad, sino mas bien con la inobservancia de los límites trazados por un *status* especial. En este caso el *status* de contribuyente en el que se establece una determinada forma de comportarse, ya que en esencia existe un deber de corte institucional que convierte a la persona en un obligado especial (tributario). En este sentido se espera que el obligado pague los impuestos correspondientes y por tanto no defraude a la Hacienda Pública,

---

<sup>423</sup> Vid. en BACIGALUPO, Silvina, *ibidem*, 2007., pág.81

<sup>424</sup> POLAINO ORTS, Miguel, ponencia «Victimodogmática» de 26 de Noviembre de 2006, en el curso de Experto en Victimología, Universidad de Sevilla.

esto en tanto que el contribuyente es portador de un deber especial, que es la expresión de una institución positiva que nace precisamente de la sociedad para garantizar su funcionamiento, en este caso económico<sup>425</sup>. Así, las cualidades de los autores no desempeña ningún papel sino únicamente la especial relación institucional entre el obligado especial en este caso el obligado tributario y el objeto de bien jurídico. La lesión del deber radica como de la imputación jurídico-penal<sup>426</sup>.

Ahora bien, en el ámbito de la teoría de la infracción del deber, las figuras de la coautoría y autoría mediata, según en la concepción de Silvina BACIGALUPO<sup>427</sup>, son compatibles, siempre y cuando a ambas personas les incumba un deber cuya finalidad de protección sea la misma, por tanto *sensu contrario* no existirá coautoría en los casos en que el perjuicio provenga de la infracción de un deber que solo incumba a uno de los partícipes. De igual manera señala que en la autoría mediata lo único que importa es la infracción del deber extrapenal y no así el dominio del hecho que hubiese tenido el sujeto<sup>428</sup>. El razonamiento expresado con antelación, no es de recibo, puesto que si partimos de que en el ámbito de la coautoría se presupone el mismo criterio de imputación para los sujetos<sup>429</sup>, en el ámbito de la lesión de un deber es totalmente personal e independiente. Por tal motivo no se configura en la coautoría en aquellos supuestos de que los sujetos que intervienen en el hecho delictivo son *intranei*, ni cuando se da una posición mixta es decir un *intraneus* y otro *extraneus*. De igual manera en la autoría mediata, no existe una lesión común del deber entre el hombre de delante y el hombre de

---

<sup>425</sup> Vid. al respecto al federalista que en su capítulo XXX justificaba la atribución de la potestad impositiva a los poderes públicos afirmando que: El dinero ha sido considerado, con razón, como el principio vital del cuerpo político, como aquello que sostiene su vida y movimiento y le permite ejecutar sus funciones más vitales. Citado por PÉREZ ROYO, Javier, en *Curso de Derecho...*2005, pág.469.

<sup>426</sup> Cfr. JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*, 1997, pág. 719

<sup>427</sup> BACIGALUPO, Silvina, *ibidem*, 2007, págs.59 y ss.

<sup>428</sup> Vid. BACIGALUPO, Silvina, *ibidem*, 2007, pág.57

<sup>429</sup> SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pág. 201

atrás, ya que el primero aunque sea un *extranei* y el otro un *intranei*, o al revés, no altera nada, ya que solo es necesario que el sujeto que realice la conducta esté sujeto a una relación de deber institucional, y que lo infrinja, para convertirse en autor. Por tanto se puede decir que el deber especial compete sólo a su portador, mientras que en la infracción del deber no depende de cuánto se domine en una situación típica, el obligado especial ha nacido para ser sólo «autor directo», y no así coautor, ni autor mediato, ni partícipe (instigador o cómplice). Problema distinto es el que se plantea en el delito tributario, en el que se puede imputar a la persona jurídica la infracción del deber institucional que tiene con la Hacienda Pública.

En base a lo expuesto con antelación, se puede señalar que a través de la teoría de la infracción del deber se pueden resolver satisfactoriamente los problemas relativos a la autoría -como es el caso del delito tributario-, se tiene la posibilidad de obtener una solución más adecuada, sobre todo en aquéllos casos en los que el dominio del hecho no tiene fundamentación alguna, es decir en los supuestos en los que la imputación jurídico-penal se basa en la calidad del autor, precisamente por ser portador de un deber especial.

## **B) Especial referencia a la persona jurídica**

### **a) El principio «*societas delinquere non potest*»**

En el ámbito del delito tributario, es común observar que se cometa en el seno de una empresa, es más consideramos que el tipo del artículo 305 del CP, esta configurado de tal manera que en la mayoría de las ocasiones lo comete una persona jurídica. Lo anterior, en el sentido de que en España el coste laboral medio por trabajador y mes ha sido de 2.405,51 €<sup>430</sup> durante el cuarto trimestre de 2007<sup>431</sup>,

---

<sup>430</sup> Concepto salarial tomado en valores brutos, es decir, antes de practicar retenciones a cuenta del IRPF o contribuciones a la Seguridad Social por parte del trabajador.

<sup>431</sup> Datos consultados en la encuesta trimestral de coste laboral. Cuarto trimestre de 2007, del INE, 14 de marzo de 2008, <http://www.ine.es/daco/daco42/etcl/etcl0407.pdf>.

por tanto, suponiendo que el tipo aplicable de porcentaje es del 18.27%<sup>432</sup>, el contribuyente promedio pagaría 2387. 24 € (ello sin aplicar deducciones u otros descuentos), por concepto de IRPF. Por tanto, para pagar por dicho impuesto una cuantía superior a 120.000 €, como lo requiere el tipo penal, tendría que ganar 51 veces más que el salario promedio. Es por ello, que resulte importante, hacer una breve consideración de si es posible atribuir responsabilidad jurídico-penal a una persona jurídica.

Desde una perspectiva tradicional, se podrá decir *prima facie* que no cabe responsabilidad para las personas jurídicas al menos en el ámbito penal, puesto que debilita la vigencia de los principios de culpabilidad y personalidad de las penas, además de relajarse la protección del individuo<sup>433</sup>. No obstante hoy en día, se puede señalar que el viejo aforismo *societas delinquere non potest* ha quedado atrás<sup>434</sup>. Por tanto consideramos que la discusión no solo radica en la existencia de la responsabilidad penal de la persona jurídica, sino más bien cuales son los baremos que se deben establecer, para realizar la imputación jurídico-penal. Para ello tomaremos como punto de partida la teoría de los sistemas<sup>435</sup>, misma que ha tenido gran aceptación en la teoría de la organización empresarial<sup>436</sup>, a tal punto que se a través de esta que se ha llegado a fundamentar la responsabilidad de la

---

<sup>432</sup> Vid. al respecto artículo 63 de la Ley del IRPF

<sup>433</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, «Responsabilidad penal colectiva» en VIERA MORANTE, Fco. (dir) *Nuevas posiciones de la dogmática jurídico penal*, Cuaderno de Derecho Judicial VII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid 2006, págs. 38 y ss

<sup>434</sup> ROBLES PLANAS, Ricardo, «¿Delitos de personas jurídicas? A propósito de la Ley austriaca de responsabilidad de las agrupaciones por hechos delictivos», en *Indret* 2/2206, pág. 3 (versión on line)

<sup>435</sup> Vid. al respecto LUHMANN, Niklas, *Introducción a la teoría de sistemas*, 1ª reimp. lecciones publicadas por Javier TORRES NAVARRETE, Universidad Iberoamericana, México 2002, passim.

<sup>436</sup> Vid. GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, «Autoorganización empresarial y autorresponsabilidad empresarial. Hacia una verdadera responsabilidad penal de las personas jurídicas» en RECPC 08-05 (2006), págs. 2 y ss. (versión on line <http://criminnet.ugr.es/recpc/08/recpc08-05.pdf>)



persona jurídica<sup>437</sup>. De tal manera que es necesario que expongamos, no obstante de manera breve cuales son los postulados de esta teoría.

Así, el primero de ellos es la concepción autopoietica<sup>438</sup>, que consiste en la capacidad de autoproducción y constituye la fuerza interior que permite que el sistema se mantenga y subsista en el tiempo, independientemente sus concretos componentes<sup>439</sup>. Si adoptamos dicha referencia autopoietica al ámbito de la organización empresarial, nos proporcionará elementos suficientes para establecer su propia responsabilidad. En este sentido, es preciso definir *prima facie* que en el ámbito empresarial (ámbito en el que por antonomasia se desenvuelve la persona jurídica) lo que cuenta no es el hombre en sí, sino más bien el contexto en el que éste se desarrolla. No son los propios individuos los que realizan actos jurídicos en nombre de la empresa sino es ella misma la que a través de su estructura los realiza, es decir sus actos no son decisiones puntuales tomadas por individuos. Sin embargo, la persona jurídica al ser parte del sistema social, además de producirse y reproducirse a través de entes individuales (personas), roles y acciones, también se nutre de comunicaciones<sup>440</sup>, siendo precisamente estas comunicaciones las que dotan de sentido a la empresa, valiéndose de un código binario. La empresa es un sistema organizativo que se reproduce mediante decisiones que sirven de conexión a decisiones posteriores de la propia empresa, además de orientarse en decisiones anteriores de esta<sup>441</sup>. Por tanto, se puede señalar en un primer momento

---

<sup>437</sup> Vid. entre nosotros uno de los trabajos más importantes sobre esta temática es el de GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, *La culpabilidad penal de la empresa*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005, *passim*.

<sup>438</sup> El concepto de «*autopoiesis*» proviene de las aportaciones en el campo de la Biología debidas al biólogo chileno Humberto Maturana, en colaboración con su discípulo Francisco Varela. Para estos autores, los sistemas vivos se caracterizan por la capacidad de producir y reproducir por sí mismos los elementos que los integran, definiendo su propia unidad. Esta función de autorreproducción es llevada a cabo por células, que son elementos integrantes del sistema y se realiza en el interior del mismo sistema. Vid. POLAINO NAVARRETE, Miguel, «Dimensiones básicas del Derecho penal funcionalista...2005, en pág. 1140, nota 42

<sup>439</sup> LUHMANN, Niklas, *o.u.c.*, pág. 118 y ss.

<sup>440</sup> LUHMANN, Niklas, *Teoría política en el Estado de bienestar*, trad. Fernando Vallespín, Alianza universidad, 3<sup>ra</sup> reimp., Madrid, 2002. pág. 18

<sup>441</sup> GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, *o.u.c.*, pág. 7

que la empresa es un sistema organizativo independiente de las personas físicas que fácticamente la integran<sup>442</sup>. Ello tiene la ventaja, que independientemente de que persona física se encuentre en un espacio y tiempo determinado al frente de una empresa, esta va a conservar intacta su identidad y estructura.

Otro punto en el que se centra la teoría de sistemas es el de la autorreferencialidad, cuya característica primordial es el modo en que cada sistema se relaciona con su entorno y por tanto con otros sistemas sociales. En este sentido se puede decir que los sistemas sufren una especie de aislamiento, lo cual no significa que se encuentren incomunicados con los demás y por tanto no les afecte lo que ocurre en los diversos sistemas, sino antes bien la forma de cambio o transformación de un sistema esta dado por su propio ámbito de organización.

Esta teoría, se centra en la capacidad de acción, a través de un punto de vista colectivo, así la empresa va a adoptar sus propios valores y decisiones. La empresa va a desarrollar cuando una acción debe ser reconocida o no por la propia sociedad. En este sentido podemos entender que en aquellos supuestos en que la decisión sea imputable a la empresa, estaremos ante decisiones específicas de la organización pero no decidibles, puesto que tal conducta no la realiza *per se* un miembro de la empresa, a través de su propia iniciativa, sino que es la misma empresa la que a través de una representación unitaria de todo el sistema organizativo empresarial, la que realiza tal conducta<sup>443</sup>

En base a lo aquí señalado, se puede vislumbrar que la teoría de sistemas proporciona argumentos suficientes a favor de una responsabilidad colectiva, puesto que al establecerse una ruptura entre sujeto colectivo e individual, se puede explicar la capacidad de la persona jurídica para adoptar sus propias

---

<sup>442</sup> En este sentido SCHROTH, pone de manifiesto que la existencia de una conducta o comportamiento de la empresa, como unidad económica funcional se le puede atribuir un comportamiento que procede de los sujetos de Derecho vinculados estrechamente con la empresa. *Vid.* en GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, *La culpabilidad penal de la empresa*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005, págs.123 y ss

<sup>443</sup> GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, «Autoorganización empresarial...», 2006, pág. 14

decisiones y auto-organizarse<sup>444</sup>. En este sentido se pone de manifiesto, que el objeto de intervención penal es la autorregulación y si el Derecho concede capacidad a la empresa para auto-organizarse, quiere decir que considera a la empresa sujeto autónomo y por tanto autorresponsable<sup>445</sup>. Ahora bien, por cuanto a la culpabilidad de la persona jurídica, debemos tomar en cuenta los mismos parámetros que se utilizan hoy día en el moderno Derecho penal, para establecer la culpabilidad en la persona física, esto es la fidelidad al Derecho como condición para la vigencia normativa del sinalagma básico del Derecho penal y, por último, la capacidad del sujeto de cuestionar la vigencia de la norma<sup>446</sup>.

En el sistema español, parece existir una responsabilidad para las personas jurídicas, específicamente en el artículo 31 del CP<sup>447</sup>, manifestando el legislador en la exposición de motivos que: «...se aborda la responsabilidad penal de las personas jurídicas, al establecer 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 será responsable de manera directa y solidaria». Sin embargo de la redacción dada a dicho artículo no queda tan claro que sea una verdadera pena para una persona jurídica, ya que el propio artículo 31.2 señala una «responsabilidad patrimonial» de la persona jurídica, cuyo objeto es el importe de una sanción pecuniaria impuesta a una persona física<sup>448</sup>. De esta manera, se suscitan diversas interrogantes respecto a la naturaleza de tal artículo. Así mientras para un sector de la doctrina estamos ante una sanción penal<sup>449</sup>, otro sector establece que nos

---

<sup>444</sup> Cfr. GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, *La culpabilidad...*2005, págs. 237 y ss

<sup>445</sup> Vid. NIETO MARTÍN, Adán, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Iustel, Madrid, 2008, pág. 80

<sup>446</sup> Cfr. al respecto GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, *La culpabilidad...*2005, págs. 258 y ss.

<sup>447</sup> Modificado por LO 15/ 2003, de 26 de noviembre, en el BOE, No.283, de 26 de Noviembre de 2003

<sup>448</sup> Vid. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María / ORTIZ DE URBINA, Íñigo «El art. 31.2 del Código penal ¿Responsabilidad penal de las personas jurídicas o mero aseguramiento del pago de la pena de multa?», en *Indret*, Barcelona, Abril 2006, pág.3 (versión on line [www.indret.com](http://www.indret.com))

<sup>449</sup> Vid. MAPELLI, CAFFARENA, Borja, *Las consecuencias jurídicas del delito*, 4<sup>ta</sup> ed, Thomson-Civitas, Navarra, 2005, págs.204 y ss.

encontramos ante una responsabilidad civil<sup>450</sup>. No obstante al problema que nos enfrentamos si atendemos que dicho precepto es una verdadera sanción penal, es el del «*principio de personalidad de las penas*», pues no es posible responder penalmente por el delito cometido por otro sin que exista responsabilidad propia. Empero, de lo dispuesto por el citado artículo 31.2 se observa la existencia de una responsabilidad directa y solidaria en el pago que atribuye a una persona distinta a la que fue condenada en la sentencia. Por lo cual se vulnera el principio constitucional establecido en el artículo 24. 1 de la CE.

En este sentido creemos conveniente regular la responsabilidad penal de las personas jurídicas en un modelo de autorresponsabilidad, pues como ha quedado de manifiesto la persona jurídica tiene plena capacidad de acción independientemente de sus miembros (personas físicas) y no como en la actualidad se encuentra regulado, es decir bajo un modelo de responsabilidad empresarial por el hecho ajeno. No obstante los esfuerzos respecto a este tópico se han centrado en un principio de heterorresponsabilidad, concatenados en el hecho de conexión. En este sentido se ha decantado ZUGALDÍA ESPINAR<sup>451</sup>, quien considera que la imposición de las consecuencias accesorias está sometida a la comprobación objetiva de que la persona física actuó en el seno de la persona jurídica y dentro de su marco estatutario; su acción ha de aparecer en el contexto social como de la persona jurídica; debió haber actuado en nombre e interés de tal persona. Sin embargo, con dicha propuesta al final se llega a la conclusión de que son las personas físicas las que, en última instancia, hacen culpable a la persona jurídica. Por tanto si lo que se pretende es establecer un sistema de imputación para la empresa, esta deberá basarse en la teoría de sistemas, que como se pudo observar parte del principio autopoiético de la existencia de la persona jurídica, lo que al final se traduce en un modelo de autorresponsabilidad empresarial.

---

<sup>450</sup> GÓMEZ-JARA Díez, Carlos, «El nuevo art. 31.2 del Código penal: cuestiones de *lege lata* y de *lege ferenda*», en Diario *La Ley*, Año XXVII., Número 6548. Miercoles, 13 de septiembre de 2006, pág. 2

<sup>451</sup> Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel, «Bases para una teoría de la imputación de la persona jurídica», en *CPC*, No. 81, Madrid, 2003, pág. 551

## b) Teoría del «*levantamiento del velo*»

La teoría del levantamiento del velo tiene su origen en el *disregard of legal entity*<sup>452</sup> del Derecho estadounidense, teoría que permite que los órganos jurisdiccionales puedan indagar la realidad personal de los componentes de determinada persona jurídica. Esta teoría nace en razón de las facilidades que existen para la comisión de irregularidades que se derivan de la persona jurídica, pues como es sabido esta tiene una personalidad propia diversa a la de sus socios, así como la capacidad de ser sujeta de derechos y obligaciones, así como la toma de decisiones<sup>453</sup>. Por tanto, la teoría del levantamiento del velo parte de que la persona jurídica es una mera ficción que solo se justifica en tanto sirva para el fin que fue creada y no así cuando se utiliza como medio para defraudar intereses ajenos<sup>454</sup>. En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia del TS, en la sentencia 867/2002 de 29 de julio (ponente: José Antonio MARTÍN PALLÍN), que respecto a la citada teoría señala: «Esta forma de actuar no es extraña ni desconocida en el mundo de las relaciones financieras y comerciales, por lo que, cuando el tráfico económico trata de presentarnos una fachada o apariencia de legalidad formal, es necesario profundizar en la verdadera situación de la entidad societaria, para hacer aflorar y sacar a la luz la realidad subyacente. La tarea se conoce en otros ámbitos del derecho, como el civil y laboral, con el literario nombre del «levantamiento o rasgamiento del velo» que cubre la apariencia formal, para llegar a conocer la verdadera situación o entramado de la sociedad y actuar en consecuencia. La tarea está incluso más justificada, en el campo de la investigación criminal, ya que el proceso penal tiene, como finalidad primordial e

---

<sup>452</sup> BOLDÓ RODA, Carmen, *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho privado español*, 4ª ed., Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, págs. 123 y ss

<sup>453</sup> SERRANO GONZÁLES DE MURILLO, José Luís / MERINO JARA, Isaac, «El «levantamiento del velo» en el marco de la defraudación tributaria», en *RDFHP*, Vol. 44, Nº 231-232, Editoriales de Derecho reunidas, Madrid, 1994, pág. 668

<sup>454</sup> *Vid.* SERRANO GONZÁLES DE MURILLO, José Luís / MERINO JARA, Isaac, «Levantamiento del velo y delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2ª, de 20 de mayo de 1996)», en *AJA*, No. 264, 10 de Octubre de 1996, págs. 1 y ss

ineludible, la búsqueda de la verdad material. En el campo de las sociedades financieras, industriales o empresariales, de gran volumen negocial, la repercusión que pueda tener sobre la economía nacional es un elemento más, a tomar en consideración, para establecer y dilucidar las verdaderas responsabilidades, por encima de la envoltura exterior que trata de difuminarlas. 3.- Esta técnica investigadora ha sido utilizada inicialmente por la jurisprudencia angloamericana, penetrando los jueces sin tener en cuenta la legal apariencia, en el sustrato de la sociedad, averiguando la personalidad de sus componentes y desmontando los abusos que, con evidente fraude de ley, se habían cometido o se estaba en trance de llevar a efecto. Estos supuestos, como se ha dicho, no pueden ser tolerados por el ordenamiento jurídico. Quien abusa de la persona jurídica, está desvalorizando e incluso despreciando la institución. Si los elementos directivos de las personas jurídicas, violan los límites que ha fijado el ordenamiento jurídico, la radical separación entre la sociedad y los socios, pierde toda su razón de ser. La jurisprudencia española dispone de abundantes resoluciones, en las que se ha puesto en marcha el mecanismo del levantamiento del velo de las sociedades, saltando por encima de las ficticias protecciones que pudiera proporcionar el formalismo legal. No es necesario recoger todo el elenco de sentencias dictadas en todos los órdenes jurisdiccionales, para justificar la postura adoptada por la sentencia recurrida, en relación con las afirmaciones que se refieren a la verdadera y auténtica dirección y disponibilidad del organismo societario involucrado en los hechos delictivos. Se puede establecer una indiscutible responsabilidad civil subsidiaria, cuando la configuración de las diversas apariencias contractuales, pueden entenderse como constitutivas de un negocio simulado o ficticio, que constituye un verdadero fraude de ley. En todo caso la relación entre los acusados y las sociedades declaradas responsables civiles subsidiarias, está plenamente acreditada a lo largo de la sentencia, por lo que, como veremos más adelante, les alcanzan los efectos económicos indemnizatorios que se señalan.»

La teoría del levantamiento del velo en el ámbito penal responde a una técnica judicial amparada en la autonomía que se tiene en el campo procesal para

la averiguación de la verdad material y para la construcción de los elementos integrantes del hecho delictivo. Una de las características primordiales de esta teoría consiste en la negación de la personalidad jurídica de la sociedad o empresa, en los supuestos en que se utilice con el propósito de realizar fines ilícitos, o también en los supuestos en los que algún socio actúa al margen para lo que ésta facultado<sup>455</sup>. No obstante para su aplicación se requiere que se actualicen ciertos presupuestos, como son:

1. La dirección externa de la sociedad la tenga una sola persona, ya sea jurídica o física.
2. Existencia de una finalidad fraudulenta o el abuso de la forma societaria en perjuicio de terceros.
3. Confusión de la esfera patrimonial personal de los socios con la propia persona jurídica.
4. Exceso de capital, atendiendo al alcance del objeto social
5. Cuando la sociedad represente un mero instrumento para la consecución de fines diversos al interés manifestado por la sociedad.

Ahora bien, respecto a las consecuencias jurídicas que se desprenden de la teoría del levantamiento del velo, como se había mencionado con antelación, es la desaparición del patrimonio societario y el propio patrimonio de los socios, lo cual trae aparejado importantes consecuencias en razón de que se suprime la limitación del patrimonio societario y por tanto los socios responderán también con su patrimonio personal. En el ámbito penal, serán imputables directamente del delito que haya cometido la sociedad. La teoría del levantamiento del velo presenta

---

<sup>455</sup> SERRANO GONZÁLES DE MURILLO, José Luís / MERINO JARA, Isaac, *o.u.c.*, pág. 2

ciertas ventajas en cuanto que cuestiona el campo de intereses sometido a examen en un conflicto de índole patrimonial<sup>456</sup>, pues toma tanto el patrimonio personal de los socios como el de la empresa como si fuera uno mismo y al no haber distinción entre ambos se garantizará la responsabilidad civil derivada del delito. Asimismo, se abandona que la penetración en el sustrato de la persona jurídica no se encuentra en sus propios elementos constitutivos, sino en la actuación de intereses que le son ajenos a los fines con los que fue creada. No obstante a las ventajas aquí señaladas, se puede cuestionar que esta figura da lugar a lagunas en cuanto a la punición, pues quienes se sirven ilícitamente de la forma social no operan como administradores ni de hecho ni de derecho (supuesto establecido en el artículo 31.1 del CP). Sin embargo, cabe apreciarse que en la teoría del levantamiento del velo, nos encontramos en supuestos diversos ya que la persona jurídica es un mero instrumento que se utiliza para obtener fines ilícitos. Por otra el artículo 31 del CP esta pensado para aquéllos supuestos que exista una separación entre el patrimonio societario y el de los socios, mientras que en el supuesto de la utilización de la mencionada teoría la realidad patrimonial apunta a las personas físicas que componen la empresa<sup>457</sup>.

En el ámbito del delito fiscal, esta teoría ha contribuido a solucionar la difícil situación que se encuentra el artículo 305 del CP, ya que se puede imputar a los socios de la persona jurídica que han participado en realización de actos ilícitos o mejor dicho han distraído los fines con los que se creó la persona jurídica en perjuicio en este caso de la Hacienda Pública, como coautores, en tanto que se puede establecer roles y funciones de cada interviniente en base a la responsabilidad conjunta de la totalidad de la actuación<sup>458</sup>.

---

<sup>456</sup> Vid. DÍAZ CAPMANY, Felipe, *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en el proceso de creación del Derecho*, Rosaljai, Barcelona, 1996, pág. 151

<sup>457</sup> Cfr. SERRANO GONZÁLES DE MURILLO, José Luís / MERINO JARA, Isaac, *ibidem*, 1996, pág. 3

<sup>458</sup> SERRANO GONZÁLES DE MURILLO, José Luís / MERINO JARA, Isaac, *ibidem*, 1996, pág. 4



### C) Formas posibles de intervención

Es frecuente encontrar en la literatura científica, que señala que el delito de defraudación tributaria es un delito especial<sup>459</sup>, no obstante como ha quedado señalado con antelación, más que encontrarnos ante un delito especial, estamos ante un delito de infracción de un deber. En este orden de ideas, la autoría emana de la norma y no así (como lo estableció el finalismo) a través de una estructura ontológica<sup>460</sup>, puesto que precisamente los delitos de infracción del deber se fundamentan en la existencia de una obligación extrapenal, principio básico de la autoría, ya que lo que prima en este sentido no es la condición abstracta o la condición del sujeto, sino el deber especial que surge de una determinada situación jurídica. En este sentido el *dominio del hecho* resulta irrelevante para fundamentar la autoría, ya que basta únicamente la infracción del deber<sup>461</sup>. Por tanto, dicha concepción de la infracción de un deber reformula el concepto de la intervención o participación delictiva, como enseguida expondremos. En este sentido los delitos fiscales, corresponden a un delito de infracción del deber, en razón de que la conducta desplegada por el sujeto pasivo del tributo, no es un mero acto de organización de su propia esfera, sino más bien de la vinculación de la esfera individual con otra (constituida por la Hacienda Pública). Bajo dicha perspectiva el delito tributario nace sustancialmente de un deber extrapenal específico<sup>462</sup>, el cual concretamente se basa en contribuir al sistema de recaudación fiscal.

---

<sup>459</sup> Así se han pronunciado APARICIO PÉREZ, Antonio, *Delitos contra la hacienda Pública*, Universidad de Oviedo, 1990, pág. 45; MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel (coord) / APARICIO PÉREZ, José / BAENA AGUILAR, Ángel / GARCÍA DE LA MORA, Leonardo, *Delitos e infracciones tributarias: Teoría y práctica*, lex nova, Valladolid, 1991, pág.127; En el mismo sentido, no obstante con una opinión matizada ROSSY, Juan M., *El delito fiscal*, Bosch, Barcelona 1989, pág. 62; MORILLO MÉNDEZ, Antonio, *Infracciones, sanciones...*,2000, pág. 299; SANTIESTEBAN RUIZ, Alfonso, en AA.VV. *Comentarios al Código penal*, lustel, 2007, pág. 685;

<sup>460</sup> BACIGALUPO, Silivina, *Autoría y participación en...*2007, pág.54

<sup>461</sup> *Vid.* BACIGALUPO, Silivina, *ibidem*, pág. 57

<sup>462</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal económico. PE.*, Tirant lo blanch, Valencia, 1999, pág. 343.

### a) Inducción

El artículo 28 a) del CP, parte de la ficción jurídica de considerar como autor del delito a los inductores, por tanto en principio la inducción a un delito de infracción del deber –como el delito tributario–, no plantea mayor problema, pues si atendemos que el inductor interviene en el animo de su autor a través de un influjo psíquico a la resolución y realización de un tipo de autoría de un delito determinado<sup>463</sup>. Este supuesto perfectamente se puede presentar en el delito tributario, pues *verbigratia*, un asesor fiscal que influya en el ámbito psíquico del obligado tributario para que defraude a la Hacienda Pública. No obstante no se debe perder de vista que la inducción debe ser anterior la hecho cometido, ejercido sobre una persona determinada, encaminada a la comisión de un delito determinado, realizado de tal manera que cree una entidad suficiente para influir en la voluntad del inducido a la realización del delito. Por tanto, la inducción como en las diversas formas de participación establecidas en el artículo 28 del CP, esta regida por el principio de «*accesoriedad media o limitada*». Según la cual la participación es accesoria respecto del hecho del autor, sin embargo depende de éste hasta cierto punto, pues para imputar a una persona a título de inductor basta que el hecho del autor es contrario a la norma.<sup>464</sup>. En este sentido la conducta del partícipe es punible porque contribuye decisivamente a la producción de un injusto típico y su culpabilidad completa los elementos constitutivos delito que eventualmente faltaren.

Un ejemplo claro lo podemos encontrar en la sentencia 539/2003 de 30 abril, del TS, (ponente: José JIMÉNEZ VILLAREJO)<sup>465</sup>, que en lo sustancial establece que: «... inevitable es, en el contexto de esta respuesta al recurso del Ministerio

---

<sup>463</sup> Vid. MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal...*2002, pág. 395

<sup>464</sup> Cfr. MIR PUIG, Santiago, *ibidem*, pág. 390

<sup>465</sup> No obstante que dicha jurisprudencia entiende que el delito de defraudación tributaria, sea un delito especial, postura que no compartimos al estimar que es un delito de infracción del deber.

fiscal hacer referencia a la posibilidad de que, en un delito especial propio como el delito contra la Hacienda Pública, el «*extraneus*», esto es, el sujeto en que no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica, sea inductor o cooperador necesario del «*intraneus*». El tema ha sido largamente debatido en la doctrina y en la jurisprudencia pero en ésta desde hace algún tiempo la solución viene siendo favorable a la admisión de dicha posibilidad, pudiendo ser citadas en este respecto las sentencias de esta Sala de 18 de enero ( RJ 1994, 6482) y 24 de junio de 1994 ( RJ 1994, 5031) ,20 de mayo de 1996 ( RJ 1996, 3838) ,25 de marzo de 1997 ( RJ 1997, 1951) y, más recientemente,21 de diciembre de 1999 ( RJ 1999, 9436). Como se dice en la última de las sentencias mencionadas, «la Ley no impide la punibilidad del “*extraneus*” como partícipe en el delito propio del “*intraneus*”. Esta solución tiene una clara fundamentación normativa: el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal. Todas las explicaciones del fundamento de la participación conducen sin ninguna fricción a esta solución. Si este fundamento se ve en la participación en la ilicitud evidente que la ilicitud del hecho del autor, es el resultado de la conducta del partícipe que en forma mediata ataca el mismo bien jurídico; si el fundamento de la punibilidad del partícipe se viera en la causación del ilícito, la situación no sería en modo alguno diferente, pues el partícipe contribuye a la producción del acto ilícito». A la luz de cuanto acabamos de decir no parece dudoso que el acusado José María V. V. debió ser condenado como inductor de los delitos contra la Hacienda Pública que realmente se cometieron, aunque por ellos no les sea exigible responsabilidad criminal a, las personas que estaban vinculadas a aquél por lazos familiares o laborales. Dichas personas -los acusados absueltos- no sólo presentaron, cada uno de ellos, las declaraciones mendaces del IRPF correspondiente al ejercicio de 1992, acto final de la operación con que directamente se eludió el pago a que estaban obligados en razón de los dividendos obtenidos con la venta de las acciones que habían recibido de José María V. V., sino que con anterioridad realizaron múltiples actos que fueron preparando el encubrimiento de los sujetos al impuesto y la omisión de su pago, mediante acuerdos adoptados en las juntas de accionistas de

la sociedad instrumental en que se habían concentrado las acciones, tales como el reparto de los dividendos, las sucesivas ampliaciones y reducción del capital de dicha sociedad, el consentimiento en la adquisición por la sociedad finalmente interpuesta del 97,20% de dicho capital social, etc. De este modo, se puede decir que cada acusado absuelto realizó una actividad que, en su conjunto, constituía un hecho típicamente antijurídico puesto que consistía en la participación en una maquinación engañosa encaminada a eludir el pago de la cuota del IRPF que a cada uno correspondía. No se les ha considerado autores de delito porque no se ha estimado acreditado que tuvieran conocimiento de la finalidad y efectos de las operaciones realizadas y sí que actuaron en la confianza que tenían depositada en quien fue, además de cabeza de familia, el director permanente de las empresas y negocios familiares y cuya actuación difícilmente podían interferir pues exigía la colaboración de todo el grupo. Pero aunque esto haya sido bastante para descartar en los acusados absueltos el dolo propio del delito fiscal –o quizá mejor, el conocimiento de la ilicitud de su comportamiento es claro que la conducta de José María V. V., diseñando y planificando cuidadosamente la operación defraudatoria, dando a sus familiares y a su empleado de confianza las instrucciones necesarias para que todos desempeñasen el papel que les había asignado en el desarrollo de la operación, de forma que todos llegasen a la misma meta de omitir el pago del impuesto, para lo cual ejerció la indiscutible autoridad que se le reconocía, y ejecutando materialmente los actos para los que no era necesario el concurso de los demás, es claro –decimos que dicha conducta es fundamentalmente la de un inductor aunque no falten en ella elementos propios de la cooperación necesaria. La conclusión a que todo ellos nos conduce es que efectivamente en la Sentencia recurrida se infringió el art. 14.2 CP/1973 al no subsumir en esta norma –y en el tipo de la inducción al acusado José María V. V. por lo que se refiere a su participación en los trece delitos contra la Hacienda Pública objetivamente cometidos por los acusados absueltos en la instancia.»

## b) Cooperación necesaria

Se entiende como cooperador necesario a aquél que sin su ayuda no se hubiese podido concretar el delito<sup>466</sup>. Figura que se distingue de la complicidad en razón de que en esta última no va a ser menester que la actuación del partícipe tenga carácter de necesario, como se requiere en el primer supuesto. Tal y como lo recoge el artículo 28 b). Ahora bien, por lo que hace al delito fiscal, la jurisprudencia ha admitido tal figura en diversas sentencias, tal y como lo demuestra la sentencia del TS 1336/2002 de 15 julio (ponente: Perfecto ANDRÉS IBÁÑEZ), que al efecto dice: «...la condición de partícipe en calidad de cooperador necesario, sería preciso que existiera un hecho antijurídico principal cometido por un tercero, al que él hubiera contribuido con una actividad esencial y con dolo de participar. La sentencia de instancia atribuye al que recurre la cooperación necesaria en dos delitos contra la Hacienda Pública, dada la relevancia de su intervención en las relaciones entre Solares S'Agaró, SA y Kepro Costa Brava, SA, por su posición preeminente en Kepro, SA. Pues bien, a tenor de la dinámica comisiva sobre cuyas peculiaridades se ha discurrido de forma reiterada y que consta descrita con minuciosidad en la sentencia, es patente que la ocultación del desplazamiento de la titularidad de los terrenos de «Solares S'Agaró» bajo la cobertura de la sofisticada negociación aparente descrita en los hechos probados, no habría podido producirse de no ser merced a la aportación de R. C. en su calidad de consejero delegado de Kepro Costa Brava, SA, filial de Kepro, SA. A partir de estas consideraciones, no cabe duda sobre la pertinencia de la aplicación del precepto sustantivo que se dice infringido. En efecto, el recurrente prestó una contribución sin la que habría sido imposible desplegar la compleja y articulada estrategia comercial bien calificada de aparente, para hacer viable la ocultación del trato efectivamente realizado; y, así, tuvo en su mano la capacidad de decidir al respecto, pues, en el caso concreto, de no haberse dado su aportación los hechos habrían discurrido necesariamente de manera muy distinta; cosa, por lo demás, de la que él –empresario experimentado– fue bien consciente en todo momento.»

---

<sup>466</sup> MIR PUIG, Santiago, *ibidem*, pág. 401

Ahora bien, la jurisprudencia del citado Tribunal, ha agrupado la figura del cooperador necesario en las siguientes categorías:

1. Supuestos en los que el cooperador actuó como asesor fiscal<sup>467</sup> del obligado, aportando con ello sus conocimientos sin los cuales no se hubiera cometido el delito. En tal sentido, la sentencia 1231/1999 de 26 julio, (ponente: Joaquín DELGADO GARCÍA), señala que: «...Consideramos correcto el razonamiento de la sentencia recurrida por el que considera que la participación de Miguel T. fue imprescindible para el desarrollo del delito en la forma concreta en que éste se ejecutó, remitiéndonos a lo que al respecto nos dice el fundamento de derecho 2º (pgs. 11 a 13): 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 -art. 14.3º CP/1973, coincidente con el 28 b) CP vigente- es evidente.»

2. En el caso de proporcionar medios idóneos para poder eludir las obligaciones fiscales, *verbigracia* proporcionar facturas falsas a los obligados tributarios para que desgravaren en su declaración gastos que no habían realizado. Un claro ejemplo lo encontramos en la sentencia del TS 264/2001 de 16 de febrero, (ponente: Enrique ABAD FERNÁNDEZ), en el que señala que: «...sólo puede considerarse autor directo del delito sancionado el obligado por ley tributaria a llevar los libros y la demás contabilidad de la empresa; pero añade posteriormente que la conducta de J.C.J.U. "se configura como un auténtico cooperador necesario al realizar una actividad imprescindible, en *pactum sceleris* con los restantes acusados, para la perpetración del ilícito penal" sancionado.»

---

<sup>467</sup> Respecto a la responsabilidad penal de los asesores fiscales *vid.* SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, págs. 79 y ss.

3. Cuando se ostenta una titularidad meramente formal que permite ocultar la verdadera identidad de los obligados a pagar el tributo. En este sentido se pronunció el TS en la sentencia 1336/2002 de 15 de julio, (ponente: Perfecto ANDRÉS IBÁÑEZ), que en lo que aquí interesa señala: «...tratando de desplazar exclusivamente la atención a un segmento de los mismos, cuyo verdadero sentido depende de la integración en el contexto en el que realmente se dio. Y ese contexto, que es necesario traer a primer plano, impide tomar en consideración la relación de Profimar, S. A. con Suelo Patrimonial, S. A. bajo el prisma formal que sugiere el recurrente, para fijar la atención en la condición de testafierro con que operó la primera y que tiñe de irregularidad, desde el punto de vista de las repercusiones fiscales, la operación en su conjunto. Así, no es en modo alguno aceptable la hipótesis de un R.C. ingenuamente convencido de que abonando un IVA -que en ningún caso fue tal para nadie en el marco en que el pago se produjo- saldaba sus obligaciones con la Hacienda Pública; cuando lo que se estaba desarrollando, con su intervención relevante, era una compleja operación directamente orientada a obtener un ingente beneficio económico a través de una defraudación tributaria. Por tanto, el motivo tampoco puede acogerse».

### c) Complicidad

En términos generales se entiende por cómplice a aquella persona que apoya dolosamente a otra en un hecho antijurídico (doloso) cometido por ésta, es decir el cómplice se limita a favorecer un hecho ajeno <sup>468</sup>. Al igual que las figuras señaladas con antelación se requiere, la existencia vinculación entre el hecho principal y la acción del cómplice. En el CP se distingue la figura del cómplice en el artículo 29, en el que es requisito indispensable para su existencia la cooperación en el delito ya sea anterior o posterior a su ejecución<sup>469</sup>. Ahora bien, en lo que se

---

<sup>468</sup> JESCHECK, Hans-Heinrich / WEIGEND, Thomas, *Tratado de Derecho...*2002, pág. 744

<sup>469</sup> Para cierto sector de la doctrina la viabilidad de la complicidad radica tanto en una actividad psíquica como en una omisión. *Vid.* COBO DEL ROSAL, Manuel / VIVES ANTÓN, Tomas Salvador, *Derecho penal...*, 1999, pág.760

refiere específicamente al ámbito del delito tributario, al considerarse a este como un delito de infracción del deber<sup>470</sup>, no se ofrece en principio mayor problema para establecer que un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria pueda realizar una contribución delictiva, ya sea antes o a *posteriori* en la comisión de un delito de defraudación tributaria.

#### **d) Especial referencia al asesor fiscal**

Una de las figuras que en la actualidad ha cobrado gran relevancia en la dogmática jurídico-penal y en la jurisprudencia, es la del «asesor fiscal», pues no cabe duda, que éste es, el artífice de aquellas operaciones denominadas de ingeniería financiera<sup>471</sup>. En este sentido las conductas del asesor se pueden valorar bajo diversos puntos de vista. Así en un primer término en el ámbito de la punibilidad del asesorado, esta se podrá ver disminuida amparados en la figura del error ya sea de tipo o de prohibición, prevista en el artículo 14 del CP<sup>472</sup>. Otra cuestión que se podría plantear es la de la participación punible del asesor. Situación que ha llevado a la doctrina a decantarse por diversos puntos de vista, para fundamentar tanto la responsabilidad como la irresponsabilidad penal del asesor. Para cierto sector doctrinal no cabe responsabilidad penal<sup>473</sup> puesto que la actuación del asesor se fundamenta en el ejercicio de su profesión, por tanto tal actuación se encuentra cubierta por una causa de justificación establecida en el artículo 20.7 del CP. También se suele fundamentar que no puede ser responsable en razón de que el asesor no comete infracción tributaria alguna y al configurarse dicho delito inicialmente a través de una infracción tributaria, no se podrá fincar

---

<sup>470</sup> *Vid. infra*

<sup>471</sup> Se entiende por ingeniería financiera a aquéllas conductas perfectamente neutrales desde la perspectiva del Derecho penal, es decir son operaciones financieras de gran complejidad, mismas que se realizan con recursos económicos externos de cualquier clase de proyectos económicos. *Vid.* al respecto SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *o.u.c.* . pág. 17

<sup>472</sup> *Vid.* SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *ibidem*, pág. 80

<sup>473</sup> *Vid.* DÍAZ Vicente, Oscar, *Ilícitos tributarios. Perspectiva jurídica y económica.*, Astrea, Buenos Aires, 2006, pág.230



responsabilidad a alguien que no se encuentre en el supuesto de infractor en el ámbito tributario<sup>474</sup>.

Otro sector de la doctrina por el contrario fundamenta la responsabilidad penal del asesor, en el sentido de que sus actuaciones de información (siempre que se realicen de manera dolosa), contribuyen o refuerzan una conducta delictiva de su asesorado<sup>475</sup>. Por tanto aquellas conductas que se mantengan en el ámbito de la función de asesoramiento, serán actos de los denominadas «conductas neutrales», de tal manera que la información jurídica del asesor fiscal, que se desarrollen en el ámbito de sus funciones no constituirán participación punible, independientemente de que se tenga el conocimiento que su asesoramiento va a determinar la comisión de un delito.

Para poder imputar responsabilidad jurídico penal a los asesores fiscales, es menester, que la infracción penal este relacionada directamente con el riesgo emanado de la comisión del delito, es decir que la contribución del asesor fiscal se integre al resultado antijurídico del autor. En este sentido el asesor fiscal no infringe la norma penal que regula el delito fiscal, si no más bien, viola la prohibición contenida en las reglas de participación reguladas por la norma extrapenal, en este caso la legislación tributaria<sup>476</sup>. No obstante la punibilidad del asesor fiscal quedará siempre a merced del autor el delito tributario, es decir del obligado tributario, pues no podemos perder de vista que el asesor fiscal es un mero participe del delito, lo cual obviamente queda condicionado a la actuación del autor del delito.

Ahora bien, en el plano legislativo cabe pensar que cuando el legislador trata de establecer responsabilidad sobre los asesores fiscales, busca proporcionar

---

<sup>474</sup> GONZÁLEZ, Luís Alonso, *La responsabilidad fiscal del asesor fiscal.*, 1999, ponencia inédita, citada por SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *ibidem*, pág. 84, nota 99

<sup>475</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *ibidem*, pág. 85

<sup>476</sup> DÍAZ, Vicente Oscar, *o.u.c.*, pág. 240

a la AT una supragarantía que dote de mayor facilidad para el resguardo y percepción del crédito fiscal. En este sentido la responsabilidad penal del asesor fiscal aspira a funcionar como complemento necesario para la efectiva recaudación de los derechos fiscales, situación que hasta ahora a través de los órganos administrativos ha demostrado su ineficacia operativa.

#### **D) Sujeto pasivo**

Generalmente se entiende, que el sujeto pasivo del delito tributario lo es el Estado, la CC. AA., o la entidad local o foral<sup>477</sup>, dependiendo de cual sea el tributo defraudado. Esto es así, en razón de que es parte integrante de esa relación de deberes institucionales (extrapenales) que tiene el sujeto activo, en el caso concreto el pago de tributos a la Hacienda Pública, en sus diferentes ámbitos de gobierno. En el ámbito estatal, la relación tributaria emana de lo dispuesto por el artículo 133 de la CE, por la que se le da la potestad al Estado para establecer tributos. Potestad que se encuentra específicamente regulada en la LGT, en el artículo 4.1, en el que se advierte que es precisamente al Estado a quien principalmente se le otorga la facultad originaria de crear tributos<sup>478</sup>. Ahora bien, como lo establece el propio tipo penal, no sólo se cometerá defraudación tributaria cuando se cometa en contra de la Hacienda Pública estatal, sino también de los diversos ámbitos de gobierno, como lo son las CC. AA., Haciendas locales y forales, de ahí que no sólo el Estado sino también los diferentes ámbitos gubernamentales pueden ser sujetos pasivos del delito, pues al igual que en el ámbito estatal, éstos tienen una relación jurídico-tributaria con el sujeto activo del delito, que emana de una norma extrapenal, como lo es la CE, la propia LGT y la LOFCA, por sólo citar algunas de ellas. No obstante, si bien existen tributos que competen directamente a dichos ámbitos de gobierno según lo contempla el artículo 133.2 de la CE, existen otros

---

<sup>477</sup> Vid. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*1982, pág.302

<sup>478</sup> Vid. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio / FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, Barcelona, 1994, pág. 47

que han sido cedidos por el Estado<sup>479</sup>, lo cual conduce al problema de determinar cual es el sujeto pasivo del delito<sup>480</sup>. En una primera interpretación se podría decir que el sujeto pasivo del delito lo es la CC. AA., puesto que ésta es la que realiza la función recaudatoria, siendo el sujeto pasivo en razón de que es quien ha realizado la gestión y recaudación con independientemente del posterior reparto entre ellas<sup>481</sup>. No obstante de la posición anterior, consideramos que se tiene que tomar en cuenta para determinar al sujeto pasivo del delito tributario, es el perjuicio que éste haya sufrido, siendo el caso específico que ambas Haciendas lo sufren, independientemente de la gestión que realice cada una de ellas para obtener el pago de lo debido, por lo que en estos supuestos es perfectamente compatible la existencia de diversas víctimas.

### E) Perfil victimológico

Los inicios de la clasificación de las víctimas comenzó como una breve llovizna acabando en un aluvión<sup>482</sup>, incluso podríamos asegurar que dicho intento clasificatorio se ha convertido en un verdadero desbordamiento. Sin embargo, estos intentos de clasificación victimal que en verdad no han sido escasos, se les puede dar el merito de enriquecer las definiciones establecidas con antelación, lo cual ha provocado intrínsecamente que además de complementarse, se vean los presupuestos de clasificación bajo otros puntos de vista, situación que ayuda a tener una visión más amplia sobre un mismo presupuesto. Por lo que hace a tan variadas y diversas clasificación, nos limitaremos a señalar solo algunas de ellas de manera breve, pues un estudio exhaustivo, rebasaría los límites del presente trabajo.

---

<sup>479</sup> Vid. al respecto a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC. AA.

<sup>480</sup> Vid. PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones ...* 1986, pág. 84

<sup>481</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *l.o.c.*

<sup>482</sup> HERRERA MORENO, Myriam. *La hora de la víctima. Compendio de victimología.*, Publicaciones del Instituto de Criminología de la Universidad Complutense de Madrid, Edersa, 1996, pág. 137.

El primer criterio de clasificación corresponde al modelo de MENDELSON, que clasifica a las víctimas en razón de la situación en que éstas interactúan en la dinámica criminal<sup>483</sup>. Estos supuestos, tienen mayor cabida en el campo de la victimodogmática, pues, es precisamente ahí donde se analizará hasta que punto la participación de la propia víctima podrá influir en la calificación de la culpabilidad del autor (ya sea que se configuren alguno de los supuestos normativos que señala el artículo 20 del CP, relativos a las eximentes de la responsabilidad criminal o se actualicen las circunstancias atenuantes del artículo 21 del CP).

Otra clasificación es la ofrecida por VON HENTING, que se basa en factores psicologicistas, clasificación que se destaca por su gran influencia en el positivismo criminológico<sup>484</sup>. La crítica que se le hace a VON HENTING, consiste básicamente en que más que proponer tipos victimales se limita a señalar única y exclusivamente los niveles de riesgo de ciertos colectivos<sup>485</sup>.

---

<sup>483</sup> Así al primer grupo lo denominó como **víctima inocente**, mismo que e caracteriza por imputar en su totalidad el injusto penal al sujeto activo del delito, ello en razón de que la *quid* reside en que la víctima tiene un absoluto nivel de inconciencia e irrelevancia en comportamiento delictivo, Otro grupo es el que se encuentra integrado por la **víctima de menor culpabilidad** o **víctima por ignorancia**, la cual tiene como base el desconocimiento relevante en cuanto el hecho criminal. En este grupo se localizan a las **víctimas voluntarias** las cuales se distinguen principalmente por haber participado ya sea de manera conciente o inconciente junto con el sujeto activo del delito, (a manera de ejemplo podemos señalar el delito tributario). El tercer y último supuesto reside en la distinción de las **víctimas infractoras, simuladoras** o **imaginarias**, las cuales tienen en común que no habrá sanción para el sujeto activo por no existir fácticamente un proceso de victimización. *Vid.* en HERRERA MORENO, Myriam, *ibidem*, págs.141 y ss.

<sup>484</sup> Así establece la categorización de las víctimas en base en un sentido meramente **biológico**, en el cual se agrupan a las personas biológicamente frágiles como ancianos, niños, entre otros. Otro grupo de víctimas, se observan bajo un punto de vista **sociológico**, destacándose entre estos colectivos a los inmigrantes, deprimidos, ambiciosos, solitarios y descorazonados, etcétera. En su última clasificación señala a las víctimas bloqueadas, excluidas y belicosas, argumentando que tanto su indefensión o por el contrario su excesiva lucha los expone a un riesgo elevado de victimización. *Vid.* en HERRERA MORENO, Myriam, *ibidem*, pág. 145

<sup>485</sup> *Vid.* HERRERA MORENO, Myriam, *ibidem*. pág.148

Una de las importantes contribuciones a la clasificación de las víctimas es la que realiza Elías NEUMAN<sup>486</sup>, pues éste clasifica a las víctimas en base al contexto social en que se desenvuelven<sup>487</sup>.

Otro criterio clasificatorio se basa primordialmente en un sistema dinámico, que toma en consideración la relación de la víctima con la sociedad<sup>488</sup>.

---

<sup>486</sup> Vid. NEUMAN, Elías. *Victimología. El rol de la víctima en los delitos convencionales y no convencionales*. Universidad, Buenos Aires, 1984, pág. 69 y ss.

<sup>487</sup> En base a su primer criterio relaciona a **las víctimas en individuales**, en las que agrupa a la **víctima inexistente** (que serán aquellas en las que la víctima es inocente, es decir no participa para nada en el hecho delictivo), la **víctima culposa** (en las que caben las que de alguna manera han cooperado, provocado o coadyuvado con el autor del delito) y finalmente la **víctima dolosa** (serán las que afrontan el evento delictivo por su propia iniciativa). Otro criterio de clasificación son la **víctimas familiares**, es decir las que sufren la victimización en su entorno doméstico, como podrían ser las mujeres maltratadas, los niños explotados laboralmente por sus propios progenitores, abusos sexuales, etcétera. Un novedoso criterio que hasta la fecha no se había tomado en consideración fue el de las **víctimas colectivas** en las cuales se agrupa entres grandes bloques: 1. **La comunidad como nación** (en la cual se incluyen los delitos de Alta traición, rebelión, sedición, levantamientos, toda forma de conspiración para derrocar un gobierno legítimamente establecido) 2. **La comunidad social** (terrorismo subversivo, genocidio, etnocidio delitos de cuello blanco cometidos por particulares, polución de atmósfera, la tierra de las aguas, falsificación de medicamentos, falsificación de documentos, tráfico internacional de drogas, compra fraudulenta de armas de guerra, abusos de poder gubernamental, terrorismo de Estado, abusos de poder económico estatal, evasión fraudulenta de capitales por funcionarios, ocultación de beneficios por funcionarios, monopolios ilegales, especulaciones ilegítimas desde el poder, fraudes complejos urbanísticos, persecuciones políticas a disidentes de todo tipo, censura y abuso de medios de comunicación), 3. **Determinados grupos comunitarios por medio del sistema penal** (leyes que crean delinquentes (drogadictos, usuarios, tenedores), menores con conductas antisociales, detenidos en sede policial (vejaciones, ensañamiento, tortura), inexistencia de seguridad jurídica, exceso de detenciones preventivas, prisiones de máxima seguridad, con discos, que sólo atienden al depósito, inoperancia de la reinserción social y liberados, dificultades para el resarcimiento económico de las víctimas). Su última clasificación la dedico a **víctimas en la sociedad o del sistema social**, como son los niños material o moralmente abandonados, enfermos, minusválidos, locos, ancianos, sumergidos sociales, minorías étnicas, raciales y religiosas, homosexuales y algunos casos de accidentes de trabajo. Vid. en NEUMAN, Elías. *o.u.c.*, págs.70 y ss

<sup>488</sup> Criterio propuesto por PERIS RIERA, Jaime Miguel, en el que entiende que la **Víctima fungible o infungible**, son aquéllas que tiene con frecuencia una relación con el delincuente, se dice que es infungible cuando era una relación entre la víctima y el agente y que será fungible en los supuestos de que esta relación resulta irrelevante y por tanto se sustituya en la dinámica criminal. La **víctima participante**; aunque por antonomasia se entienda que la víctima es buena y el sujeto activo un malvado, esto no siempre responde la realidad, ya que muchas de las veces la víctima interviene activamente en estructura del hecho criminal y se ve inmiscuida en el mismo (dentro de este tipo de categorización víctimal se pueden encuadrar a las víctimas alternativas, provocadoras y voluntarias). Las **falsas víctimas**, son aquellas personas que por diversas razones denuncian haber sufrido agresiones o comportamientos criminales por parte de otras personas sin que ello sea cierto, aquí resulta preciso como el propio autor lo señala hacer una distinción entre este tipo de víctimas y la simuladora o la imaginaria; pues mientras que la víctima imaginaria actúa en el plano consiente con una total buena fe, ya porque haber sido agredida, en la víctima simuladora sucederá que la acusación se va a producir por venganza, chantaje u otras motivaciones, siendo consciente de que ordinariamente, su acusación constituye un delito de calumnia (este tipo de víctima simuladora se pueden ver algunas veces en los delitos de violencia

De las clasificaciones señaladas con antelación, claramente se puede observar que la gran mayoría, corresponde a una concepción ontologicista, sin embargo creemos necesario agrupar dichas clasificaciones bajo un aspecto meramente funcional. En este sentido podremos señalar, que todo individuo que ha sido dotado normativamente del *status personae* lo hace necesariamente bajo determinado rol<sup>489</sup> fundado en las expectativas normativas emanadas de la propia sociedad, así ésta reconocerá a cada persona en base a una serie de posiciones que emanan de las propias expectativas que se esperan de él<sup>490</sup>. Así trasladando, lo anterior al ámbito del Estado, se puede señalar que entre uno de los tantos roles que desempeña es el económico.

### 1) ¿Es el Estado una víctima colectiva?

En base a las clasificaciones enunciadas anteriormente, se podría pensar *prima facie* que el Estado al ser víctima inmediata del delito de defraudación fiscal, es una víctima colectiva, en razón de que es la sociedad la que de manera directa o indirecta sufre el perjuicio patrimonial. Sin embargo, desde otra perspectiva y tomando en consideración la teoría que lo concibe como un organismo ético-

---

doméstica, por ejemplo en el que la mujer denuncia al marido de que éste la golpea para obtener una sentencia de divorcio favorable a sus intereses, en el ámbito del Derecho familiar, siendo que el marido no la ha maltratado). Las **víctimas ocultas**, como podrían ser por ejemplo las del delito de cuello blanco, así como los fraudes alimenticios en general éstas víctima se caracterizan por desaparecer como ente individual dejando paso una víctima social fruto de la pulverización de aquella. Las **víctimas como grupo**, son aquellos núcleos poblacionales que son susceptiblemente victimizadas por algunos gobiernos u organizaciones estatales. *Vid.* en «Aproximación a la victimología. Su justificación frente a la criminología » en CPC, No.34, Edersa, Madrid 1988, págs. 103 y ss.

<sup>489</sup> Por rol social debemos entender en palabras de PIÑA ROCHEFORT, Juan Ignacio, como aquél: «...*cúmulo de orientaciones de conducta. . .* » y añade «. . . *quien no se comporta conforme a su rol será socialmente considerado como un «desviado».. . .* » (cursivas añadidas) en *Rol social* ... 2005, página 147.

<sup>490</sup> PIÑA ROCHEFORT, Juan Ignacio, *ibidem*, pág. 143.

espiritual (*Geistig-sttlicher*)<sup>491</sup>, podremos observar que éste no es un ente colectivo, sino individual.

Desde antiguo, ya existían diversos filósofos que concebían al Estado como un hombre grande, en el que existían los mismos elementos psicológicos que en el individuo; uno de los importantes impulsores de dicha teoría fue PLATÓN; esta idea se sigue en la Edad Media, pero es a partir de la obra de J. SALISBURY<sup>492</sup>, en que dicha teoría toma mayor auge. Esta concepción también se puede ver en las epístolas de SAN PABLO pues éste llega a la metáfora de que todos somos miembros de un cuerpo, como la unidad de todos los creyentes en el cuerpo de Cristo<sup>493</sup>. Sin embargo, a esta teoría le salieron al paso algunos objetores como la escuela de Derecho natural, que se opone en razón de que consideran al individuo como un átomo del que se forma un Estado ya que éste se forma de una gran sociedad libre que se establece artificialmente por los individuos.

En razón de la oposición del propio Derecho natural, la teoría orgánica se reestructuro y de esta manera consideró al Estado como una institución originaria, independiente y por ello dotado de conciencia reflexiva de los individuos<sup>494</sup>, es decir bajo el punto de vista de esta teoría el Estado es un cuerpo natural similar al del hombre, y como tal con todos sus órganos, los cuales, si bien tienen una función independiente, cada uno de ellos se encuentra en franca relación en la función con el todo. Por tanto si tomamos como premisa esta última concepción, podremos afirmar que los delitos cometidos contra el Estado, son de carácter unipersonal y no así plurisubjetivos como mayoritariamente se piensa, pues bien siguiendo esta ficción del Estado como cuerpo humano, se podría decir que cuando a alguien sufre un grave daño en el aparato digestivo, por ejemplo el

---

<sup>491</sup> JELLINEK, Georg, *Teoría General del Estado*, trad. de la segunda edición alemana y prólogo por Fernando DE LOS RÍOS. B de F, Montevideo-Buenos Aires, 2005, pág.219

<sup>492</sup> Concepción que se ve reflejada en su obra «*Policraticus*», la cual se termina de redactar en 1159

<sup>493</sup> *Vid.* al respecto la primera epístola a los corintios, especialmente el versículo 12 y ss.

<sup>494</sup> JELLINEK, Georg, *op.cit.* 2005, pág. 220

estomago, entendemos lógicamente que es a una persona determinada que presenta ese cuadro clínico y no así que son las células (que conforman al estómago) las que padecen la enfermedad, pues es la persona en sí la que lo sufre (no obstante que toda persona este compuesta entre otras cosas de millones de células). En el ámbito del delito fiscal, el que sufre la lesión al bien jurídico (en este caso el patrimonio de la Hacienda Pública) es el organismo Tributario y si bien es cierto que nos afecta a todos los ciudadanos que componemos el Estado, éste es el que sufre el delito como persona individual. A mayor abundamiento y reforzando lo que se ha venido sosteniendo, desde la óptica civilista se señala que «*persona*» es todo individuo al que el Derecho reconoce como miembro de la comunidad, otorgándole la aptitud de ser titular de relaciones jurídicas, es decir tiene capacidad jurídica<sup>495</sup>. De ahí que sea necesario atender a un concepto normativo de persona, ya que el individuo no puede formar parte de la sociedad si no es precisamente en su rol de persona<sup>496</sup>, y que el concepto de ser humano no le es accesible al sistema jurídico como tal, sino a través precisamente de la persona. Es por todo lo expuesto con antelación que el Estado, en cualquiera de las interacciones que tenga con sus demás entornos, lo hará siempre como ente individual en tanto persona.

---

<sup>495</sup> ALBADALEJO, Manuel, *Derecho Civil I. Introducción y PG. Volumen primero. Introducción y Derecho de la Persona*. 14<sup>ª</sup>. ed. JM Bosch Editor S.A., Barcelona 1996, pág. 373 y ss.

<sup>496</sup> PIÑA ROCHEFORT, Juan Ignacio, *ibidem*, pág. 279



**CAPÍTULO IV**  
**IMPUTACIÓN OBJETIVA EN EL DELITO**  
**TRIBUTARIO**

## I. Perspectiva victimodogmática del delito de defraudación tributaria.

### A) Participación de la víctima en el delito

La función de la victimodogmática, en palabras de SILVA SÁNCHEZ, consiste en examinar hasta qué punto las víctimas que contribuyen en el hecho delictivo son corresponsables del mismo (por haber contribuido con actos dolosos o imprudentes) y, seguidamente, en que medida pueden influir –en sentido atenuatorio o incluso eximente- en la responsabilidad criminal del autor<sup>497</sup>. Sin embargo, para llegar a tal conclusión se deberá tener en cuenta el principio de autorresponsabilidad, visto bajo dos supuestos: el prejurídico y bajo el sistema normativo funcional. El concepto prejurídico de auto-responsabilidad es un concepto totalmente desvinculado de la norma, por tanto para poder determinar dicho concepto, es necesario *prima facie* seguir tres lineamientos previos, antes de trasladarlo al ámbito jurídico penal.

En primer término, el funcionamiento de la idea de autorresponsabilidad como concepto positivo es constitutivo del ámbito del sujeto; en el cual se deberá además de traspasar al ámbito interpersonal y finalmente se deberán tomar en cuenta las conclusiones obtenidas, al ámbito jurídico<sup>498</sup>. El lineamiento de la autorresponsabilidad visto desde la óptica prejurídica separa el ámbito normativo para poder partir de la vinculación del concepto de libertad. En este sentido es conveniente destacar que la persona no se pone en relación directa con el derecho, sino consigo misma, puesto que el concepto de libertad no debe partir de lo establecido por lo que pudiera entender el ordenamiento jurídico, pues la libertad

---

<sup>497</sup> Vid. SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, «La consideración del comportamiento de la víctima en la teoría jurídica del delito. Observaciones doctrinales y jurisprudenciales sobre la "victimodogmática"» en *La Victimología, CDJ, CGPJ*, Madrid 1993, pág. 18

<sup>498</sup> CANCIO MELÍA, Manuel, *Conducta de la víctima...*2001, págs 266 y ss

de determinación de relaciones compete en todo caso a las personas basados precisamente en su propia libertad.

En el campo normativo, la responsabilidad se fundamenta en un ámbito positivo del plano interpersonal, estableciéndose de esa manera una relación jurídica y un injusto personal como la violación o puesta en peligro de la libertad ajena. Bajo esta óptica se puede establecer que las relaciones de los seres humanos son creadas por ellos mismos en cuanto personas. La relación interpersonal concatenada a la norma jurídica, permitirá comprender que la acción de una persona (en este caso la víctima), e influirá en la determinación del carácter antijurídico o no de la acción de otra persona (el autor)<sup>499</sup>.

A efectos de clasificar dogmáticamente los diversos supuestos, se debe partir de una referencia de la propia víctima, pues cuanto mayor sea el dominio del hecho por parte de esta, menor será la graduación del injusto para el agente. Así en los supuestos de la intervención *cuasi* dolosa de un tercero en una autolesión, impide jurídicamente establecer un injusto para el agente, pues la situación entre la voluntad, acción y resultado, se encuentran en la propia esfera de la víctima. De ahí que el principio de autorresponsabilidad del lesionado, no hará punible la conducta de quien ha participado activamente en la autolesión que se causa un sujeto, toda vez que la autopuesta en peligro querida y realizada por propia responsabilidad, siempre que se trate de bienes jurídicos disponibles, no es típica si se realiza el riesgo consiente de la puesta en peligro y tampoco puede ser punible la participación a falta de un hecho típico.

Ahora bien, en el ámbito del delito tributario, en este caso el Estado en base a su principio de libertad interactúa con el propio delincuente. Piénsese que es el Estado el que determina el camino a seguir respecto a la política fiscal, dicho de otra manera es el que determina que actos jurídicos del tráfico comercial se gravan con algún tipo de tributo, así como desde que cuantía se debe pagar o si se

---

<sup>499</sup> CANCIO MELÍA, Manuel, *ibidem*, pág. 269

esta exento de impuestos, por tanto cabe apreciar que existe una interacción víctima /delincuente. En estos supuestos, el delincuente tributario aprovecha su situación en el plano relacional con la víctima (Estado a través de la AT), para realizar conductas perfectamente neutras en el ámbito jurídico-penal<sup>500</sup>, para causar un *minus* a la Hacienda pública, tratando de engañarla «*lícitamente*».

## B) El fraude en el delito tributario

Cierto sector doctrinal tiende a señalar que para la comisión del delito fiscal, fundamentalmente debe existir un ánimo de lucro (que se desprende del fraude) como elemento subjetivo del injusto típico<sup>501</sup>, de ahí que consideren necesario la concurrencia del engaño y el error. Sin embargo, consideramos que el elemento fraude no se debe de ligar meramente como un elemento naturalístico<sup>502</sup>, pues siguiendo la exposición de la teoría de la infracción del deber el delito fiscal sólo requiere, para su comisión, la infracción de las normas tributarias que establecen la obligación del pago de los tributos y la superación de la cuantía mínima establecida en el tipo; por tanto, el desvalor de acción del injusto del delito fiscal viene integrado por la infracción de deberes formales tributarios<sup>503</sup> independientemente del animo de su autor. Así se ha pronunciado el TS, en la sentencia 44/2003, de 3 de abril (ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), que al efecto señala: «El delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la «elusión de tributos» que es esencialmente un comportamiento omisivo». Por lo

---

<sup>500</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. «Ingeniería financiera y Derecho penal» en *Fenómenos delictivos complejos*, CDJ, CGPJ, Madrid 1999, págs. 165 y ss.

<sup>501</sup> *Vid.* Por todos a BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Delitos contra...* 2000, pág 85.

<sup>502</sup> SÁNCHEZ –OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo, «El elementos «fraude» en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social» en SILVA SÁNCHEZ, Jesús María (coord) *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económica empresarial*. Marcial Pons, Madrid 2003, pág. 123.

<sup>503</sup> MARTÍNEZ –BUJAN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal...* 1999, pág. 330

hasta aquí expuesto se puede vislumbrar que para la configuración del delito de defraudación tributaria no constituye una modalidad de la estafa, puesto que el delito fiscal es un delito de infracción del deber. Respecto a la no vinculatoriedad de la estafa en el delito tributario, se ha pronunciado el TS en la sentencia 751/2003 de 28 de noviembre, (Ponente: Candido CONDE-PUMPIDO TOURÓN), que al efecto señala: «El delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada mise en scène o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva».

## II. Deber de veracidad en el delito tributario

Según lo dispone el diccionario de la Real Academia, la voz «veraz», proviene del latín *verax -ācis*, que significa decir, usar o profesar siempre la verdad. No obstante en el ámbito del Derecho penal, no siempre la falta de veracidad es motivo de punibilidad, es decir no existe un deber general de veracidad por parte de los particulares<sup>504</sup>, que sea punible.

Este deber de veracidad no sólo se circunscribe a un ámbito oral, sino que también se presenta en las manifestaciones escritas. Éstas últimas, son las que han presentado mayor atención tanto en el ámbito de la doctrina como de la jurisprudencia. Así en torno a las falsedades ideológicas que comenten los particulares, la STS 869/1997 de 13 de junio, (ponente: GRANADOS PÉREZ), manifestó: «... Jurisprudencia más reciente ha venido a precisar, cuando se trata de particulares, como sucede en el caso que examinamos, que ni la función probatoria, ni las otras que se dejan expresadas, propias de todo documento, resultan afectadas cuando el particular falta a la verdad haciendo una declaración mendaz de los hechos. Así en la sentencia de 6 mayo 1993 ( [RJ 1993\3852](#) ) se expresa que la remisión legal -indiferenciada a todas las modalidades del artículo 302 del Código Penal- no supone, según un autorizado criterio doctrinal, que el particular esté en situación de cometer todas y cada una de las modalidades falsarias previstas, entre ellas la descrita en el número 4.º del mencionado precepto ; se aduce que el depositario de la fe pública es la única persona jurídicamente obligada a decir verdad, que la mendacidad de los hechos narrados por el particular no ha de propagarse al documento, y se subraya la condición de simple testimonio que no debe tener más grave consideración penal que el testimonio falso ante la Autoridad judicial. Lo que el fedatario garantiza, cuando autoriza el otorgamiento de una escritura pública, está legalmente concretado en el artículo

---

<sup>504</sup> CODERCH PABLO, Salvador / SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*, Civitas, Madrid, 1999, pág.77

1218 del Código Civil y unánimemente asumido por la doctrina, como bien refleja, entre otras muchas, la Sentencia de 12 febrero 1992 ( RJ 1992\980 ) de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, en la que se expresa que «es doctrina unánimemente aceptada la de que los documentos públicos dan fe del hecho de su otorgamiento y de la fecha, no de la verdad intrínseca referida a las declaraciones vertidas por los otorgantes». La fe pública notarial lo único que acredita, pues, es el hecho que motiva el otorgamiento de la escritura pública y su fecha, así como que los otorgantes han hecho ante Notario determinadas declaraciones, pero no la verdad intrínseca de éstas, ni a la intención o propósito que ocultan o disimulan ya que ello escapa a la apreciación notarial. La posición actual de esta Sala está bien reflejada en la Sentencia de 18 marzo 1991 ( RJ 1991\2311 ) en la que se declara que «no habrá falsedad cuando no se afecten las funciones esenciales del documento, es decir, la función de perpetuación (fija la manifestación de voluntad de alguien), la función probatoria (permite probarla) y la función de garantía (permite identificar al autor de la declaración de voluntad)» Añade dicha sentencia que «ni la función de perpetuación ni de garantía sufre el menor detrimento, cuando la escritura perpetúa eficazmente la manifestación de voluntad del vendedor y la firma permite identificar al autor de la misma. Tampoco la función probatoria ha sido afectada en lo más mínimo, toda vez que la escritura pública de compraventa no tiene la función de probar si el que vende es o no el propietario del inmueble. La escritura prueba lo que se declaró, pero no la verdad de lo declarado». La doctrina más reciente de esta Sala que se deja expresada es igualmente predicable de los documentos mercantiles, por lo que, con igual o mayor razón, tampoco integrará falsedad documental cuando el contenido de las declaraciones de voluntad vertidas por un particular en un documento mercantil o en un documento privado sean mendaces. A tenor de lo establecido en los artículos 1225 del Código Civil los documentos privados sólo prueban lo declarado entre las partes y la fecha frente a terceros en los supuestos previstos en el artículo 1227 del mismo Texto Legal. La función probatoria se extiende en estos casos al hecho de la declaración y la identidad de quien la asume pero no a la veracidad de lo manifestado. La mera declaración mendaz de un particular en un documento

mercantil, acorde con la doctrina expuesta, no puede subsumirse en el supuesto previsto en el número 4.º del artículo 302 del derogado Código Penal. Ello no significa que los hechos que se declaran probados por el Tribunal de instancia, en la causa que es objeto de este recurso, no puedan subsumirse en otro de los supuestos previstos en el artículo 302 y en concreto en el que se menciona en su número 9., igualmente aplicado por el Tribunal sentenciador»

De lo expuesto con antelación se desprende que, si bien existe una declaración mendaz expresada por el particular, ello en manera alguna incide en la consecución de un delito de falsedad documental, pues una cosa es que dicha mendacidad es el propio documento y otra que la mendacidad sea lo declarado en el documento auténtico<sup>505</sup>. En este sentido cabe señalar que la *ratio* de los delitos de falsedad (documental) es proteger el tráfico jurídico a través de los documentos que las prueban y no así la veracidad de lo que declaren los particulares. Máxime que el deber de veracidad se encuentra delimitado en el ámbito jurídico-penal a aquellos funcionarios que por sus propias funciones tengan asignada la dación de fe pública siempre que estén sometidos a un deber de veracidad<sup>506</sup>.

Ahora bien, la infracción al deber de veracidad que cometa un particular en determinados supuestos puede provocar una sanción penal, no obstante la inexistencia de un perjuicio patrimonial, en los supuestos que existan deberes especiales por parte de los particulares<sup>507</sup>. Estos deberes han sido señalados fragmentaria mente por el legislador penal en los siguientes supuestos:

a) El deber de veracidad en el delito de estafa. La simulación de un negocio jurídico que perjudique a un tercero<sup>508</sup>, realizada a través de actos en los que el sujeto declare situaciones diversas a la realidad, mientras no se afecte a la

---

<sup>505</sup> BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, *Falsedad documental, estafa y administración desleal*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2007, pág. 29

<sup>506</sup> CODERCH PABLO, Salvador / SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *o.u.c.*, pág. 79

<sup>507</sup> *Vid.* CODERCH PABLO, Salvador / SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *ibidem*, pág. 81

<sup>508</sup> CODERCH PABLO, Salvador / SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *ibidem*, pág. 95



autenticidad del documento, estaremos ante un delito de estafa. En este sentido se ha pronunciado la STS 123/2007 de 20 febrero (ponente: RAMOS GANCEDO), cuyo tener literal señala: «... si el librador de las letras hubiera elaborado las mismas, simulando su existencia, por ejemplo falsificando la firma del aceptante. En este caso habría simulado un documento e inducido a error sobre su autenticidad, situación no coincidente con la descrita en el hecho probado en el que dos partes, librador y librado, de común acuerdo, quieren documentar una declaración de voluntad. El documento creado es autentico porque las dos partes han convenido en la redacción de las cambiales. La mendacidad resultante de reflejar documentalmente una relación jurídica subyacente inexistente no será un documento típicamente falso, por cuanto las letras son autenticas y responden a lo que se ha plasmado en sus soportes documentales, sin perjuicio de que el contenido del documento autentico pueda suponer un contrato simulado, cuya antijuridicidad aparece recogida en otros tipos penales. La simulación a que se refiere el art. 390.1.2, es una simulación del documento no de la relación subyacente. Igualmente aborda esta resolución la cuestión del negocio jurídico causal de la letra de favor, y a este respecto se establece que la inexistencia del negocio jurídico subyacente como causa de una simulación falsaria se compagina mal con el carácter formal y abstracto con que quede regulada la letra de cambio por la Ley 19/85, de 16.7, Cambiaria y del Cheque, cuya Exposición de Motivos destaca la contradicción entre la presente regulación y la regulación anterior de la letra de cambio, contemplada en el Código de Comercio, que estaba inspirada en una «concepción instrumental de la cambial, sobre la que incidían directamente todos los avatares del negocio causal». La regulación actual de la letra de cambio es eminentemente abstracta, lo cual tiene su mejor manifestación en el régimen de excepciones, arts. 20 y 67 Ley Cambiaria y así, en principio, el negocio jurídico subyacente o causal no tiene relevancia para la eficacia jurídica de la misma. En esta dirección, la STS 1299/2002 ( RJ 2002, 7771) dice que «no puede hablarse de simulación de documento por el hecho de que unas letras de cambio carezcan de causa porque el negocio cambiario es constitutivamente abstracto: una letra vacía de contenido puede ser, eventualmente un instrumento engañoso idóneo para

cometer un delito de estafa, pero, en ningún caso una letra jurídicamente falsa o simulada». En análoga dirección las sentencias de esta Sala 1071/99 de 25.6 ( RJ 1999, 5986), 1880/2002 de 16.11 ( RJ 2002, 10867) y 1632/2003 de 5.12 ( RJ 2003, 9568), han señalado que efectivamente no existe falsedad documental, por no verse afectada la autenticidad de un documento si el mismo contiene datos, hechos, narraciones o declaraciones de voluntad atribuidas a quienes realmente son sus autores.»

b) En los delitos de falso testimonio, previstos en los artículo 458 y subsiguientes, en donde la conducta mendaz además de afectar la seguridad en el tráfico jurídico<sup>509</sup>, interfieren gravemente en la búsqueda de la verdad dentro del proceso penal<sup>510</sup>.

c) En los delitos societarios, también se regulan diversos deberes de veracidad, concretamente el artículo 290 del CP, establece la punibilidad para los administradores, de una sociedad, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad.

d) De igual manera, el artículo 310 del CP penaliza la conducta de aquellos sujetos que obligados por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales, llevaren contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa, no anotado en los libros de negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas teniendo la obligación de hacerlo, o hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

---

<sup>509</sup> Vid. al respecto a LASCURAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio / MENDOZA BUERGO, Blanca / RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo (coord.), CP, Thomson-Civitas, 2004, Navarra, 2004, pág. 2174

<sup>510</sup> Vid. BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, o.u.c., pág. 32

e) El legislador ha penalizado la falsedad relativa a los estados contables, en el delito de insolvencias punibles previsto en el artículo 261 del CP.

f) Otra clasificación diversa al CP respecto a los deberes de veracidad es la establecida por la jurisprudencia<sup>511</sup>. En este sentido podemos señalar como perteneciente a dicho ámbito aquellos documentos oficiales por destino, bajo este supuesto entran todos aquellos documentos con declaraciones personales o no presentados a la Administración para que surtan efectos en la actividad de esta. Es decir cuando se consideran documentos oficiales, puesto que cuando el documento privado nace con el único destino de producir efectos en el orden oficial o en el seno de las Administraciones públicas; *verbigratia* finiquitos falsificados con el único y exclusivo fin de surtir efectos en demandas presentadas en los Juzgados.

Específicamente en el ámbito del delito de defraudación tributaria cabe precisar que no obstante a pesar de la no existencia de un precepto en concreto que imponga la obligación a los contribuyentes de que sus declaraciones sean veraces, este deber se puede deducir de lo establecido en el artículo 20.1 de la LGT, que señala que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Precisamente es obligación del contribuyente manifestar la veracidad y existencia del hecho imponible. Además que a este deber de veracidad se le añaden los deberes de declaración y otros deberes positivos, por tanto para la configuración del delito tributario basta con el peligro en que se situó al bien jurídico y con tal conducta se puso entre dicho la vigencia del artículo 305 del CP.

La posición anterior tiene repercusión en el ámbito práctico, ya que al establecerse un deber de veracidad en el ámbito de la defraudación tributaria no

---

<sup>511</sup> Vid. BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, *loc. cit.*

va a ser necesaria para su configuración la existencia de una *mise en scene*<sup>512</sup>, puesto que el obligado tributario al faltar a su deber de veracidad ante la Hacienda pública comete la infracción tipificada en el artículo 305 del CP. Sin embargo, no se debe tomar como único criterio la inveracidad en la declaración tributaria, sino que es un requisito más a añadir, para su configuración, pues además de la inveracidad, se deben de agregar diversos elementos como la cuantía o el dolo, entre otras.

---

<sup>512</sup> No obstante para cierto sector de la doctrina señala que el simple incumplimiento de los deberes tributarios es atípico en tanto no concurra una concreta *mise en scene*, Vid. en este sentido a BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SÁGESSE, Silvina, *Delitos contra ...*, 2000, pág. 49

### III Conductas neutrales

En opinión de WOHLLEBEN, las conductas neutrales son aquellas que quien las ejecuta las hubiera realizado frente a todo el que se hallara en la situación del autor, porque él, con su acción, persigue fines propios jurídicamente no desaprobados que son independientemente del hecho de su autor<sup>513</sup>. Ahora bien, de la definición anterior se desprende que en dicha figura encontramos tanto elementos objetivos como subjetivos. Por cuanto hace a los primeros, se trata de conductas que se adecuan plenamente al rol que desempeña el sujeto, es decir que se encuentran plenamente amparadas en base a la función que desarrollaba el sujeto, *verbigratia* la función del asesor fiscal es aconsejar en temas tributarios y ayudar a la realización de las diversas autoliquidaciones y declaraciones para que se puedan presentarlas ante la Hacienda pública. En el ámbito subjetivo, es preciso señalar ciertos matices antes de plantear su repercusión en las conductas neutrales. En un principio el fuero interno (que es donde se desarrolla el ámbito subjetivo del individuo) no puede constituir objeto de intervención penal, puesto que el conocimiento en su configuración natural no representa ninguna perturbación social, ámbito que en tanto no se haga manifiesto resulta impenetrable para la esfera jurídica<sup>514</sup>.

Ello revela por qué el Derecho penal no penetra en la esfera interna del individuo y por tanto no puede establecer dicho ámbito interno como objeto de imputación, en razón de su limitada constitución que proscribiera toda posibilidad

---

<sup>513</sup> Citado por ROBLES PLANAS, Ricardo, en *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, Madrid-Bracelona, 2003, pág. 33

<sup>514</sup> En este sentido JAKOBS afirma a este respecto que «... ámbito privado, esto es, de la esfera civil interna. Ésta es, en la relación del ciudadano con el Estado, parte del ciudadano como sujeto. Cuando el Estado se inmiscuye en el ámbito privado determina la privacidad y con ella la posición del ciudadano como sujeto; sin su ámbito privado el ciudadano no existe. Si los seres humanos produjeran y desplazaran consigo su morada al modo de la concha del caracol, sería perceptible por los sentidos que la morada pertenece a lo interno de la misma forma que el cuerpo. Pero no existe ningún impedimento para abandonar el concepto naturalista de sujeto y determinar el alcance del sistema normativamente; entonces una habitación alquilada puede ser equiparada a la concha de un caracol». (cursivas añadidas) Vid. en JAKOBS, Günther, *Estudios de Derecho...* 1997, pág. 297

de imputación de la culpabilidad. En este sentido el principio de culpabilidad sólo puede advertirse mediante la imposición de una pena en base al comportamiento doloso o imprudente del sujeto, más nunca se podrá imponer una pena en base a un conocimiento distinto a los mencionados. Así podemos afirmar que sólo el conocimiento que admite graduación puede ser castigado con una pena<sup>515</sup>. En el ámbito de la teoría psicologística que fundamenta la culpabilidad<sup>516</sup>, en relación al elemento cognitivo, lo dejan intocado en base a su *ratio* naturalística. El modelo de imputación, defendido por la teoría final de la acción, se encuentra influenciado por el psicologismo, y por tanto no se puede normativizar «*el conocimiento*», ya que para éste sólo es necesario en su manifestación natural como un ejercicio consciente de finalidad para dar contenido al dolo. Lo que importa en la teoría final de la acción es que el sujeto, en virtud del conocimiento, respecto al suceso natural, establece un punto final a donde va a dirigir su acción, es en ese momento cuando evalúa los factores concomitantes, selecciona los medios, e impulsa finalmente la acción para conseguir el plan efectuado originariamente en la mente del autor<sup>517</sup>. En este sentido se puede afirmar que la determinación para cometer el injusto penal radica en la mente del autor en una conexión psicológica entre éste y el resultado.

---

<sup>515</sup> STRATENWERTH, Günter, *Derecho penal...* págs. 146 y ss

<sup>516</sup> VON LISTZ, Franz, señala que: «*La relación subjetiva entre el hecho y el autor sólo puede ser psicológica*», *Vid. en Tratado de Derecho penal*, 4ª ed., T.II, trad. de la 20ª edición alemana por LUÍS JIMÉNEZ DE ASUA y adicionado con el Derecho penal español por Quintiliano SALDAÑA, Madrid, 1999, pág.388

<sup>517</sup> *Vid. a WELZEL, Hans, que aduce que: «Toda acción consciente es conducida por la decisión de la acción, es decir, por la conciencia de lo que se quiere —el momento intelectual— y por la decisión al respecto de querer realizarlo —el momento volitivo. Ambos momentos, conjuntamente, como factores configuradores de una acción típica real, forman el dolo (= "dolo de tipo". La acción objetiva es la ejecución adecuada del dolo. Esta ejecución puede quedar detenida en sus comienzos: en la tentativa; en este caso, el dolo va más allá de lo que logra alcanzar. Si la decisión al hecho es ejecutada adecuadamente hasta el término, el hecho está consumado. En este caso, el hecho total no sólo ha sido querido dolosamente, sino también ejecutado dolosamente. Aquí, el dolo es un elemento final de la acción, en todo su contenido. El dolo como mera resolución es penalmente irrelevante, ya que el Derecho Penal no puede alcanzar al puro ánimo. Sólo en los casos en que conduzca a un hecho real y lo gobierne, pasa a ser penalmente relevante. El dolo penal tiene siempre dos dimensiones: no es sólo la voluntad tendiente a la realización típica, sino también la voluntad capaz de la realización del tipo. Esta función final-objetiva del dolo para la acción se presupone siempre en el Derecho Penal, cuando se define el dolo como conciencia del hecho y resolución al hecho.»* (cursivas añadidas), en *Derecho penal alemán, PG.*, 11ª ed., 2ª ed. castellana, trad. Juan BUSTOS RAMÍREZ / Sergio YAÑEZ PÉREZ, Editorial jurídica de Chile, 1976, pág. 94 y ss.

Se ha planteado que la figura de las conductas neutrales se desarrolla únicamente en el ámbito de la participación; no obstante, para poder desarrollar si efectivamente las conductas neutrales se desarrollan exclusivamente en la participación, es necesario establecer *prima facie* el contenido del concepto de conductas neutrales<sup>518</sup>. El desarrollo de una conducta neutral, nace bajo la ejecución de una conducta estándar, es decir, son conductas *per se* lícitas que tiene como fundamento la creación de juridicidad respecto al que se dirigen. Estas conductas generalmente se dan en las comunicaciones sociales altamente reguladas<sup>519</sup>, por esta razón, los sujetos no configuran su comunicación, sino más bien la adaptan al estándar previamente definido.

En las conductas neutrales existe por lo regular un común denominador, a saber, que el sujeto que lleva acabo dicha conducta sabe que un tercero utilizará su aportación para cometer el delito. No obstante, no se puede perder de vista que la conducta que practica el sujeto se realiza en el marco de una actividad cotidiana, es decir conforme al rol que este desempeña<sup>520</sup>. En este sentido el asesor fiscal que a sabiendas de que la información que le da su cliente es falsa elabora una autoliquidación, o el supuesto dentro de este tópico más famoso en Alemania del empleado del Banco Dresdner que realizó diversas operaciones (transferencias a un banco extranjero) por encargo de un cliente sabiendo que tales transferencias tenían como finalidad la defraudación de tributos<sup>521</sup>, actúan bajo un ámbito de libertad reconocido por el Estado a sus ciudadanos, que coincide precisamente con su actividad cotidiana. De ahí, que bajo esta perspectiva dichos sujetos no se les puede considerar partícipes del delito cometido por terceros que aprovecharon su actuar para cometer el delito, en razón de que el significado social de su conducta

---

<sup>518</sup> Cfr. ROBLES PLANAS, Ricardo, *ibidem*, pág. 33

<sup>519</sup> *Vid.* ROBLES PLANAS, Ricardo, *ibidem*, pág. 34

<sup>520</sup> *Vid.* ROBLES PLANAS, Ricardo, *ibidem*, págs. 275 y ss.

<sup>521</sup> Caso citado por ROBLES PLANAS, Ricardo, *ibidem*, pág. 37, nota 47.

coincide bajo esta perspectiva con el significado normativo de neutralidad o de concordancia con la vigencia de las normas de un Estado de libertades.

No obstante, no podemos pasar por alto que, si bien la conducta se desarrolla en concordancia con la vigencia de la norma, no podemos desconocer que precisamente el sujeto tiene conocimiento de que su conducta favorece un hecho delictivo de un tercero. Empero, a esta objeción se puede contraponer que el conocimiento es únicamente un dato psíquico no perteneciente al rol del sujeto, esto tiene su fundamento en que una mera representación de su psique, si bien lo puede acompañar en su actuar, si en el contexto social de la acción no le es exigible jurídicamente poseerlo ni aplicarlo, su conducta es atípica. De vuelta con los ejemplos anteriores el asesor fiscal o el empleado bancario pueden saber que sus clientes pretenden defraudar a la Hacienda pública, no obstante el mero conocimiento que ellos deben tener, no forman parte de su respectivo rol, ya sea como asesor o como empleado bancario, puesto que en tales profesiones su función no es vigilar que sus clientes comentan defraudaciones tributarias. De ahí que conocimiento especial no pone una conducta cotidiana a la comunidad delictiva de terceros que se aprovechan de las aportaciones brindadas en el marco de una actividad neutral.

Atendiendo a las teorías psicológicas, en las que se atiende a, que los conocimientos especiales son punibles, se entenderá que las conductas neutrales serán motivo de sanción jurídico penal, puesto que todo lo que el sujeto se represente en la mente se convertirá en objeto de intervención penal. Teorías que en la actualidad no son de recibo, en virtud de que a nadie se le puede imputar jurídico-penalmente una comunicación conforme a su rol. Máxime que el autor del delito en cualquier parte puede conseguir, el servicio que se le presta, puesto que dicho servicio es una comunicación socialmente aceptada. En este sentido podríamos afirmar que las expectativas que se esperan de un ciudadano fiel a la norma no va más haya de sus conocimientos estandarizados que pertenecen a una actividad determinada en un ámbito social parcial concreto. No obstante WELZEL



supera en este sentido dicha teoría psicológica, puesto que establece el criterio de la adecuación social<sup>522</sup> que se refiere a una serie de valoraciones que se corresponden con el ordenamiento social de la vida históricamente constituido. Lo socialmente adecuado se identifica así con el estado normal de libertad social de la acción. De ahí que en primer termino se debe de observar si la conducta es adecuada o no para *posteriori* valorar el conocimiento del sujeto.

La teoría normativa, en contraposición de las teorías psicológicas no interpreta el ámbito subjetivo, sino que le atribuye a la conciencia del sujeto un significado penalmente relevante. Bajo esta perspectiva resulta más que necesario verificar si la conducta se adecua socialmente o por el contrario tiene un significado social perturbador, para *posteriori* poder determinar si tal significado, puede ser imputable a su autor. En este sentido la adecuación social de la acción no es casual, sino más bien, bajo este criterio se podrá afirmar que no existe una conducta penalmente relevante sin un contexto social concreto. Así se tendrá que la adecuación social forma parte del significado normativo de la conducta, por tanto resulta baladí en este ámbito saber si esta se realiza mediante acción u omisión, puesto que lo determinante es que dicha conducta responda al rol de la persona. Bajo esta perspectiva podemos señalar que los tipos penales no expresan contenidos sin sentido es decir conductas abstractas, pues éstas son siempre referidas a un contexto social en específico.

En el ámbito de las conductas neutrales, se viene desarrollando mayoritariamente en el plano de la participación, como una especie de casos que, en vista de su peculiaridad neutral, obliga un tratamiento diferenciado de los demás supuestos de inducción y complicidad<sup>523</sup>. No obstante consideramos que si bien dichas conductas neutrales son perfectamente encuadrables en la

---

<sup>522</sup> Vid. respecto a la adecuación social un amplio trabajo monográfico a ROLDÁN BARBERO, Horacio, *Adecuación social y teoría jurídica del delito. Sobre el contenido y los límites de una interpretación sociológica restrictiva de los tipos penales*, Universidad de Córdoba, 1992, *passim*.

<sup>523</sup> Vid. ROBLES PLANAS, Ricardo, *La participación...*, 2003, págs.39 y ss

participación, también estas se podrán presentar en el ámbito de la coautoría, *verbigratia* el conocido caso del camarero<sup>524</sup>. Puesto que no es óbice que se cause directamente el resultado, siempre y cuando sea la conducta adecuada al rol del interviniente la que directamente cause el resultado lesivo<sup>525</sup>.

Diversas críticas han salido al paso de las conductas neutrales, manifestando que estas no justifican la adopción de medidas diversas para casos «normales» de complicidad<sup>526</sup>, sustentándose tal postura en que la ley no conoce limitaciones en las formas de participación en base a determinados medios, por tanto toda contribución dolosa de un tercero es apta para constituir la complicidad. Además si en tal conducta se sabe las intenciones del tercero y pese a ello se realiza, no estaremos ante una conducta neutral, sino mas bien, ante una lesión al bien jurídico, no obstante se matiza que dicha lesión es accesoria<sup>527</sup>. Otra crítica se fundamenta, en que toda conducta puede ser neutral si se inserta en un campo social inocuo y esto no quita *per se* que dicha conducta no sea delictiva. Sin embargo a tales críticas, se debe señalar lo siguiente:

a) Las conductas neutrales más que tratar de desarrollar conceptos de imputación diversos, trata de trazar la delgada frontera de los objetivamente imputable a título de participación, pues en esta figura lo que se trata es de analizar si se establecen los requisitos necesarios para saber si tal conducta es jurídico-penalmente relevante.

---

<sup>524</sup> Ejemplo planteado por JAKOBS, Günther, en el que: «Un estudiante de biología gana algún dinero trabajando por las tardes como camarero. Cuando se le encarga servir una ensalada exótica descubre en ella una fruta de la que sabe por sus estudios que es venenosa. De todos modos, sirve la ensalada» (cursivas añadidas) Vid. en La imputación objetiva ..., 1996, pág. 137. No obstante en el concreto ámbito del delito tributario las conductas neutrales de causación directa del resultado, difícilmente se podrán presentar, por la misma complejidad de la relación contribuyente / Hacienda pública.

<sup>525</sup> Vid. ROBLES PLANAS, Ricardo, *La participación...*,2003, pág.40

<sup>526</sup> Vid. ROBLES PLANAS, Ricardo, *La participación...*,2003, pág. 43

<sup>527</sup> Vid. ROBLES PLANAS, Ricardo, *l.o.c.*

b) Por otra parte, no es dable señalar que una conducta no es neutral en razón de que no existen conductas cotidianas de complicidad, puesto que participar en un evento delictivo nunca puede ser neutral, sin embargo tal crítica resulta desenfocada puesto que de lo que se trata es precisamente de poder establecer si con tal conducta se participó o no en el delito.

c) Finalmente, resta señalar que la noción de neutralidad se fija en el contexto social que se desarrolla, sin embargo este supuesto se resuelve al igual que la figura del riesgo permitido<sup>528</sup>, pues no será objetivamente imputable a su autor aquella conducta que no obstante a lo previsto las consecuencias de su actuar se mueve en el ámbito de lo jurídicamente tolerado.

Para dar respuesta a la casuística de los supuestos de complicidad mediante conductas neutrales, han surgido diversas soluciones doctrinales. En primer lugar, las teorías extensivas se basan en que la complicidad representa en aquéllos casos en que se coopera dolosamente a la comisión de un delito ajeno y en este sentido las conductas neutrales serán punibles en tanto que exista causalidad, dolo e incremento de riesgo en la producción del resultado<sup>529</sup>. Sin embargo, la postura que se acaba de mencionar no es de recibo por la doctrina mayoritaria, ya que esta es partidaria de restringir la punibilidad en el ámbito de la tipicidad. Por otra parte, se manifiestan de igual manera teorías subjetivas que establecen que la distinción entre la complicidad punible de una conducta neutral se basa en el ámbito interno del que ejecuta la acción favorecedora, es decir sobre el dolo, conocimientos especiales, finalidad, relevancia, etc. Ya de antiguo se planteaba tal postura en la «teoría de la impunidad por dolo eventual», misma que proponía que solo existiría complicidad en los supuestos que el sujeto tuviera la intención

---

<sup>528</sup> Respecto a la figura del riesgo permitido *vid.* al respecto a ANARTE BORRRALLO, Enrique, *Causalidad e imputación objetiva en Derecho penal. Estructura. Relaciones y perspectivas*, Universidad de Huelva, 2002, págs. 222 y ss

<sup>529</sup> *Vid.* ROBLES PLANAS, Ricardo, «Las conductas neutrales en el ámbito de los delitos fraudulentos. Espacios de riesgo permitido en la intervención del delito», en SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *¿Libertad económica o fraudes punibles. Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003, pág. 21

de cooperar como consecuencia de su acción<sup>530</sup>. En la actualidad cierto sector de la doctrina, sostiene una postura similar a la planteada *ex ante*<sup>531</sup>. Para OTTO, el criterio que resulta decisivo para delimitar las acciones punibles de las neutrales en el ámbito de la complicidad es la clase de dolo con que el participe abarca la comisión del delito<sup>532</sup>. De lo que se desprende que al igual que la postura de la teoría de la impunidad por dolo eventual el sujeto que favorece deberá quedar impune cuando se reconoce la posibilidad de la comisión del delito por parte de su autor. Si el dolo va más allá del mero conocimiento de la probabilidad de la producción del resultado lesivo, entra ya en el plano del dolo directo y por tanto se deberá castigar como complicidad.

Ahora bien, al igual que las posiciones subjetivas, parte de la doctrina ha tratado de definir el ámbito de las conductas neutrales a través de posiciones puramente objetivas, las cuales ponen en el juicio de valor el significado normativo del hecho, como algo que traspasa las fronteras de la mente del autor, por manifestar *per se* una infracción normativa. En ese sentido lo primordial para la imputación no es el ámbito subjetivo, sino el sentido objetivo de una conducta<sup>533</sup>. El pensamiento objetivista propone establecer un juicio de responsabilidad, basado en que la punibilidad aportación mediante una actividad socialmente aceptada se condicione al sentido objetivo de la infracción de la conducta. Dicho pensamiento como ha quedado de manifiesto en líneas anteriores recibió mayor impulso con la teoría de la adecuación social de WELZEL, de ahí que resulte necesario a la luz de esta teoría que para valorar cualquier forma de comportamiento se deba de examinar la conducta exterior y no así el ámbito subjetivo de la mente del sujeto. En el ámbito de la intervención delictiva bajo una

---

<sup>530</sup> ROBLES PLANAS, Ricardo, «Las conductas neutrales...», pág. 22

<sup>531</sup> En efecto dicho sector distingue las acciones llevadas a cabo con dolo directo o dolo eventual se diferencian en que cuando la conducta es llevada a cabo con dolo directo se deberá de observar que existe una referencia delictiva y por tanto existirá una complicidad punible. *Vid.* al respecto a ROXIN, Claus, *Derecho penal...*1997, pág.424

<sup>532</sup> Citado por ROBLES PLANAS, Ricardo, «Las conductas neutrales...», pág. 23

<sup>533</sup> Cfr ROBLES PLANAS, Ricardo, *La participación...*,2003, págs. 177 y ss.

perspectiva objetivista se puede llegar a la conclusión de que las conductas neutrales no son más que la concreción del riesgo permitido en los supuestos de favorecimiento a un delito mediante la realización de una actividad cotidiana o estereotipada a una profesión u oficio.

La impunidad de una conducta neutral se deberá interpretar en el contexto social de actuación mediante la comprobación de si el sujeto actuó conforme a su rol. En este sentido podremos afirmar que todo sujeto inserto en la sociedad, responde penalmente sólo en el marco de su posición de garante, dicho de otra forma «*no todo atañe a todos, pero al garante atañe lo que resulte de la quiebra de su garantía; y esto rige tanto para la comisión como para la omisión* <sup>534</sup>», así, el rol social que desempeña un sujeto se entenderá como aquellas expectativas vinculadas al comportamiento del portador de una determinada posición, esta posición de deber que cada interviniente tiene como parte del sistema jurídico para posibilitar su funcionamiento. Así, el rol que todo individuo perteneciente al sistema social desempeña es precisamente el de persona, es precisamente en dicho rol en donde se desempeña la posición de deber más general por cumplir, para poder hablar de una sociedad funcional. El aspecto que va más allá de lo meramente individual es el que interesa en el mundo social pues la premisa hegeliana «sé persona y respeta a los demás como personas<sup>535</sup>», es la garantía básica de la que se parte para poder establecer una interacción basada en expectativas de comportamientos sustraídos al inabarcable mundo individual de los actores sociales<sup>536</sup>. No obstante, en razón de los complejos contactos sociales que comúnmente desarrollamos ha llevado a diferenciar en cada preciso momento que rol estamos desempeñando puesto que el rol general de persona únicamente es la entrada en la sociedad en la cual se va a diferenciar los roles especiales que desempeñamos en cada momento, *verbigrtia* de contribuyente, de empresario, de asesor fiscal, padre de familia, etc.

---

<sup>534</sup> Vid. JAKOBS, Günther, *Estudios de Derecho...*, 1997, pág. 211

<sup>535</sup> Citado por JAKOBS, Günther, *Sociedad, norma...*, 1996, pág. 39

<sup>536</sup> Vid. al respecto un importante referente sobre este tópico a SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier, «Algunas referencias de historia de las ideas, como base de la protección de expectativas por el Derecho penal», en *CPC*, No. 71, Madrid, 2002, págs. 391 y ss.

Por tanto se puede dar la garantía de que en tanto se ejerza la actividad concreta designada por el rol, se debe de imputar jurídico penalmente el incumplimiento de los deberes que traen aparejada su posición. De ahí que quien al desempeñar su rol tiene de alguna manera diversos conocimientos especiales como formación externa e independiente no tiene el deber de incorporar dichos conocimientos a su rol, puesto que para la valoración de la superación de un riesgo permitido excluye toda circunstancia que la persona en la autoadministración de su posición no está obligada a conocer.

Hasta lo aquí expuesto se puede señalar que en el ámbito del delito de defraudación tributaria la figura aquí expuesta es perfectamente encuadrable en los supuestos de participación, pues es común que los obligados tributarios se valgan de asesores fiscales u otros profesionales para poder hacer frente a tan compleja actividad fiscal; en ese sentido, la conducta de todos aquellos profesionales que desarrollen su actividad dentro del estándar establecido, ya sea jurídicamente o por cualquier otro medio, será impune en razón de que se desarrolla precisamente dentro de su rol y por tanto dicha conducta es neutral, sin que sea óbice para ello que se sepa que la intención del cliente sea defraudar a la Hacienda pública. En definitiva todos aquéllos profesionales que se desarrollen en el ámbito legal de su actividad encuentran amparada su conducta pues esta es inocua.

#### IV Principio de confianza

Una de las principales funciones que realiza el Derecho penal, además de asegurar la vigencia normativa, consiste también en asegurar la confianza general en la propia sociedad y mantener el respecto a la norma de manera general<sup>537</sup>. En este sentido el mantenimiento de la confianza social en la vigencia de la norma, se basa en un principio de confianza, puesto que en un Estado social y democrático de Derecho no puede operar como premisa básica, en las relaciones sociales un principio de desconfianza<sup>538</sup>, ya que en un contexto social en el que existe una multiplicidad de contactos y relaciones, no se podría operar atendiendo a la desconfianza, pues lo contrario supondría *prima facie* renunciar a todo contacto social o en el mejor de los casos se retasarían tanto dichas relaciones que terminarían por aletargarse de tal manera que se tornarían imposibles. Por tanto, si se quiere tener una sociedad con relaciones sociales dinámicas, se debe de partir del principio lógico de que los demás respetarán las normas que regulan los contactos sociales.

Si tenemos en cuenta que el principio de confianza debe operar como presupuesto básico en todas las relaciones sociales, debemos entonces entender que, más que operar como un criterio delimitador en el ámbito de la imputación objetiva, es un principio aplicable en la teoría general del Derecho. Sin embargo, cabe precisar que dicho principio no nace *ex nihilo*, sino que tiene su fundamento en el reconocimiento recíproco de igualdad<sup>539</sup>. Es decir, tal reconocimiento surge de un reconocimiento recíproco en un ámbito de determinación y autorresponsabilidad, que a final de cuentas se traduce en un ámbito de libertad normativa. Así, en base a los principios de igualdad y libertad podemos señalar que la sociedad tiene su *confianza general* en el sistema para posibilitar su

---

<sup>537</sup> Vid. al respecto a FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José, *Imputación Objetiva en Derecho penal*, Instituto peruano de ciencias penales, Grijley, Lima, 2002, pág. 279

<sup>538</sup> FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José, *o.u.c.*, pág. 280

<sup>539</sup> FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José, *Imputación Objetiva...*, pág.281

interacción social. Cabe resaltar que el Derecho no va a proteger de toda confianza, ni tampoco garantiza lo que terceras personas pueden hacer para no defraudar la confianza en cada sujeto, sino únicamente lo que terceros deben de hacer para no defraudar ésta. Es por ello que, si la sociedad reconoce a la norma como un instrumento efectivo frente a la realización o abstención de conductas de los ciudadanos, ello incrementa su valor y por consiguiente se erige como criterio rector de la confianza social.

Una de las principales funciones de este principio es de determinar el deber de cuidado por cuanto hace a terceros. Como puede ser la interrelación social en el que las consecuencias de las acciones que realiza un sujeto no dependen de él, sino de terceras personas que ni siquiera conoce (contactos anónimos)<sup>540</sup>; o en aquellos supuestos en el que existe una división en el trabajo<sup>541</sup>. Los creadores del riesgo se encuentran amparados por el principio de confianza, no sólo cuando hayan delegado ciertos controles de deber y vigilancia, sino también cuando confían de manera aceptable en el ámbito jurídico en los deberes de control vigilancia o cuidado de terceros que han asumido esos deberes ya sea de *mutu proprio* o por alguna disposición legal<sup>542</sup>.

La repercusión que tiene tal principio en la teoría del delito radica principalmente en el ámbito de la responsabilidad. No obstante, tal afirmación requiere ser matizada, puesto que el principio de confianza en algunos casos da la impresión de ser una formula establecida bajo parámetros inamovibles en donde no es posible invocar tal confianza en determinados sucesos, sin embargo la regulación de tal principio es harto problemática ya que presente ámbitos muy variados, puesto que en gran medida no depende de criterios fácticos, sino mas bien son esenciales las determinaciones normativas.

---

<sup>540</sup> FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José, *ibídem*, pág. 299.

<sup>541</sup> Vid. al respecto a REYES ALVARADO, Yesid, *Imputación Objetiva*, 3ª ed., Temis, Bogotá, 2005, pág. 159

<sup>542</sup> Vid. al respecto a JAKOBS, GÜNTHER, *La imputación Objetiva...*, pág. 301



En lo referente al principio de confianza en el ámbito empresarial, que como hemos venido sosteniendo es el ámbito en el que mayoritariamente se gesta el delito de defraudación tributaria, es de suma importancia ya sea en los supuestos en los que los sujetos trabajan al mismo nivel o un nivel equivalente, así como entre aquellos que trabajan en distintos niveles de jerarquía. Así, en el primer supuesto la doctrina se refiere a una división horizontal de funciones o del trabajo<sup>543</sup>. Estos supuestos de división del trabajo, vertical u horizontal van a ser datos que necesitan una valoración jurídico-penal, puesto que incumbe en gran medida al deber de garante que tiene el sujeto respecto a otras personas con las que se realiza una tarea común. Bajo esta perspectiva, la valoración en el ámbito jurídico-penal tiene gran repercusión en el principio de confianza como límite de la imputación.

Sin embargo, cuando existe un ámbito en el que se dividan las tareas, éste deberá ser analizado conforme a los criterios de imputación<sup>544</sup>. Así, en los supuestos en los que se tiene una competencia compartida, respecto a la evitación de un riesgo o en su caso a la protección de una bien, el principio de confianza es básico para delimitar las responsabilidades individuales. En este, sentido la división del trabajo horizontal, facilita que cada persona dentro de una empresa pueda ocupar en el ámbito de su especialidad su puesto de trabajo, sin tener que revisar las tareas de supervisión respecto a sus compañeros que realizan ya sea el mismo o diverso trabajo en el ámbito de su propia jerarquía. Por lo que respecta, a la división vertical del trabajo, el principio de confianza se manifiesta en el que ocupa la posición de superior jerárquico puede confiar que sus instrucciones serán acatadas y el que ocupa una posición inferior en que las instrucciones recibidas son correctas. Cabe aclarar que, en el ámbito vertical, el principio de confianza resulta mucho más evidente para el subordinado. Asimismo, cuanto menor sea la

---

<sup>543</sup> Vid. por todos a FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José, *Derecho penal de la empresa e imputación objetiva*, Reus, Madrid, 2007, pág. 197

<sup>544</sup> FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José, *Imputación Objetiva...*, pág.304

preparación y experiencia del subordinado, mayor será el deber de supervisión del jefe inmediato<sup>545</sup>.

Bajo esta perspectiva, en los ámbitos de división vertical del trabajo el principio de confianza tiene un alcance más limitado para el superior jerárquico que en aquellos supuestos de división horizontal en los que hay una relación de igualdad, es por ello que el deber de cuidado con otras personas depende de la posición que se ocupe en un determinado sector. Así por ejemplo, en el caso de una actuación irregular del subordinado se debe intervenir dependiendo de las circunstancias de la situación. Lo anterior no trae de suyo tratar a los subordinados como irresponsables, puesto que el que recibe instrucciones se debe asegurar de que las ha entendido bien.

---

<sup>545</sup> FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José, *Imputación Objetiva...*, pág. 306

## V. Prohibición de regreso.

La teoría de la prohibición de regreso que originariamente radicó en la delimitación de la causalidad<sup>546</sup>, en su formulación actual trata de una serie de casos en los cuales se colabora dolosa o imprudentemente a la realización del tipo, no obstante no existe responsabilidad para éste, en razón de que la contribución que ha prestado se encuentra dentro del ámbito del riesgo permitido. Es decir, la prohibición impide el regreso a las condiciones anteriores a una acción dolosa, libre y plenamente responsable<sup>547</sup>. Cierta sector de la doctrina alemana<sup>548</sup> que se ha ocupado ampliamente respecto a este tema rechaza como argumento básico la prohibición absoluta de responsabilizar a los que contribuyeron con un comportamiento arriesgado a que con posterioridad, otro hiciera uso delictivo y doloso de ese riesgo, admitiéndola tan sólo en tanto la misma pueda reconducirse a los límites del principio de confianza y por tanto del riesgo permitido<sup>549</sup>. Otro criterio de utilización del riesgo permitido en la teoría de la imputación objetiva, consiste en la integración de tal criterio como un elemento de la imputación del comportamiento, esto trae aparejado que la prohibición de regreso no se limita a los tradicionales casos de participación, sino que plantea la utilidad del criterio de la prohibición de regreso en la autoría<sup>550</sup>.

---

<sup>546</sup> Vid. ampliamente a ANARTE BORRALLO, Enrique, *Imputación objetiva...*, pág. 306. MAURACH, Reinhart, al respecto textualmente señala que: «... una "prohibición de regreso", por la que la condición más alejada (causa remota) resultaría derogada por la interposición posterior de la condición directamente causal (causa próxima), excluyéndose una responsabilidad del primer sujeto, por falta de causalidad de su hacer. En la dogmática actual (la práctica no la ha seguido nunca) se ha abandonado, con razón, este punto de vista. Lo único que interesa saber es si el sujeto que interviene en el proceso causal puede o no ser conectado a la condición anteriormente interpuesta» (Cursivas añadidas), en *Tratado de Derecho penal*, T.I, trad. y notas de Derecho español, CORDOBA RODA, Juan, Ediciones Ariel, Barcelona, 1962, págs. 244 y ss.

<sup>547</sup> Cfr. PUPPE, Ingeborg, *La imputación objetiva. Presentada mediante casos ilustrativos de la jurisprudencia de los altos tribunales*, trad. GARCÍA CAVERO Percy, Comares, Granada, 2001, pág.127

<sup>548</sup> Entre otros ROXIN, Claus, en *Derecho penal...*, págs.1004 y ss.; ID. JAKOBS, Günther, *Estudios de Derecho...*, págs. 215 y ss.

<sup>549</sup> Cfr. ROXIN, Claus, *op. cit.*, pág. 1007

<sup>550</sup> Vid. al respecto a JAKOBS, Günther, *loc. cit.*

No obstante los planteamientos anteriores, no podemos dejar de advertir que la prohibición de regreso, nace en el ámbito de personal de la culpabilidad, es decir que el sujeto sólo responde por el hecho propio y no así por el ajeno, por tal motivo y atendiendo al concepto anterior, para poder imputar un resultado jurídico-penalmente relevante es necesario que exista una participación ya sea dolosa o imprudente del sujeto. En este sentido la prohibición de regreso ocupa hoy un nuevo lugar en el ámbito de la imputación objetiva, puesto que si bien en la actualidad ya no se establece que toda acción dolosa y libre interrumpa el nexo causal, pero sí la relación de imputación<sup>551</sup>, por tanto la responsabilidad de un tercero que actúa anteriormente a la libre resolución delictiva o a su ejecución entra en consideración sólo según las reglas de la inducción o de la complicidad, y sólo en determinados casos, ya que si el autor del delito no actúa dolosamente no existirá responsabilidad alguna para éste tercero.

Por otra parte, cabe destacar que con independencia de los distintos criterios que justifican el instituto de la prohibición de regreso, uno de los más adecuados es el que se fundamenta en los criterios del ámbito de la responsabilidad<sup>552</sup>, puesto que en los delitos de dominio la responsabilidad jurídico-penal se va a configurar en base a una organización defectuosa en el que se infringe un deber negativo de no lesionar a otros<sup>553</sup>. La prohibición de regreso la podemos clasificar básicamente en dos grupos. El primero de ellos radica en aquellos supuestos en los que el sujeto no se hace responsable por el comportamiento conforme a su rol en el que se vincula el comportamiento de un tercero en el que éste comete un delito o toma de base el comportamiento de aquél para la realización de tal delito<sup>554</sup>.

---

<sup>551</sup> PUPPE, Ingeborg, *o.u.c.*, pág. 128

<sup>552</sup> *Vid.* GARCÍA CAVERO, Percy, *Derecho penal económico PG.*, Ara Editores, Lima, 2003, pág. 427

<sup>553</sup> *Cfr.* GARCÍA CAVERO, Percy, *ibídem*, pág. 428

<sup>554</sup> *Vid.* al respecto a JAKOBS, Günther, *Estudios de Derecho...*,pág. 215

El segundo supuesto consiste en la exclusión de la responsabilidad de aquella persona que realiza una conducta neutral aun tercero que la utiliza para la realización de un delito. Bajo esta perspectiva, cabe señalar que existe una ausencia de una imputación del comportamiento de aquel sujeto que realiza una conducta neutral, aun a sabiendas de que al realizar la tal conducta conoce de los planes delictivos del autor, puesto que objetivamente no se ha producido una conducta tendente a favorecer un delito, sino una prestación consistente en una conducta estandarizada.

Trasladando lo anterior al delito de defraudación tributaria, cabe señalar que aquel asesor que realiza una consulta sobre determinados aspectos de la regulación tributaria no podrá responder penalmente por un delito de defraudación tributaria de su cliente, si se ha limitado a dar a conocer las deficiencias de tal regulación. No obstante que el propio asesor conociese o sospechase de las intenciones de su cliente no se podría fundamentar su responsabilidad por el hecho, ya que su actuación se limitó al ámbito de su competencia<sup>555</sup>.

---

<sup>555</sup> En el mismo sentido FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José, *Imputación Objetiva...*, pág. 407

## VI. Riesgo no permitido

Uno de los principios fundamentados del Derecho penal es el de *ultima ratio*, y bajo tal principio sólo se justifica la intervención del Derecho penal en conductas verdaderamente intolerables socialmente. No obstante, el legislador toma en consideración que diversos ordenamientos independientes del Derecho penal permite o toleran ciertas actividades que en gran medida podríamos decir que llevan consigo un peligro no siempre delimitable (*peligro abstracto*), motivo por el que independientemente de reunir ciertas características que en gran medida podrían ser considerados como delictivos, no se pueden considerar socialmente intolerables.

Ahora bien, los riesgos no permitidos son aquellos que no se encuentran abarcados por el llamado riesgo permitido, es decir en tal conducta el sujeto ha infringido su rol de ciudadano al estar prohibida por el propio ordenamiento jurídico. En este sentido el riesgo no permitido, aplicado al ámbito meramente de los delitos tributarios, al ser estos un constructo basado eminentemente en normas extrapenales, que sirven de base, y que *per se* en tal normativa se definen ilícitos meramente administrativos o civiles relacionados con las infracciones penales, es menester saber la delimitación del nivel máximo de riesgo permitido, pues ello es la base para poder efectuar una distinción ulterior fundada en el carácter subsidiario del Derecho penal. Bajo este planteamiento es necesario distinguir *prima facie* el límite máximo de riesgo permitido y, por otro el límite máximo inferior a aquél, que poseería la función de poder deslindar, a su vez el riesgo totalmente lícito, del riesgo antijurídico no penal<sup>556</sup>. Sin embargo, para los efectos de imputación no solo basta la afirmación de que la conducta sobre pasa los límites del riesgo permitido, sino que además es necesario concretar que es lo que se califica como riesgo no permitido, para lo cual va a ser determinante tener en cuenta la actual configuración de la sociedad<sup>557</sup>.

---

<sup>556</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal...*, pág 137

<sup>557</sup> Vid. al respecto JAKOBS, Günther, *Estudios de Derecho...*,pág. 173

En la determinación del riesgo no permitido se deben tener en consideración las conductas peligrosas que el propio ordenamiento considera prohibidas<sup>558</sup>, tales conductas resultan relevantes en este ámbito debido a su peligrosidad. En el ámbito tributario dicha exclusión se lleva a cabo mediante las normas jurídicas que sancionan con penas o multas determinadas formas de actuación, por ejemplo no llevar al día los libros de contabilidad de una empresa, dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, etcétera.

Bajo esta perspectiva cabe señalar que no son únicamente los delitos de peligro los que excluyen una determinada forma de actuación del riesgo permitido, sino además las reglamentaciones administrativas que regulan determinadas actividades y prohíben expresamente bajo amenaza de sanción administrativa la realización de determinadas conductas<sup>559</sup>. Así la LGT contempla, en su Capítulo III, del Título IV, la clasificación de las infracciones y sanciones tributarias. Sin embargo, en los supuestos de contravenciones administrativas se requiere además que estén presentes los restantes presupuestos exigidos por el delito de defraudación tributaria<sup>560</sup>. En este sentido, es conveniente tener en consideración en un primer momento tanto las normas jurídicas, como extrajurídicas que regulan la actividad tributaria. Así, en un primer momento es preciso tomar en consideración aquellas normas jurídico-tributarias sobre la correcta tributación del impuesto correspondiente<sup>561</sup>. No obstante, si no existiere regulación concreta al respecto, será menester acudir a los principios generales del Derecho tributario.

---

<sup>558</sup> JAKOBS, Günther, *loc. cit.*

<sup>559</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal...*, pág 139

<sup>560</sup> En el mismo sentido MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *ibidem*, pág. 135

<sup>561</sup> *Vid.* al respecto a FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José, *Imputación Objetiva...*, págs. 226 y ss.

En base a lo señalado con antelación, cabe precisar que, para poder determinar si la conducta enjuiciada se encuentra desaprobada en el ámbito tributario, no es necesario comprobar si en el caso concreto ha existido un interés preponderante sobre el riesgo generado por la conducta, a pesar de que para la imputación no basta que se haya sobrepasado el límite de actuación general establecido por la norma, sino que además es necesario determinar la competencia del autor por este riesgo no permitido. En este sentido únicamente puede tener lugar una imputación si se tiene en cuenta la concreta situación de actuación y la concreta persona del autor, esta referencia no se debe entenderse, como una medida subjetiva, sino como una medida objetiva, es decir como una persona libre y responsable frente al ordenamiento jurídico. Por tanto, si el autor infringió las competencias que en la situación concreta le eran exigibles, cabrá la imputación del comportamiento.



**CAPÍTULO V**  
**CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS SOBRE**  
**LOS ELEMENTOS TÍPICOS EN EL DELITO**  
**TRIBUTARIO**

## **I. Actividades ilícitas y dinero ilegal como presupuesto para la imputación de un delito tributario**

El artículo 31.1 de la CE, contiene la previsión 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. De lo que no queda duda alguna es de la obligación de contribuir al gasto público en base a la capacidad económica de cada uno. No obstante no queda tan claro si la capacidad económica del sujeto proviene de la realización de actividades ilícitas y por tanto tiene que contribuir al gasto público. Tal discusión doctrinal ha nacido en el ámbito jurisprudencial, permeando tales cuestionamientos en el ámbito de la doctrina científica.

En el concreto ámbito jurisprudencial, se han desarrollado una serie de pronunciamientos. Así, una de las primeras jurisprudencias que abordan tal temática se recogen en la STS 649/1996 de 7 diciembre (ponente: DELGADO GARCÍA), que en lo que aquí interesa señala que: «...se dice que, habiéndose condenado por receptación del art. 546 bis f), no cabe al mismo tiempo condenar por delito contra la Hacienda Pública por haber eludido el pago de los tributos correspondientes a esos mismos beneficios obtenidos en la referida receptación. No es posible exigir que tengan que declararse para efectos fiscales aquellos ingresos que se han obtenido por la comisión de un delito. Tal argumentación queda sin fundamento desde el momento en que, por estimación de otros motivos de estos mismos recursos, hemos acordado absolver del delito de receptación. Desaparecido este delito, nos hallamos simplemente ante dos delitos contra la Hacienda Pública del art. 349 del CP anterior y 305 del vigente, tal y como razona la sentencia recurrida en su Fundamento de Derecho 70.º, páginas 501 a 507, ambos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, uno del año de 1987, porque en tal año ninguno de los dos ahora recurrentes presentó la preceptiva declaración con la consiguiente ocultación de unos beneficios de

60.720.333 ptas. y una cuota líquida de 27.913.503 para cada uno, calculado todo en base a tributación por separado de estos esposos por considerarse más beneficiosa; y otro de 1988 en que los dos acusados presentaron declaración conjunta sin hacer mención de los incrementos patrimoniales relativos a los mencionados cambios de divisas, 307.660.786 ptas., en total, de lo que resulta una cuota líquida de 172.955.246 pesetas. No hubo, pues, aplicación indebida del art. 349 del CP anterior respecto de ninguno de estos dos delitos por los que condenó la sentencia recurrida.»

Asimismo otra resolución que se considera de particular en este ámbito en razón de que consolida el principio de que la presunta ilicitud de la procedencia de los bienes no exime del delito fiscal, y que no existe incompatibilidad entre la condena por una serie de delitos que generan beneficios económicos y las condenas por delitos fiscales, incluidos los beneficios indirectos de los referidos actos delictivos, es la pronunciada por la STS de 20/2001 de 28 marzo (ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN), que al efecto señala que: «En consecuencia ha de estimarse que si bien debe mantenerse que la presunta ilicitud de la procedencia de los bienes no exime del delito fiscal, y que no existe incompatibilidad entre la condena por una serie de delitos que generan beneficios económicos y las condenas por delitos fiscales deducidas de incrementos patrimoniales derivados de una pluralidad de fuentes, incluidos los beneficios indirectos de los referidos actos delictivos, no sucede lo mismo cuando los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena (con la consiguiente pérdida de los beneficios derivados del mismo por comiso o indemnización), dado que en estos concretos supuestos 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»....«En consecuencia, y para concretar la doctrina expuesta, ha de señalarse que para la aplicación del concurso de normas (art. 8 Código Penal 1995) en el que la sanción penal por el delito fuente

directa de los ingresos absorbe el delito fiscal que se considera consumido en aquél, es necesario que concurren tres requisitos: 1º) que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior . Cuando no suceda así y nos encontremos ante ingresos de una pluralidad de fuentes o que sólo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias, no cabe apreciar el concurso normativo (sentencia 1493/1999 de 21 de diciembre, caso R.). 2º) Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. Cuando no suceda así, por prescripción, insuficiencia probatoria u otras causas, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito fuente (sentencia de 7 de diciembre de 1996 núm. 649/1996, [ RJ 1996, 8925], caso «Nécora», fundamento jurídico octogésimo cuarto, en la que se mantiene la condena por delito fiscal respecto de ingresos supuestamente derivados de receptación, precisamente porque «por estimación de otros motivos de estos mismos recursos, hemos acordado absolver del delito de reaceptación»). En consecuencia los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación, como delito contra la Hacienda pública pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deberán ser autónomamente sancionados. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador. 3º) Que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil.»

Por otra parte, la STS 1493/1999 de 21 diciembre (ponente: CONDE-PUMPIDO TOURÓN) al efecto manifiesta que: «En cualquier caso, este motivo nos permite profundizar en la problemática planteada al alegar la parte recurrente, en defensa de sus tesis de la consunción, que la sanción penal de los delitos de estafa, malversación y cohecho, absorbe la totalidad del disvalor y reproche que la conducta merece y en consecuencia ha descargado sobre ella toda la pena

necesaria. Conviene precisar, para concretar estrictamente nuestra doctrina al supuesto ahora enjuiciado, que en el caso actual no nos encontramos ante una resolución que sanciona penalmente un mismo hecho desde dos perspectivas diferentes como sucedería en el caso de una actuación delictiva concreta que se sancionase como tal y asimismo como ocultación a la Hacienda Pública del provecho obtenido. Por el contrario en el supuesto actual la sanción por los delitos contra la Hacienda Pública se fundamenta en la defraudación derivada de formular declaraciones negativas, con reclamación de devolución, por parte de quien disfrutaba de un enorme patrimonio inmobiliario y mobiliario oculto, así como de unos inmensos ingresos obtenidos de una amplia pluralidad de fuentes, en parte lícitas, en parte directamente ilícitas, en parte indirectamente ilícitas, es decir procedentes de la reinversión de ganancias ilícitas y en parte procedentes de actividades, que podrían haber sido ilícitas pero no han sido enjuiciadas en este proceso, realizadas en una época anterior a los períodos fiscales analizados. Así, y solamente a título de ejemplo, cabe apreciar en el hecho probado que en la declaración referida al año 1992 en la que el acusado declaró únicamente 168.946 pesetas, como rendimiento del capital mobiliario, la inspección de Hacienda comprobó unos ingresos superiores a los 85 millones de pesetas (85.200.727 ptas.) sólo por este concepto, que generarían por sí mismos una cuota defraudada muy superior al límite penal establecido y que no tienen directa relación con las ganancias derivadas de los hechos delictivos sancionados. En esta declaración, referida a un período tributario en el que se han constatado incrementos patrimoniales superiores a doscientos millones de ptas. (216.956.682 ptas.), el acusado manipuló su declaración hasta el punto de reclamar al erario público más de tres millones y medio de ptas. en concepto de devolución. Algo similar ocurre en la declaración de 1991 en la que lo declarado como rendimiento del capital mobiliario se limitó a 150.436 ptas. mientras que lo efectivamente percibido alcanza los 43.666.586 pesetas, que no se derivan de los delitos de estafa, cohecho o malversación objeto de sanción sino, como se ha expresado, del capital mobiliario acumulado con anterioridad, aparte de constatarse en dicho período impositivo incrementos patrimoniales por valor de más de seiscientos millones de ptas.

(635.108.781 ptas.) que se ocultaron a la Hacienda Pública. Asimismo en la declaración de 1990 se aprecia una diferencia superior a dieciséis millones de pesetas entre los rendimientos declarados del capital mobiliario y los efectivamente percibidos, al margen de los incrementos patrimoniales cercanos a los 400 millones de pesetas constatados en el período fiscal referido. En definitiva: no nos encontramos ante una única acción doblemente sancionada sino ante una actividad delictiva plural en la que la sanción de alguna de las conductas no absorbe todo el disvalor y reproche que la totalidad de la conducta merece. El motivo, en consecuencia, debe ser desestimado pues de la triada de identidades que integran la vulneración del principio «non bis in idem» no concurren ni la identidad de hecho ni la de fundamento».

Ahora bien, resulta necesario antes de pronunciarnos en lo referente al ámbito de la doctrina española realizar una breve referencia en los países de nuestro entorno. En Italia la Ley 537 de 245 de diciembre de 1993, regula la tributación de actividades ilícitas, expresamente el artículo 14.4 considera como renta gravable de ingresos provenientes de actividades ilícitas, en los supuestos en que sean calificables en las categorías de la renta establecidas en la ley para tal efecto y que no hayan sido sometidos a secuestro o confiscación penal<sup>562</sup> La *Abgabenordnung* alemana, en sus párrafos 40 y 41, señala que a efectos de tributación es irrelevante si la actividad que generó el hecho imponible es contraria a un mandato o prohibición<sup>563</sup>. Ahora bien, en el ámbito angloamericano también se acepta la tributación de actividades ilícitas, establecida tal regulación en razón de que existe un pronunciamiento normativo expreso<sup>564</sup>, la aplicación del principio de igualdad por considerar intolerable la discriminación que a su no sujeción es para los ciudadanos honestos y la sujeción de todo tipo de rentas sin distinguir la licitud de las mismas.

---

<sup>562</sup> Vid. SOLER ROCH, María Tera, «La tributación de actividades ilícitas», en *REDF*, Enero / Marzo, No. 85, Civitas, Madrid, 1995, pág. 12.

<sup>563</sup> Vid. en BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Ganancias ilícitas...*, 2002, pág.9

<sup>564</sup> La supresión del término legal referido al origen de la renta, por una modificación de 1916 al Income Tax Act de 1913, citado por SOLER ROCH, María Tera, *o.u.c.*, pág.10

En la doctrina española, se han dividido las opiniones. Así, quienes están a favor de la tributación de actos ilícitos<sup>565</sup> argumentan que el otrora artículo 28 de la LGT<sup>566</sup> exigía el pago del tributo independientemente de la forma o denominación que las partes le diesen al hecho imponible. Sin embargo tal argumento queda invalidado, pues al modificarse la LGT por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se entiende como hecho imponible según lo dispone el artículo 20.1, como el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. De lo cual se deriva que sólo se considera hecho imponible aquello que la ley establezca como tal y como lógicamente no se establece como hecho imponible la ganancia proveniente de actividades ilícitas, en consecuencia no se podrán tributar por tal concepto, en razón de que ninguna ley considera como hecho imponible tal situación.

Por otra parte, se suele atribuir al artículo 31.1 de la CE, como fundamento de no exclusión de tributación de actividades ilícitas, pues al establecer dicho artículo que todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, se colige que la ilicitud del origen de su

---

<sup>565</sup> Vid. TRILLO NAVARRO, Jesús Pórfilo, *Delitos económicos. La respuesta penal a los rendimientos de la delincuencia económica*, Dykinson, Madrid, 2008, pág. 108. En sentido similar APARICIO PÉREZ, José, quien al efecto señala que la imposición directa de la tributación recae sobre el beneficio, no sobre el ejercicio de la actividad, no existiendo precepto que condicione la fiscalidad de la renta obtenida a que la actividad que la origina sea legal, *vid.* en *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 57, De una manera más matizada CONDE-PUMPIDO TOURÓN, Cándido, quien señala que: «los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación, como delito contra la Hacienda pública pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deben ser autónomamente sancionados. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador», en «Una cuestión problemática en el delito fiscal: ¿responsabilidad penal por defraudación fiscal en supuestos de ganancias ilícitas» en *Derecho penal económico*, CGPJ. Cuadernos de Derecho judicial, CONDE-PUMPIDO TOURÓN, Cándido (dir), Centro de documentación judicial, Madrid, 2003, págs. 267 y ss. (cursivas añadidas)

<sup>566</sup> Tal artículo corresponde a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (Vigente hasta el 1 de julio de 2004), que al efecto señalaba «1. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. 2. El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.»

riqueza no debería excluir el deber de contribuir, pues tal tratamiento diferenciador vulnera el principio de igualdad, en razón de que la contribución tiene un carácter neutro, es decir es independiente de la licitud de la actividad que generó el enriquecimiento<sup>567</sup>. En el ámbito del principio de igualdad que establece el propio artículo 31.1 CE, se deberá de prohibir un tratamiento fiscal desigual, en relación con el cumplimiento del pago de los tributos, pues carece de sentido castigar por delito tributario únicamente a aquéllos ciudadanos que han obtenido beneficios lícitos y no así a quien los obtenga de manera ilícita<sup>568</sup>. Razonamiento anterior, que fue esgrimido por la STS 1493/1999 de 21 diciembre.

En contra de las posturas anteriores, otro sector de la doctrina sostiene la imposibilidad de considerar a las actividades ilícitas, como hecho imponible y por tanto someterlas a tributación<sup>569</sup>. Argumentando tal posición con base en los siguientes fundamentos:

1. El carácter ético del Estado, pues al permitirse la tributación de actividades ilícitas, el Estado se convierte en receptor o participe del delito cometido para obtener tales ganancias<sup>570</sup>. Tal postura se fundamenta en que precisamente la *ratio* de los delitos de receptación y blanqueo de capitales, es similar a la que el Estado considere como objeto de tributación las ganancias de un delito, es decir, no permitir ocultar o encubrir el origen ilícito de las ganancias objeto de tributación, dando con ello la apariencia de legalidad a tales ingresos<sup>571</sup>. Ahora bien, el argumento de los defensores de la tributación de las ganancias ilícitas, en el sentido de que con la

---

<sup>567</sup> Vid. BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Ganancias ilícitas...*,2002, pág.13

<sup>568</sup> SOLER ROCH, María Tera, «La tributación...», pág. 20

<sup>569</sup> Vid. BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Ganancias ilícitas...*,2002, *passim*. SOLER ROCH, María Tera, «La tributación...», *passim*.

<sup>570</sup> SOLER ROCH, María Tera, «La tributación...», pág. 16

<sup>571</sup> Vid. BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Ganancias ilícitas...*,2002, pág. 22



finalidad de que el delincuente no se aproveche de las ganancias de un delito, se le debe de hacer acreedor a la tributación por tal enriquecimiento, no es de recibo, pues al efecto existen figuras para evitar que el sujeto activo del delito disfrute de los beneficios de su actividad ilícita, como lo son el decomiso previsto en el artículo 127 del CP.

2. Lo establecido por el artículo 31.1 de la CE, de manera alguna esta pensado en la capacidad contributiva del delincuente<sup>572</sup>, de ahí que tal argumentación resulte errónea, puesto que, en palabras de Silvina BACIGALUPO<sup>573</sup>, resulta grotesco pretender que amparados bajo el principio de igualdad se pretenda establecer que el constituyente estableció la igualdad de todos, ya sean delincuentes o no<sup>574</sup>.
3. Por otra parte, si se aceptase como válida la tributación de ganancias ilícitas, se vulneraría implícitamente el derecho constitucional de los ciudadanos a no declarar contra si mismos. Pues resulta evidente que si la tributación proviene de una actividad delictiva, es obligación no solo de los funcionarios si no de cualquier ciudadano a denunciar el evento delictivo, tal y como lo disponen los artículos 259 y 262 de la LECRIM. Además la utilización de los datos proporcionados a la Administración tributaria y los obtenidos por la propia Administración, pueden utilizarse a efectos de un juicio penal o administrativo, lo que a todas luces resulta contrario al artículo 24.2 de la CE<sup>575</sup>. En este sentido se ha pronunciado el TEDH,

---

<sup>572</sup> SOLER ROCH, María Tersa, «La tributación...», pág. 10.

<sup>573</sup> Vid. BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Ganancias ilícitas...*,2002, pág.24

<sup>574</sup> BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *l.o.u.c.*

<sup>575</sup> En el mismo sentido BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Delitos contra...*,2000, pág. XIV (prólogo)

en el caso *Saunders vs Reino Unido*. Sentencia de 17 diciembre 1996, en el que se pone de manifiesto que el hecho de haberse utilizado en un proceso penal datos obtenidos en un procedimiento tributario en el que existe obligación de declarar, no se pueden utilizar en un proceso penal o sancionador.

Asimismo, otro sector ha manifestado una posición intermedia, pues al mantener que no es posible aceptar la tributación directa de las ganancias ilícitas, sin embargo estima que si cabe la posibilidad de tributar de los beneficios indirectos obtenidos de dichas actividades. En este sentido, se refieren a diversos aspectos fácticos para establecer cuando se podrá tributar por la ganancia de actividades ilícitas. Así, cuando la actividad ilícita consista en la entrega de mercancías o la prestación de servicios, que además produce rendimiento, se podrá tributar por tales ganancias en razón de haberse producido el hecho imponible del IVA<sup>576</sup>, mientras que la sujeción de los beneficios derivados de la actividad ilícita al IRPF o al IS, derivados de una actividad delictiva. No obstante que, se pueda establecer un nexo causal, bajo una perspectiva meramente naturalística; en el ámbito normativo se deberá aplicar la figura del comiso a la ganancia directa del delito, en tanto que la aportación de los sujetos de circunstancias posteriores, que han permitido la generación de fondos de una manera regular, impide imputar esa ganancia secundaria a la previa comisión del hecho punible<sup>577</sup>.

Por cuanto hace a la no sujeción del tributo, el TJCE ha señalado que el principio de neutralidad fiscal no es aplicable cuando se realiza la entrega de estupefacientes ya que se deberá excluir toda posible competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito<sup>578</sup>. En el ámbito español, se podría añadir que las

---

<sup>576</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «Problemas actuales del delito fiscal» en *Derecho penal económico*, Manuales de formación continuada del CGPJ, Nº14, Madrid, 2001, pág. 64

<sup>577</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *o.u.c.*, pág.68

<sup>578</sup> Sentencia 28/02/ 1984 caso EINBERGER, citado por CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *ibídem*, pág.64, nota 61.

actividades delictivas, al estar fuera del comercio, tal y como lo establece el artículo 1271. 1 del CC, no se podrá exigir tributo por tales actividades. De lo manifestado anteriormente se desprende que sí en las ganancias de origen ilícito se puede aplicar la figura del comiso no estarán tales actividades sujetas a tributación. Ahora bien, en aquéllos supuestos en los que no se pueda probar que la situación patrimonial no justificada deriva de un delito puede venir en consideración el delito fiscal<sup>579</sup>. De igual manera, en relación con los rendimientos lícitos que derivan de negocios ilícitos, cabe delito fiscal si no se declara conforme a la renta lícitamente obtenida pero viciada en su origen<sup>580</sup>.

Cabe precisar *prima facie* el concepto de ganancia ilícita, ya que esta última se va a diferenciar sustancialmente del delito, en este sentido es conveniente señalar los conceptos y clases de las actividades que se consideran ilícitas. Si entendemos como actividad ilícita aquél comportamiento que se realiza violando normas del ámbito jurídico-privado, estaremos ante ilícitos administrativos o civiles. Así en el ámbito meramente del Derecho civil, se dan supuestos como la usura, entre otras. En el derecho administrativo, podemos encontrar ilícitos ya sea los cometidos en infracción a normas de policía, por infracción de normas fiscales entre otros<sup>581</sup>, por tanto la ganancia ilícita va a ser aquella que proviene de manera directa o indirecta de actos que contravienen, siempre una ley privada o de Derecho administrativo, mientras que el delito será entendido como una lesión potencial o directa al bien jurídico y en consecuencia se pone entre dicho el ámbito de vigencia de la norma. Por tanto toda ganancia ilícita será aquella actividad que aún siendo lícita se incurre mediante su ejercicio en infracciones para la consecución de mejores resultado económicos<sup>582</sup>, *verbigratia* fraude de ley.

---

<sup>579</sup> Vid. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «Problemas actuales...2001, pág.69

<sup>580</sup> Vid. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *loc. cit.*

<sup>581</sup> CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, «La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al caso español» en *RFDUCM*, Estudios de Derecho financiero y tributario .Homenaje al profesor Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO, Madrid, 1996, pág.77

<sup>582</sup> Vid. SOLER ROCH, María Tera, «La tributación...», pág. 15

Como ha quedado precisado con anterioridad, el tipo legal de defraudación tributaria es una ley penal en blanco, por tanto para poder establecer si las ganancias provenientes del delito pueden ser consideradas como objeto material de este, es menester remitirse al hecho imponible<sup>583</sup> de cada tributo cuyo pago se ha eludido. Sin embargo, cabe hacer la precisión que realizar un análisis de cada tributo excedería los límites y el fin de este trabajo. Por tanto, nos limitaremos a realizar un estudio sobre el hecho imponible del IRPF y el IVA.

Respecto a la naturaleza del IVA, el mismo es un impuesto indirecto, real objetivo e instantáneo, que grava el consumo mediante el procedimiento de sujetar todas las operaciones económicas realizadas en el territorio de aplicación<sup>584</sup>. Su hecho imponible estará compuesto de múltiples hechos, actos o negocios. Sin embargo, la propia ley del IVA<sup>585</sup> destaca, dentro de esos múltiples

---

<sup>583</sup> En opinión de SOLER ROCH, María Tera, es menester tener en consideración el criterio de autonomía del legislador tributario en la formación del hecho imponible; puesto que este último consiste en actuaciones voluntarias de los sujetos indicativas de su capacidad económica, mismas que son consideradas por la ley tributaria desde una configuración específica, de tal manera que la inclusión de conceptos provenientes de otros sectores del ordenamiento jurídico obedecen no tanto a una dependencia conceptual si no mas bien es una opción que en su ámbito de autonomía escoge el legislador tributario. *Vid.* «La tributación...», pág. 22

<sup>584</sup> TEJEIRIZO LÓPEZ, José Manuel, «Impuesto sobre el valor añadido», en *Manual de Derecho Tributario, PE*, 2<sup>da</sup>. ed., QUERALT Juan Martín / TEJEIRIZO LÓPEZ José Manuel / CAYÓN GALIARDO Antonio (dirs.) Thomson-Aranzadi, 2005, pág.534

<sup>585</sup> Artículo 4 Hecho imponible. 1. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. 2. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles. Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto. 3. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. 4. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto *transmisiones patrimoniales onerosas* del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación: Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.2. Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108.2, números 1 y 2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la

supuestos, las operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Según lo dispone el artículo 4 de la ley del IVA, el hecho imponible recae sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de aplicación del IVA por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter ya se de manera habitual u ocasional, siempre que se desarrolle en el ámbito de su actividad empresarial o profesional, de lo que se colige que existen dos modalidades en el hecho imponible en relación con las operaciones interiores<sup>586</sup>; por una parte, las entregas de bienes y por otro, las prestaciones de servicios. Por otra parte, es necesario que las operaciones se realicen dentro del ámbito espacial del impuesto, y que las entregas se hagan a título oneroso. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, considerando a estos efectos como tales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de la energía<sup>587</sup>. Por su parte la prestación de servicios la propia ley del IVA en su artículo 11.1, señala que son todas aquellas operaciones que de acuerdo con la propia ley del IVA, no tengan la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. No obstante en el apartado 2 del citado numeral de manera ejemplificativa señala que tendrán el carácter de prestación de servicios los siguientes supuestos: el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio; los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra; las cesiones del uso o disfrute de bienes, las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial; las obligaciones de hacer y no hacer y las

---

redacción establecida por la disposición adicional 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>586</sup> En opinión de TEJEIRIZO LÓPEZ, José Manuel, las operaciones que se realicen con mercancías que, por sus especiales características, no puedan ser objeto de comercio ni integrarse en el circuito económico, son completamente ajenas al IVA, *Vid. en o.u.c.*, pág. 540. De lo que se puede extraer que mercancías que *per se* sean prohibidas por la ley, *verbigratia* sustancias psicotrópicas, que reaportasen ganancias no podrán ser sujetas al IVA.

<sup>587</sup> TEJEIRIZO LÓPEZ, José Manuel, *loc. cit.*

abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas; las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de la ley del IVA; los traspasos de locales de negocio; los transportes; los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar; las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización; las prestaciones de hospitalización; los préstamos y créditos en dinero; el derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas; la explotación de ferias y exposiciones; las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios; el suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte; en particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

En el ámbito estrictamente penal en el que impera el principio de legalidad, se puede señalar que al no estar contempladas como hecho imponible las actividades delictivas, no pueden ser objeto de tributación. Si entendemos la finalidad de cualquier tributo es la obtención de recursos con los que financiar el gasto público, la estricta finalidad fiscal no aporta datos teleológicos valiosos para proceder a la interpretación de una norma; salvo que se sostenga el principio *in dubio pro fisco*, lo que, no resulta viable desde un punto de vista del principio de legalidad. Si bien, la norma tributaria además de su finalidad primaria, tiene también las finalidades secundarias, como las de repartir la carga tributaria entre los obligados a soportarla. Bajo esta perspectiva tampoco cabe plantearse que la

finalidad secundaria del IVA gravar las ganancias provenientes de actividades delictivas.

En el ámbito de la jurisprudencia de la Comunidad Europea, respecto a la tributación de actividades delictivas en cuanto al IVA, nace en los años ochenta<sup>588</sup>. El TJCE, ha manifestado en reiteradas resoluciones que los productos de reconocida nocividad y cuya importación se encuentra prohibida en todos los Estados miembros implica, la imposibilidad de que se incorporen al circuito económico comunitario. Sin embargo la sentencia, más relevante emitida por el TJCE (puesto que sienta las bases para erigir un criterio respecto a la tributación del IVA, respecto a la importación de estupefacientes), es la del 28 de febrero de 1984 en el asunto EINBERGER II<sup>589</sup>. Sentencia en la que se pone de manifiesto que las importaciones ilegales de estupefacientes, con independencia de las controladas por autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos, no pueden dar al lugar al nacimiento de deuda tributaria alguna en concepto de IVA a la importación, en la medida en que su introducción en el circuito económico de los Estados miembros se encuentra totalmente prohibida.

Cabe precisar que la problemática del gravamen de las actividades ilícitas en el IVA presenta otro ámbito que no ha suscitado gran interés en la doctrina, tal problemática es la influencia que puede desplegar la ilicitud de la concreta entrega de bienes o prestación de servicios, en el reconocimiento de una exención. No obstante cabe señalar que no es de recibo tal distinción puesto que atendiendo al principio de neutralidad se opone, en materia de percepción de IVA, a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. Por tanto, tratándose de bienes o servicios sobre los que no pesa una prohibición absoluta de

---

<sup>588</sup> *Vid.* al respecto sentencias del TJCE de 5 de febrero de 1981 (caso Jozsef HORVATH V HAUPTZOLLAMT HAMBURG-JONAS); de 26 de octubre de 1982 (Wilfried WOLF V. HAUPTZOLLAMT DÜSSELDORF); de 26 de octubre de 1982 (Senta EINBERGER V. HAUPTZOLLAMT FREIBURG)

<sup>589</sup> *Vid.* RIBES RIBES, Aurora, «La tributación de las actividades ilícitas en el IVA: jurisprudencia del TJCE», en *QF*, Nº 20, Aranzadi, Navarra, 1999, pág. 41

comercialización el carácter ilegal de la actividad no puede incidir en la aplicación de la exención correspondiente.

Por cuanto hace al IRPF, es un impuesto directo. Su naturaleza es de carácter personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares, inspirado en el principio de progresividad y cuya regulación comparten, parcialmente el Estado y la CC.AA.<sup>590</sup>. El hecho imponible de tal impuesto de acuerdo con el artículo 6.1 de la Ley del IRPF, es la obtención de la renta por el contribuyente durante un periodo impositivo, cabe destacar que si el objeto de dicho impuesto es la renta de las personas físicas, será necesario señalar, dicho sea brevemente los componentes de tal impuesto, ello en razón de determinar si las ganancias ilícitas son objeto de tributación por tal impuesto.

Ahora bien, como ha quedado precisado con antelación, el hecho imponible del impuesto lo constituye la obtención de renta por el contribuyente, entendiendo por ésta última según lo establece el artículo 6.2 de la ley del IRPF las siguientes:

1. Rendimientos del trabajo
2. Rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario)
3. Rendimientos de actividades económicas (empresariales y profesionales- incluye artísticas y deportivas- y las agrícolas, ganaderas y forestales)
4. Ganancias y Pérdidas patrimoniales

---

<sup>590</sup> QUERALT, Juan Martín, «Impuesto sobre la renta de las personas físicas (residentes) (I), en *Manual de Derecho Tributario, PE*, 2<sup>da</sup>. ed., QUERALT Juan Martín / TEJEIRIZO LÓPEZ José Manuel / CAYÓN GALIARDO Antonio (dirs.) Thomson-Aranzadi, 2005, pág.80



5. Imputaciones de rentas establecidas en la Ley (rentas inmobiliarias, transparencia fiscal, cesión de derechos de imagen e instituciones de inversión colectiva)

Se consideran rendimientos del trabajo a todas aquéllas contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, fijas o variables, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. La ley del IRPF, especialmente considera como rendimientos del trabajo, los sueldos y salarios, las prestaciones por desempleo, las remuneraciones en concepto de gastos de representación; las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan; las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el real decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la directiva 2003/41/CE del parlamento europeo y del consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo; las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. En ningún caso la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguros en los que se cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad.

Ahora bien, en cuanto a los rendimientos del capital, se compondrán de la totalidad de utilidades y contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades. En este supuesto se advierten los rendimientos tanto de capital mobiliario como inmobiliario.

Los rendimientos de las actividades económicas son aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de ellos, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios<sup>591</sup>. En concreto la ley recoge expresamente las siguientes actividades: actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. Los rendimientos de estas actividades se imputaran a quienes realicen de manera habitual, personal y directa, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las citadas actividades<sup>592</sup>.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales son las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponen de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que la renta obtenida se califique como rendimiento. No obstante cabe recalcar que solo habrá ganancia o pérdida patrimonial en los supuestos de que el valor del patrimonio del contribuyente variase (se incrementa o disminuye), exista un cambio en la composición del patrimonio. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se pueden generar como

---

<sup>591</sup> Vid. artículo 27 de la ley de IRPF

<sup>592</sup> QUERALT, Juan Martín, *o.u.c.*, pág.97

consecuencia de transmisiones onerosas, transmisiones lucrativas así como por la incorporación de bienes y derechos al patrimonio del contribuyente.

Antes de proseguir con las diversas génesis del hecho imponible en el IRPF, es conveniente realizar las precisiones pertinentes por lo que respecta a los beneficios de las ganancias obtenidas ilícitamente. En primer lugar por cuanto hace a los rendimientos del trabajo y del capital no cabe la menor duda que el legislador tributario se refiere a ingresos de una actividad lícita<sup>593</sup>. Máxime que el legislador tributario en la propia ley del IRPF, específicamente el artículo 17, del cual no se advierte las ganancias obtenidas ilícitamente formen parte de los rendimientos del trabajo.

El hecho imponible que genera más polémica en el IRPF es el que encierra las ganancias patrimoniales no justificadas. Éstas se encuentran reguladas específicamente en el artículo 39 de la citada ley. Así, el artículo en comento señala que tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Si bien es verdad que ni la propia ley del IRPF, ni la LGT, manifiestan que el origen de la renta sea lícito o ilícito, cabe destacar que el artículo 20 de la LGT establece que el hecho imponible consistirá en el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. De lo que se advierte que será la propia ley del impuesto la que expresamente señale el hecho imponible, y es de advertirse que la ley del IRPF, en momento alguno señala que las ganancias obtenidas ilícitamente conformen el hecho imponible en el citado impuesto.

---

<sup>593</sup> Vid. BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Ganancias ilícitas...*, 2002, pág. 39

Sin embargo, establecer la propia naturaleza de las ganancias patrimoniales no justificadas resulta un tanto polémico. Desde el ámbito de la Administración se manifiesta que se trata de una normativa definidora de un componente: más de la renta, dando por tanto una aplicación automática incluso a efectos penales<sup>594</sup>. No obstante otro sector, establece que dichas ganancias constituyen una presunción *iuris tantum* y en consecuencia no estamos ante la presencia de un elemento constitutivo de la renta<sup>595</sup>. Por otra parte es necesario establecer cual es el concepto que se tiene de la renta pues ello en gran medida influye en el ámbito del delito de defraudación tributaria. Así un primer concepto de la renta es el de la tesis de la tipificación material, el cual se basa en que la renta es aquello que el legislador establece como tal, por tanto no se trata de una presunción o una determinación concreta del concepto legal de renta. De lo que se puede concluir que resulte errónea la premisa de mantener un concepto tributario de incremento de patrimonio y un concepto diverso para el mismo supuesto, puesto que las rentas y los incrementos no existen en el mundo real sino el ámbito normativo<sup>596</sup>. Por tanto, los incrementos patrimoniales son una determinación concreta del concepto normativo de renta que define la propia ley del impuesto.

No obstante, otro sector de la doctrina entiende que el concepto de ganancias patrimoniales no justificadas únicamente se podrá calificar como presunciones<sup>597</sup>, basando tal afirmación en que el legislador tributario ha establecido un sistema probatorio para la lucha contra el fraude fiscal, teniendo en cuenta para ello las pruebas indirectas. Así, tal sistema descansará principalmente en dos presupuestos uno en el ámbito material y temporal de configuración del

---

<sup>594</sup> Vid. en BACIGALUPO SAGESSE, Silvina, *Ganancias ilícitas...*,2002, pág. 43

<sup>595</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, Ramón, en prólogo a CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *Las ganancias no justificadas del patrimonio en el IRPF*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999

<sup>596</sup> Cfr. HERNÁNDEZ MARTÍN, Valeriano, «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», en CT No. 60, IEF, 1989, págs. 103 y ss.

<sup>597</sup> Vid. por todos CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *Las ganancias no justificadas...*, págs. 163 y ss.

hecho imponible del impuesto defraudado<sup>598</sup>. De ahí que cuando estemos ante una presunción *iuris tantum* el contribuyente podrá presentar pruebas en contrario<sup>599</sup>.

En lo que atañe al delito tributario, cabe resaltar que, si las ganancias del patrimonio no justificadas provienen de actividades delictivas, éstas no tributarán, mientras que si proviniesen de actividades lícitas serán objeto del hecho imponible del impuesto. Ello con independencia de la presunción que se obtenga del hecho imponible, respecto al citado supuesto.

---

<sup>598</sup> CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *Las ganancias no justificadas...*, pág. 162

<sup>599</sup> CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *Las ganancias no justificadas...*, págs. 163 y ss

## II. El resultado material

Una de las características relevantes en el delito de defraudación tributaria consiste precisamente en el resultado que produce la conducta delictiva, es decir que la acción este seguida de la causación de un resultado separado espacio-temporalmente de la conducta desplegada por el agente<sup>600</sup>. En el ámbito específico del delito tributario el resultado se traduce en el perjuicio patrimonial causado a la Hacienda Pública, es decir la acción desplegada por el sujeto abarca las conductas realizadas por este, con la finalidad de hacer incurrir en error al sujeto pasivo del delito. Por lo que, en la especie actualizan los elementos necesarios para la existencia de un resultado material, ello en razón de que hay una separación espacio-temporal entre la conducta y el resultado.

De igual manera podemos señalar que la doctrina entiende que el delito tributario, es además un delito de lesión, puesto que no solo es necesaria la potencial amenaza al bien jurídico, sino que es menester la efectiva lesión en perjuicio de la Hacienda pública<sup>601</sup>. Lo anterior se fundamenta en la razón de que el carácter fragmentario del Derecho penal, tiene como finalidad en su criterio diferenciador la efectiva lesión al bien jurídico<sup>602</sup> en tanto se ponga entre dicho la vigencia de la norma

### A) Perjuicio patrimonial

Como quedo precisado con anterioridad, una de las características primordiales del delito de defraudación tributaria es precisamente la existencia de un perjuicio patrimonial que se comete en contra de la Hacienda pública, en sus tres ámbitos de gobierno, ya sea estatal, autonómico, local o foral, tal y como

---

<sup>600</sup> Vid. en este sentido a MIR PUIG, Santiago, *Derecho...*, pág. 219.

<sup>601</sup> Vid. por todos MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*, pág.226.

<sup>602</sup> Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *loc. cit.*

expresamente lo establece el artículo 305 del CP. Por lo anteriormente señalado, es que venimos afirmando que es un delito de resultado y no de mera actividad. Además de que aunado a lo anterior es un delito de lesión<sup>603</sup>. Bajo esta perspectiva, el legislador se decantó por un modelo de defraudación tributaria en el cual se postula de *lege ferenda* como un delito de resultado dañoso<sup>604</sup>. No obstante, diverso sector doctrinal<sup>605</sup> manifiesta que en razón de que en un procedimiento tributario moderno se debe de considerar la oportunidad de establecer al delito fiscal como un delito de peligro, puesto que la tipificación de tales conductas no debe de estar encaminada tanto a la producción del resultado, que en la especie se traduce al perjuicio patrimonial que sufre la Hacienda pública, en razón del no ingreso de lo debido, motivo por el cual se obstaculiza el normal desarrollo de la función tributaria.

En este ámbito resulta conveniente resaltar las concepciones que se dan en torno al patrimonio, ello en razón de que independientemente de que éste sea el Estado la víctima del delito, el concepto patrimonial no varía con el de un particular y siendo que el perjuicio que resiente la Hacienda pública, radica en su patrimonio. El concepto de patrimonio lo podemos ubicar en diversos ámbitos: jurídico, económico y mixto. Esta última, vino a corregir los defectos tanto de la concepción jurídica como económica a través de la subjetivización que conduce a la concepción personal del patrimonio, la cual establece que los bienes que constituyen el patrimonio se deben de proteger porque garantizan un espacio de libre desarrollo de la persona y no sólo porque tienen un valor económico<sup>606</sup>.

---

<sup>603</sup> *Vid. infra*

<sup>604</sup> En este sentido RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, Madrid, 1974, pág. 67

<sup>605</sup> *Vid.* por todos a PÉREZ ROYO, Fernando «Reseña del “Convegno su le sanzioni in materia tributaria”» en *CT*, No. 28, *IEF*, Madrid, 1979, págs. 149 y ss.

<sup>606</sup> ASUA BATARRITA, Adela, «El daño patrimonial en la estafa de prestaciones unilaterales (subvenciones, donaciones, gratificaciones). La teoría de la frustración del fin», en *ADP*, Tomo 46, 1993, págs. 97 y ss

Bajo tal planteamiento, se puede decir que en este sentido el concepto de patrimonio constituye una unidad estructurada, que garantiza el desarrollo de la persona en el ámbito material y esta integrada de las relaciones de dominio de la persona sobre los objetos reconocidas por el ordenamiento jurídico. Así, en el ámbito de esta teoría el perjuicio patrimonial será la merma de la capacidad económica concebida como el poder o señorío sobre bienes que posibilitan la satisfacción de las necesidades, en sentido amplio, del titular<sup>607</sup>. En este sentido, se debe de proteger al patrimonio porque posibilita y asegura el desarrollo de la personalidad<sup>608</sup>. Con el patrimonio se expresa directamente la manifestación de la personalidad, dicho de otra manera el poder que se tiene al ser titular de ciertos derechos y lo que con ello se es capaz de lograr<sup>609</sup>. Trasladando la anterior teoría al delito de defraudación tributaria, llegaremos a la conclusión de que existirá un perjuicio cuando exista un *minus* al patrimonio de la Hacienda pública.

Ahora bien, cabe precisar que, si bien el perjuicio patrimonial en el ámbito del delito de defraudación tributaria se contrae a la cuantía de 120.000€, dicha cuantía presenta de suyo, diversos aspectos que en cierta forma resultan polémicos. Por una parte, se podría señalar que la delimitación de tan elevada cuantía cumple con uno de los principios básicos del Derecho penal, a saber el de mínima intervención, puesto que al ser este la última *ratio*, su aplicación se debe de reservar a conductas que a pesar de ser socialmente intolerables, no se puedan combatir por otro medio. En la especie, todas aquéllas defraudaciones que no superen la cuantía establecida en el tipo de defraudación tributaria, se registrarán por el Derecho administrativo sancionador, razón por la cual se puede afirmar *prima facie* se cumple con dicho principio penal. No obstante tal cuantía presenta de suyo diversos inconvenientes. En este sentido, podrías afirmar que en gran medida el delito de defraudación tributaria, esta diseñado para que lo cometan las empresas,

---

<sup>607</sup> ASUA BATARRITA, Adela, *op. cit.*, pág. 127

<sup>608</sup> GALLEGOS SOLER, José Ignacio, *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*, Tirant lo blanch, Valencia, 2002, págs. 218 y ss.

<sup>609</sup> ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel, *Delitos contra la propiedad y el patrimonio*, Akal, Madrid 1988, pág. 57



esto en razón, de que por lo general la población promedio nunca podrá realizar una defraudación en cuantía suficiente para poder establecerse si concurren además los requisitos objetivos y subjetivos del delito de defraudación tributaria.

Partiendo del principio constitucional de que todos deben de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en razón de su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, procederá afirmar que en el ámbito penal-tributario, dicho principio de facto no se cumple, puesto que atendiendo a la determinación de la cuantía que señala en el artículo 305.2 CP, hace que en diversos impuestos sea irrealizable, tales como el IBI, IAE, tasas o contribuciones especiales, así como los impuestos de patrimonio, transmisiones patrimoniales, en gran medida en las sucesiones y donaciones. Por tal motivo se podría entender que el delito de defraudación tributaria esta planteado prácticamente para tres impuestos básicamente, IRPF, IS, IVA.

En la tipificación de los delitos se fija una cuantía para su punición y si esta es inferior se contempla como falta. Sin embargo, en el delito tributario, no se contempla tal posibilidad, pues solamente se tipifica como falta la defraudación a la Hacienda de la CE, en una cuantía superior a 4.000€, lo cual resulta paradójico, pues una defraudación por la misma cuantía a la Hacienda pública española en alguno de sus ámbitos de gobierno resulta atípica. Por tanto cabe expresar que el sistema de delimitación del delito de defraudación tributaria no afecta de manera fáctica a la mayor parte de la población. Situación que desde una óptica meramente de la prevención general, no surte efectos, pues el ciudadano promedio al saber que no puede cometer tal ilícito no surte en él la coacción psicológica. En base a tal planteamiento cabe preguntarse si es necesario reformar el límite de la cuantía, pues como hemos señalado, en el eventual ámbito de aplicación se excluye a la mayor parte de la población.

En países de nuestro entorno como Alemania se ha optado por regular a la defraudación tributaria sin poner ningún límite cuantitativo alguno, dejando en potestad de los tribunales sobreseer en supuestos no graves. Cabe resaltar que tal polémica se venía planteando en el otrora artículo 349, pronunciándose la doctrina desde esos tiempos a favor de no elevar la cuantía en virtud de que con ello se desvirtuaba el fin de protección de la norma, que en su caso es la protección de la Hacienda pública local, ya que las defraudación que se causan a esta última difícilmente podrán ser constitutivas del delito de defraudación tributaria, en este sentido el límite de la cuantía impone en la *praxis* la restricción en su ámbito de aplicación al ámbito estatal<sup>610</sup>.

Por lo mencionado anteriormente no nos parece acertado el criterio cuantitativo empleado por el legislador para determinar el límite mínimo del delito de defraudación tributaria, pues la mayoría de operaciones que se llevan a cabo en el tráfico jurídico son por una cuantía inferior a la establecida por el propio legislador. Pues en este contexto hubiese sido preferible haber diferenciado el tipo según el criterio de la índole de operaciones tributarias que realizaren las personas jurídicas y las físicas.

Otro problema que se plantea en el perjuicio patrimonial es establecer el concepto de cuota defraudada, para determinar cuales son los elementos objetivo tributarios que hay que tener en consideración para la determinación de esta. Si bien, el importe de la cuantía defraudada el propio tipo penal lo establece en la cuantía mínima de 120.000€, es necesario tener en cuenta cuales son los elementos a considerar para establecerla, así como el organismo competente para realizarlo. Esto último debe de ser fijado por el Tribunal, no obstante es necesario realizar ciertos matices. Así cabe precisar que si adoptamos la teoría de que la cuota defraudada compone un elemento del tipo y al ser esta una cuestión prejudicial de Derecho tributario y conforme a lo dispuesto por el propio artículo 10.1 de la LOPJ, que en síntesis señala que a efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional

---

<sup>610</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*, pág. 280

podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente. Si bien, cada órgano jurisdiccional es competente para conocer de cuestiones prejudiciales, no lo puede hacer a su libre albedrío sino basado en las reglas del Derecho tributario, tal y como lo dispone el artículo 7 de la LECrim.

En este sentido se ha pronunciado el TS en diversas sentencias, específicamente en la sentencia 2486/2001 de 21 diciembre, (ponente: Cándido CONDE-PUMPIDO TOURÓN), que en lo que aquí interesa señala: «Dado que ambos casos el cálculo de la cuota supuestamente defraudada, que constituye uno de los elementos del tipo, se realiza atendiendo a incrementos no justificados de patrimonio, deducidos de la adquisición durante una determinada anualidad de pagarés con retención en origen (denominados AFROS), se hace preciso efectuar previamente una recapitulación de la doctrina de esta Sala sobre la eficacia probatoria en el proceso penal de este sistema fiscal de determinación de la cuota. El artículo 49 de la Ley 18/1991, de 6 de junio ( RCL 1991, 1452; 2388) , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hoy derogada, disponía que «tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo. Los incrementos no justificados de patrimonio tendrán la consideración de renta del período impositivo respecto del que se descubran y se integrarán en la base liquidable regular. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando pueda probarse que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, se procederá a la regulación de la situación tributaria que corresponda a la naturaleza de estos hechos impositivos, sin perjuicio de la prescripción». Una regla similar se contiene en el actual art. 37 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre ( RCL 1998, 2866) , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, con la denominación de Ganancias patrimoniales no justificadas. Para valorar el problema que suscita en el proceso penal este sistema fiscal de determinación de la renta de un determinado período impositivo, hay que recordar que, como señala la sentencia de esta Sala

núm. 1688/2000, de 6 de noviembre de 2000 ( RJ 2000, 9271), la determinación de la cuota defraudada como elemento del tipo delictivo prevenido en el art. 305 del CP/1995 ( RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) (antes 349 del CP/1973) constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa-tributaria que conforme a la regla general prevenida en el art. 10.1 de la LOPJ ( RCL 1985, 1578, 2635; ApNDL 8375) debe resolver el propio Órgano Jurisdiccional Penal. Este criterio se contiene asimismo en las sentencias de 24 de febrero de 1993 ( RJ 1993, 1530), 25 de febrero de 1998 ( RJ 1998, 1193) y 30 de octubre de 2001, núm 1807/2001. Para la resolución de estas cuestiones prejudiciales, en lo que se refiere a las cuestiones de derecho, el Tribunal penal se atenderá a las reglas del Derecho administrativo, y específicamente fiscal , como previene expresamente el art. 7 de la LECrim (sentencia núm. 274/1996, de 20 de mayo [ RJ 1996, 3838] ). Pero en lo que se refiere a las cuestiones de hecho, o probatorias, el Tribunal penal debe atenerse al sistema probatorio propio del proceso penal, pues el principio constitucional de presunción de inocencia determina condicionamientos específicos que, por su rango constitucional, no pueden ser derogados por el legislador ordinario. En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Sí es admisible, sin embargo, la prueba de indicios, pero en todo caso cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada «fuera de toda duda razonable». En caso de duda, el principio «in dubio pro reo» impone la absolución (sentencia núm. 274/1996, de 20 de mayo). Se impone, por tanto, diferenciar en qué medida la regla referida a la determinación de la cuota sobre la base de los incrementos no justificados de patrimonio incluye aspectos sustantivos o materiales, y otros que constituyen normas puramente probatorias.»

Si bien, como ha quedado precisado en los párrafos que anteceden, es competencia de los órganos jurisdiccionales determinar la cuantía de lo defraudado, ese dato resulta imprescindible para el desarrollo del procedimiento

penal<sup>611</sup>. Bajo esta perspectiva, se torna imprescindible acudir a la norma tributaria defraudada para fijar la cuantía, pues dada la especialidad que se requiere para liquidar cada tributo, es menester tener conocimientos tanto de Derecho tributario como de contabilidad o matemáticas financieras, mismas que por lo general le son ajenas al enjuiciador. Por tal motivo resulta necesario cuestionarse si la fijación de la cuantía debe ser meramente establecida por el tribunal o si antes bien deberá ser determinada con carácter previo por el órgano administrativo-tributario correspondiente, hecho que obviamente constituiría una cuestión prejudicial. No obstante en la actualidad tal posibilidad queda proscrita, pues el carácter de delito público que envuelve el tipo del artículo 305 del CP, permite que cualquier persona pueda denunciar tales conductas y en este sentido al quedar la iniciación del procedimiento sin intervención de la administración-tributaria subsistirá tal problema<sup>612</sup>. Asimismo, el artículo 180.1 de la LGT establece que en los supuestos en los que se la administración tributaria estime que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda pública, se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Por tal razón hasta en tanto no se hayan finalizado el procedimiento judicial o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal. Bajo tal perspectiva no es posible llevar a cabo la liquidación del tributo defraudado.

Como quedó precisado, es competencia del juez determinar la cuota defraudada en base a las reglas determinadas por la ley fiscal de que se trate. Es decir, la cuota tributaria se determinará según lo dispone el artículo 56 de la LGT, aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable y según cantidad fija señalada al efecto. Sin embargo, es necesario diferenciar la figura de cuota tributaria y la de deuda tributaria, pues nos encontramos ante supuestos diversos.

---

<sup>611</sup> APARICIO PÉREZ, José, *El delito fiscal...*, pág. 216

<sup>612</sup> APARICIO PÉREZ, José, *loc. cit.*

En este sentido, la figura de cuota tributaria es más restringida que el de deuda tributaria, puesto que el primero según hemos visto se compone de la base liquidable y la cuantía fijada. Mientras que el concepto de cuota según lo dispone el artículo 58 de la LGT, se compone en base a por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. También se integrara por: el interés de demora; los recargos por declaración extemporánea; los recargos del período ejecutivo; los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. Del contenido del citado numeral, se advierte la imposibilidad para tomar la figura de la deuda tributaria como concepto de lo defraudado, puesto que si las sanciones pecuniarias son una consecuencia jurídica de la defraudación<sup>613</sup>, y al computarlas se violaría el principio «*non bis in idem*». De igual manera, se toma como fundamento para no tomar en consideración en la cuota defraudada a los intereses de demora, recargos por aplazamiento o prórroga y el recargo de apremio. Puesto que la cantidad defraudada debe de estar referida al momento de realizarse la declaración y no así al practicarse la liquidación definitiva<sup>614</sup>. La anterior afirmación, en palabras de MARTÍNEZ PÉREZ<sup>615</sup>, puede conducir al planteamiento erróneo de que el delito de defraudación tributaria se consuma independientemente de la liquidación ya sea provisional o definitiva. Situación que resulta equívoca, puesto que la declaración o la omisión de su presentación y la liquidación constituyen obligaciones distintas, por lo que no se pueden tomar en consideración para determinar la cuantía del perjuicio causado a la Hacienda pública<sup>616</sup>.

En razón de lo aquí expresado cabe concluir que la suma defraudada que se va a tomar en cuenta para establecer la cuantía requerida por el tipo es

---

<sup>613</sup> Vid. en este sentido a RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, *El nuevo delito...*,pág. 719, MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*, pág. 283

<sup>614</sup> RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, *loc. cit.*

<sup>615</sup> Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *loc. cit.*

<sup>616</sup> En este sentido BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, *Derecho penal económico...*, pág. 561

únicamente la «cuota tributaria». Sin embargo para poder determinar la cuantía de la defraudación se debe distinguir primordialmente la clase de tributo defraudado. Es decir si el tributo es de declaración periódica o tributos de declaración inmediata. Los primeros son aquellos en el que el hecho imponible tiende a repetirse en el tiempo y se devengan generalmente el último día del periodo impositivo<sup>617</sup>. En tanto que los tributos de declaración inmediata son aquellos que se devengan operación por operación<sup>618</sup>. Respecto a esta última cabe precisar que en el modo en que se desarrollan tales tributos, se puede dar el supuesto que la obligación se pueda dividir y esto traiga como consecuencia que el pago del tributo se haga exigible en diversos momentos, de tal manera que pueden quedar sujetas a una regulación diversa<sup>619</sup>. Ahora bien, en los impuestos periódicos una vez surgida y concretada la operación tributaria se renueva automáticamente de periodo en periodo. No obstante esto no se debe de tomar como una sola obligación cuyo hecho se distribuye en el tiempo, puesto que en cada periodo surge una nueva obligación de tal manera que una vez acabado el periodo impositivo la obligación periódica ya no se distingue de la instantánea<sup>620</sup>. Bajo lo aquí expuesto podemos decir que van a ser tributos de naturaleza instantánea cuando se realizan en cierto periodo y son tenidos en consideración únicamente cuando se han realizado completamente. En tanto que se conceptúan como tributos periódicos en los que el supuesto de hecho se prolonga indefinidamente en el tiempo, teniéndose que establecer el nacimiento de la obligación a un estado de hecho generalmente indefinido.

---

<sup>617</sup> En la concepción de PÉREZ ROYO, Fernando, son tributos periódicos aquéllos en los que el hecho imponible consiste no en un acto, sino en una situación que se prolonga en el tiempo o bien aquéllos en los que el hecho imponible es de realización progresiva. *Vid. en Derecho financiero y tributario. PG.*, 15<sup>ed.</sup>, Thomson Civitas, Navarra, 2005, pág. 46

<sup>618</sup> *Vid. PÉREZ ROYO, Fernando, o.u.c.*, pág. 45

<sup>619</sup> En este sentido GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho tributario*. Trad. y estudio preliminar por Fernando. SAINZ DE BUJANDA. Ed. de Derecho financiero, Madrid 1959, pág.159.

<sup>620</sup> *Vid. GIANNINI, Achille Donato, o.u.c.*, pág. 158

El apartado segundo del artículo 305 del CP establece las reglas para determinar la cuantía defraudada en base a diversos supuestos, esto es dependiendo del tributo de que se trate, pues en el caso de los de declaración periódica, se deberá a tender 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. Ahora bien, en lo referente a la determinación de de la cuantía para los tributos no periódicos, se deberá atender a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Cabe aclarar que el legislador, no tomo como prepuesto para la determinación de la cuantía si los tributos eran periódicos o instantáneos, sino más bien estableció para tal efecto la periodicidad del cumplimiento de la obligación tributaria, estableciendo por tanto el cumplimiento en razón de la realización del hecho imponible<sup>621</sup>.

Bajo tal planteamiento, según dispone el propio tipo se deben de distinguir dos supuestos diversos para tomar en consideración la cuantía defraudada. En primer lugar, por lo que respecta a los tributos de devengo instantáneo, no cabe la acumulación, en tal razón para poder establecerla cuantía defraudada se debe tomar en consideración la cuantía defraudada en base al hecho imponible sin importar que el mismo hecho imponible se vuelva a realizar dentro del año natural<sup>622</sup>. No obstante, los problemas que al respecto pueden surgir en base a la formula antes señalada, es el poder determinar si se pueden acumular defraudaciones a tributos diversos, o la cuantía establecida se debe de restringir únicamente a lo defraudado en base a cada tributo. Sin embargo consideramos que en principio no se pueden acumular las diversas cuantías, cuando existan declaraciones de tributos no periódicos, pues lo contrario equivaldría a vulnerar el principio de legalidad, ya que en la especie nos enfrentamos a conductas diversas en periodos impositivos diversos y si las cuantías defraudadas cada una no supera el monto establecido por el tipo para ser

---

<sup>621</sup> Vid. al respecto a APARICIO PÉREZ, José, *El delito fiscal...*, págs. 226 y ss.

<sup>622</sup> APARICIO PÉREZ, José, *o.u.c.*, pág. 227



considerado como delito, no se pueden acumular dichas conductas para en su conjunto considerarlas como delitos, ya que nos encontramos ante conductas diversas. Además de que es *voluntas legislatoris* tomar como presupuesto de partida de la cuota defraudada, aquéllas cuantías que comprendan un solo periodo impositivo, sin sumar las distintas defraudaciones<sup>623</sup>.

No obstante al planteamiento anterior, es preciso referirse a la posibilidad de acumular la cuantía defraudada de un tributo periódico a un tributo no periódico. Así como, la defraudación a diversas Haciendas. En lo que concierne, al primer planteamiento, cabe decir que no es dable la referida acumulación, puesto que si no es posible según lo dispuesto por el apartado segundo del artículo 305 del CP., la acumulación de diversos tributos no periódicos. Por tanto tampoco es factible acumular la cuota defraudada de un periodo impositivo no periódico a un tributo periódico<sup>624</sup>. De igual manera, en relación a la acumulación de cuotas defraudadas de las diversas Haciendas, nos encontramos ante obligaciones tributarias distintas y por tanto con diversos supuestos y sujetos pasivos del delito. Además, tal posibilidad es reducida, puesto que los tributos locales en su mayoría no son periódicos<sup>625</sup>.

Por cuanto hace a la determinación de la cuantía de tributos no periódicos, tal y como lo establece el artículo 305.2 del CP, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. En la opinión de MARTÍNEZ PÉREZ<sup>626</sup>, desde el otrora apartado b) del número 2 del artículo 319, suponía una terminología incorrecta puesto que cada hecho imponible se grava como por un solo concepto. Por tanto es un imposible lógico decir que hay dos conceptos distintos en un mismo hecho imponible. Bajo esta perspectiva, no cabe acumulación de tributos no periódicos

---

<sup>623</sup> En este sentido, RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, *El nuevo delito...*,pág. 719

<sup>624</sup> *Vid.* MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*, pág. 296

<sup>625</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *loc. cit.*

<sup>626</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *op.cit.*, pág. 291

que correspondan a hechos imponibles diversos, con la finalidad de determinar la cuantía defraudada.

## **B) La cuantía como condición objetiva de punibilidad**

En razón de que el tipo penal establece como límite cuantitativo la cantidad de 120.000€, esto nos permite abordar si la exigencia de tal cuantía es constitutiva bien del tipo o de una mera condición objetiva de punibilidad. De tal manera que nos es preciso referirnos a las diferentes argumentaciones que han surgido en base a tales criterios. Para *posteriori* tomar posición, al respecto.

En este sentido, parte de la doctrina se decanta por señalar que tal cuantía es una condición objetiva de punibilidad<sup>627</sup>, argumentando al efecto que la defraudación que se encuentra por debajo del límite cuantitativo de 120.000€, es una acción, típica, antijurídica, culpable, pero no punible en virtud de que el propio legislador por razones de política-criminal, restringe la pena a aquéllas defraudaciones superiores a la cuantía *ex ante* señalada. Tal postura se basa, en la existencia de un idéntico bien jurídico tanto para el Derecho administrativo-sancionador, como para el Derecho penal<sup>628</sup>.

Otro criterio, en idéntico sentido aunque con argumentaciones diversas, se basa en que el resultado exigido por el artículo 305 del CP surge desde el momento en que se elude el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, o se obtienen indebidamente devoluciones o se disfrutan de la misma forma beneficios fiscales. No obstante, la penalidad viene condicionada a 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 120.000 euros» y en tal sentido se debe de considerar como una

---

<sup>627</sup> Vid. por todos APARICIO PÉREZ, José, *El delito fiscal...*, págs. 201 y ss.

<sup>628</sup> Cfr. APARICIO PÉREZ, José, *El delito fiscal...*, pág. 203

condición objetiva de punibilidad, ya que si no llega a la cuantía tipificada no puede castigarse como delito; esto es que no debe ser abarcada por el dolo, y que son sólo razones de conveniencia política las que inciden en que se fije una cantidad u otra para diferenciar el delito de la simple infracción administrativa. De igual manera, este sector de la doctrina concibe como límite cuantitativo como un simple factor de determinación de la pena que no necesita ser abarcada por el dolo y que se establece por razones de política criminal. Para ello se basan en que limitación de la punibilidad, sólo puede afectar a la sanción de la lesión a la norma, pero no al delito en sí, puesto que el tipo define como lesión de una norma descrita en la ley, y por tanto no se puede dejar de observar que la norma que impone el pago de impuestos o no disfrutar ilícitamente de beneficios fiscales, resultará tan lesionada cuando el daño es menor como cuando alcanza la suma mínima legalmente determinada. Por tal motivo el daño es inferior a la cuantía establecida en el tipo son típicos, antijurídicos y culpables, si además de la lesión de la norma concurren la falta de justificación y la reprochabilidad. En este sentido al concebir al daño como una condición objetiva de punibilidad, resulta lógico que todo acto que tendente a impedir una determinación correcta de la base imponible u omita poner en conocimiento de las autoridades financieras una circunstancia que motivaría la cancelación del beneficio fiscal del que se disfruta, es típico, sin que sea necesario que se produzca el daño patrimonial, pues para la lesión de la norma que impone la prestación de una colaboración leal a la Hacienda pública en la determinación de las relaciones fiscales, el daño es innecesario<sup>629</sup>.

En el ámbito de la jurisprudencia, de igual manera se han decantado por establecer que la cuantía es una condición objetiva de punibilidad, no obstante cabe señalar que tales pronunciamientos han sido escasos. En tal sentido se ha pronunciado la AP de Córdoba, en la sentencia 147/2002, de 23 julio (ponente: Juan Ramón BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), que en lo conducente establece: «...Un resultado determinado lesivo para el fisco que ha de superar determinada

---

<sup>629</sup> BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, «El delito fiscal...» pág. 93

suma y que opera como condición objetiva de punibilidad, o como consideran otros autores de procebilidad, exigiendo el legislador 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, supere la cifra de 15.000.000 de ptas., siendo así que si la cuota defraudada no alcanza ese montante, la infracción cometida queda relegada a un ilícito típicamente administrativo a resolverse en un expediente sancionador incoado por la Administración de Tributos, debiendo de tener presente que la eficacia que en el ámbito penal cabe conceder a las actas y diligencias extendidas por la inspección tributaria a que hacen referencia los artículos 145 LGT y 49 y ss. del Reglamento General de la Inspección de Tributos ha sido objeto de análisis por el TC en su conocida sentencia 76/1990, de 26 de abril ( RTC 1990, 76), que viene a declarar que el acta de inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una «*notitia criminis*» suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase de juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez Penal libremente aprecie, pudiendo tales actas de inspección ser objeto de contradicción por la parte a quien su contenido perjudique.»

De igual manera el TS, aisladamente, se ha pronunciado en este sentido. Tal y como se observa en la sentencia de 27 de diciembre de 1990, (ponente: Enrique RUIZ VALLIDO), que en lo que interesa manifiesta: «2) La punibilidad del hecho descrito en uno y otro precepto penal viene condicionada a que la cuantía de la cuota defraudada en el pago, decía el art. 319 y dice el art. 349 C. P. (o beneficio fiscal obtenido; este último caso no interesa en el presente recurso) exceda de 2 y 5 millones de ptas. respectivamente, como ya se ha dicho. Esta condición objetiva de punibilidad no necesita, por consecuencia de su propia naturaleza, ser abarcada por el dolo, aunque en este caso lo fue porque así lo dice la sentencia de instancia, debiéndose entender por tributos, en este orden de cosas, las tasas, contribuciones especiales e impuestos a que alude el art. 26 LGT». No obstante en tal resolución existe el voto particular formulado BARBERO SANTOS,

que se condujo en el siguiente sentido: « Se ha de reiterar que es opinión unánime de la doctrina que los delitos que se analizan se estructuran como delitos de resultado, y que este resultado está constituido por la producción a la Hacienda de un real perjuicio económico por cuantía superior a dos millones o cinco millones de pesetas, respectivamente. No sólo son delitos de resultado; son delitos determinados por el resultado, es decir, que la pena privativa de libertad (en el delito fiscal) será más grave, y en ambos delitos la multa más elevada - cuantificada en múltiplos- según la cuantía de la «suma» o «cuota» defraudadas. Las opiniones divergen cuando se trata de determinar si tales «sumas» o «cuotas» constituyen una condición objetiva de punibilidad o una característica del resultado. Es evidente que considerarlas características del resultado se conforma o ajusta mejor a un derecho penal basado en la culpabilidad y es la concepción doctrinal mayoritaria, aunque no sea la seguida por la Sentencia de la que disiente el Magistrado que formula este voto particular. Pero se consideren condición objetiva de punibilidad o característica del resultado son elementos valorativos, no descriptivos, de la figura delictiva, sobre cuya caracterización -elementos valorativos de modalidad normativa- no existe discrepancia alguna: se trata de una ley penal en blanco.»

Ahora bien, hay otro sector de la doctrina que se decanta por que la cuantía defraudada es un elemento del tipo<sup>630</sup>. Pues establecer que la cuantía

---

<sup>630</sup> Vid. al respecto a POLAINO NAVARRETE, Miguel, quien señala que : «...ha de tenerse en cuenta que la delimitación de la esfera de la relevancia apreciada en la tipicidad de 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 mera punición del delito de la producción de un resultado que aparezca sólo causalmente vinculado con el comportamiento del autor, sin dependencia de la culpabilidad personal por el injusto típico. En efecto el perjuicio patrimonial positivamente exigido en una cuantía superior al importe defraudatorio mínimo de 5.000.000 de pesetas 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 la voluntad de acción del autor y al propio tiempo plenamente asumido por las condiciones de culpabilidad personal del mismo por la realización del tipo de injusto. Vid. en «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal», en *Estudios penales y criminológicos IX*, Universidad Santiago de Compostela, 1984-1985, pág.180. De igual manera RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, señala que «Se podría evitar la operatividad de las formas imperfectas atribuyendo al límite cuantitativo de los dos millones la naturaleza de condición objetiva de punibilidad, como lo hace otro ilustre especialista en infracciones y sanciones tributarias. Pero esto supondría desconocer la esencia de las condiciones objetivas de punibilidad, que son por definición hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad del autor y de los que éste no

defraudada es una condición objetiva de punibilidad, trae consigo la impunidad en los supuesto que el sujeto activo del delito no alcance la cuantía establecida por el tipo, pues atendiendo al supuesto de las condiciones objetivas de punibilidad sólo se podría sancionar a lo sumo como una infracción administrativa. De igual manera resulta conveniente adoptar la postura de establecer la cuantía como elemento del tipo, pues lo contrario dejaría impunes las conductas inferiores a la cuantía establecida, evitándose con ello punir a título de tentativa aquéllas conductas que a pesar de intentar la realización del delito, no lo logra consumir en razón de que la condición no llega efectivamente a verificarse<sup>631</sup>.

En base a lo aquí expuesto, sólo resta resaltar que el tratamiento que se le da a la cuantía en el ámbito de la teoría del delito no es baladí, puesto que dependiendo la postura que se adopte va a traer consecuencias en materia de error<sup>632</sup>, ya que si se adopta la posición de que la cuantía pertenece al ámbito de la tipicidad, el error invencible excluirá el dolo, ya que el sujeto activo del delito no tuvo conocimiento sobre un elemento del tipo. De igual manera, si el error fuese vencible también dicha conducta quedaría impune, puesto que bajo la teoría de los números *clausus* vigente en el actual CP, no prevé la punición del delito de defraudación tributaria. Sin embargo si se toma como una condición objetiva de punibilidad, el error deviene irrelevante en razón de que bajo esta figura es independiente del dolo<sup>633</sup>.

---

responde. El límite cuantitativo es en el delito fiscal 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 entenderse como condición objetiva de punibilidad.» en «El nuevo delito...,pág. 727. Igualmente MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, señala que: «El perjuicio de dos millones de pesetas causado a la Hacienda es un elemento del tipo. Considerar el límite cuantitativo como una condición objetiva de punibilidad nos parece en cualquier caso, incorrecto si atendemos a su naturaleza. Condiciones objetivas de punibilidad son aquéllos hechos ajenos a la acción, circunstancias exteriores que conforme a su propia naturaleza, yacen fuera de la culpabilidad del agente» *vid. en El delito...*, pág. 278

<sup>631</sup> Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *o.u.c.*, pág. 279

<sup>632</sup> *Vid.* al respecto a BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SÁGESSE, Silvina, *Delitos contra...*, pág. 59

<sup>633</sup> *Vid.* BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SÁGESSE, Silvina, *o.u.c.*, pág. 60

Para considerar la existencia del delito de defraudación tributaria, es menester que además de la conducta dolosa, la defraudación debe de superar los 120.000€. Lo anterior tiene sentido en virtud de que nos enfrentamos ante un delito de resultado y que por tanto exige la causación de un perjuicio a la Hacienda pública. En este sentido, todos y cada uno de los supuestos en los que no se alcance la cuantía requerida serán atípicos y por tanto no se puede considerar a dicha conducta como delito, sin embargo ello no significa que esta conducta se pueda punir vía administrativa. Cabe destacar, como se realizó en el aparatado correspondiente a la diferencia entre ilícito penal e ilícito administrativo<sup>634</sup>, que no obstante que la distinción entre estas dos figuras se basa en un elemento cuantitativo, esto no significa que en los supuestos en que no se llegue a la cuantía requerida estamos ante delitos atípicos en razón de que no cumplen el requisito exigible por el tipo para ser considerados como delito de defraudación tributaria. No cabe duda que una defraudación inferior a 120.000€, produce un perjuicio para la Hacienda pública, sin embargo, cabe destacar que tal conducta no vulnera la vigencia de la norma penal y por tanto no lesiona el bien jurídico. Ya que el delito a estudio requiere no sólo de la producción de un perjuicio, mismo que queda abarcado por el dolo, sino además que con dicha conducta se supere la cuantía de 120.000€ para efectos de lesionar el bien jurídico de forma penalmente relevante.

Ahora bien, consideramos que lo relevante en este caso es que el sujeto activo del delito realice dolosamente su conducta, abarcando con esto un perjuicio patrimonial para la Hacienda pública, ello sin necesidad de que la cuantía quede comprendida de manera exacta por el dolo; pues cuando se realiza la conducta típica se debe saber que defrauda y además se debe conocer la cuantía o por lo menos representársela, además de asumir el riesgo de que puede llegar a superarla. Dicho de otra forma, existe la posibilidad de plantearse en el tipo la concurrencia de un dolo eventual.

---

<sup>634</sup> *Vid. infra*

Cabe mencionar que no obstante que el legislador estableció la cuantía de 120.000€ como umbral para la existencia del tipo, consideramos que tal cuantía se ha fijado en virtud de protección y desarrollo del bien jurídico. Esto es que, cuando el sujeto activo del delito al defraudar a la Hacienda pública debe conocer la cuantía defraudada o al menos. Además de asumir el riesgo de que puede llegar a superar la cuantía exigida por el tipo de más de 120.000€. En este sentido, consideramos que el perjuicio ocasionado a la Hacienda pública, tiene forzosamente que ser abarcado por el dolo. Máxime que en la mayoría de los supuestos el defraudador fiscal tiene conocimiento de que con su actuación defrauda la cantidad establecida en el tipo e incluso superarla. No obstante que el perjuicio y la cantidad se puedan diferenciar, creemos que estos se encuentran en una estrecha relación, puesto que el Derecho penal actúa en los supuestos en que se haya defraudado la cantidad previamente establecida por el tipo, sin valorar los perjuicios inferiores que dolosamente se hayan realizado, ya que estos son competencia directa del derecho administrativo sancionador.

En conclusión, el tratar de desligar la conducta del sujeto activo del delito de la causación del resultado lesivo, negando que dicha cuantía sea el resultado del tipo objetivo, quita de tajo la referencia a la conducta de prohibición establecida por la norma penal, misma que se traduce a la realización de conductas defraudatorias que importen una lesión por dicha cantidad. Por tanto al querer establecer la cuantía defraudada en el ámbito de las condiciones objetivas de punibilidad se niega la pertenencia del tipo del injusto y de la culpabilidad, con lo que se produce la incongruencia de establecer que una defraudación por debajo de dicho importe es típica y antijurídica (tipo de injusto), culpable pero no punible. En este sentido se estaría negando que el tipo objetivo contiene el elemento indiciario de desvalor de resultado que conformará la antijuricidad material <sup>635</sup>. Bajo tales planteamientos se puede señalar que la cuantía establecida por la norma es un elemento objetivo del tipo y no una condición objetiva de punibilidad.

---

<sup>635</sup> AYALA GÓMEZ, Ignacio, *El delito de defraudación...*, pág. 223



En el ámbito de la jurisprudencia, parece ser que existe mayor unanimidad en establecer la existencia de la cuantía como elemento del tipo. Ello lo corrobora la STS 2486/2001 de 21 diciembre (ponente: Cándido CONDE-PUMPIDO TOURÓN), que al efecto señala: «La sentencia impugnada condena a los recurrentes como autores de sendos delitos contra la hacienda pública del art. 349 del Código Penal de 1973 ( RCL 1973, 2255; NDL 5670) , vigente cuando ocurrieron los hechos. Dado que en ambos casos el cálculo de la cuota supuestamente defraudada, que constituye uno de los elementos del tipo, se realiza atendiendo a incrementos no justificados de patrimonio, deducidos de la adquisición durante una determinada anualidad de pagarés con retención en origen (denominados AFROS), se hace preciso efectuar previamente una recapitulación de la doctrina de esta Sala sobre la eficacia probatoria en el proceso penal de este sistema fiscal de determinación de la cuota. El artículo 49 de la Ley 18/1991, de 6 de junio ( RCL 1991, 1452; 2388), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hoy derogada, disponía que «tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo. Los incrementos no justificados de patrimonio tendrán la consideración de renta del período impositivo respecto del que se descubran y se integrarán en la base liquidable regular. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando pueda probarse que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, se procederá a la regulación de la situación tributaria que corresponda a la naturaleza de estos hechos imposables, sin perjuicio de la prescripción». Una regla similar se contiene en el actual art. 37 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre ( RCL 1998, 2866), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, con la denominación de Ganancias patrimoniales no justificadas. Para valorar el problema que suscita en el proceso penal este sistema fiscal de determinación de la renta de un determinado período impositivo, hay que recordar que, como señala la sentencia de esta Sala núm. 1688/2000, de 6 de noviembre de 2000 ( RJ 2000, 9271) , la determinación de la cuota defraudada como elemento del tipo delictivo

prevenido en el art. 305 del CP/1995 ( RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) (antes 349 del CP/1973) constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa-tributaria que conforme a la regla general prevenida en el art. 10.1 de la LOPJ ( RCL 1985, 1578, 2635; ApNDL 8375) debe resolver el propio Órgano Jurisdiccional Penal. Este criterio se contiene asimismo en las sentencias de 24 de febrero de 1993 ( RJ 1993, 1530), 25 de febrero de 1998 ( RJ 1998, 1193) y 30 de octubre de 2001, núm 1807/2001.»

### III. El dolo en la defraudación tributaria

En el ámbito subjetivo del tipo se concibe al delito de defraudación tributaria, como un tipo eminentemente doloso, ello tiene su justificación en la propia redacción del tipo en la que se pone de manifiesto el verbo «defraudar»<sup>636</sup>. Antes de la actual redacción del artículo 305 del CP, en la LO de 6/1995, de 29 de Junio, establecía expresamente que «*el que por acción u omisión dolosa*». Sin embargo el vocablo doloso queda suprimido en la actual redacción. Ello tiene su razón de ser de que el actual CP, en su artículo 12, dispone que las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la ley. De lo que se advierte que el legislador concibe a todos los tipos en el ámbito subjetivo como dolosos, siendo la excepción la configuración de tipos realizados de manera imprudente. Por tanto, se refuerza la tesis aquí sostenida de que la configuración del delito de defraudación tributaria es eminentemente dolosa.

Al igual que la doctrina mayoritaria<sup>637</sup>, la jurisprudencia del TS se ha pronunciado en el sentido antes señalado en diversas resoluciones. En este sentido se pronunció en la sentencia de 2 de marzo de 1988 (ponente: José Hermenegildo MOYNA MÉNGUEZ), que al respecto establece: « El delito en cuestión se configura como un delito de resultado que requiere para su perfección un perjuicio económico consistente en la falta de ingreso en el Tesoro de la suma debida a título de tributo, pero es imprescindible que el perjuicio alcance determinado nivel -dos millones de pesetas en la Ley aplicable- para provocar la reacción penal, y este límite -variable según demuestra la realidad por estar inspirado en razones de prudencia político fiscal- es característico del resultado que culmina el tipo objetivo, debiendo el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, aparte el ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación, y conciencia de la cuantía de esta última.»

---

<sup>636</sup> Vid BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO, Silvina, *Delitos contra...*, pág. 85

<sup>637</sup> Vid. por todos a BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO, Silvina, *loc.cit.*

Sin embargo, *ex ante* no quedaba tan claro si en el ámbito subjetivo del delito de defraudación tributaria en el otrora artículo 319 y posteriormente artículo 349 del CP, se podía configurar una acción imprudente, interpretando que el vocablo «*defraudar*» (que aparecía en el artículo 319), no era incompatible la exigibilidad de un *animus lucrandi*, con la figura imprudente<sup>638</sup>. No obstante como ha quedado señalado con antelación, desde el origen del delito de defraudación tributaria, se ha excluido de manera casi unánime, su realización imprudente, de igual manera se ha pronunciado la STS de 10 de noviembre de 1993, (ponente: Francisco SOTO NIETO), que al efectos establece: «...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 [cfr. SS. 2-3-1988, 26 noviembre y 27 diciembre 1990 ( RJ 1990\9165 y RJ 1991\5209 ), 20 noviembre y 3 diciembre 1991 ( RJ 1991\8338 y RJ 1991\8964 ) y 31-10-1992 ( RJ 1992\8629 ), así como Circular de la Fiscalía del TS 2/1978, de 20 abril]. 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.»

Retornado a la génesis del delito de defraudación tributaria, que los concibe, como un delito, eminentemente doloso, se deben señalar cuáles son los elementos que componen que integran tal figura, para posteriormente realizar un análisis de la configuración de dolo en el delito de defraudación tributaria. Por tanto, si concebimos al dolo como el conocer y querer la realización de la situación objetiva del injusto<sup>639</sup>, así como la conciencia de la antisocialidad<sup>640</sup>. En consecuencia, el conocimiento de los extremos señalados con antelación en el momento de desplegar la conducta, van a determinar la configuración dolosa del tipo. Si bien una de las características del dolo es la parte subjetiva, conviene

---

<sup>638</sup> Cfr. al respecto BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, «El delito fiscal en España», en *RFDUCM*, No. 56, Madrid, 1979, pág. 92

<sup>639</sup> MIR PUIG, Santiago, *Derecho ...*, pág. 255

<sup>640</sup> Cfr. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal económico y de la empresa PG.*, 2 ed., Tirant lo blanch, Valencia 2007, pág.372

señalar primeramente las características de la parte objetiva, puesto que ésta contiene el objeto que el dolo abarca. El aspecto objetivo radica en el aspecto externo de la conducta requerida para el tipo, puesto que todo tipo doloso requiere ciertos requisitos mínimos que se exterioricen en la conducta externa<sup>641</sup>. Sin en cambio para la concurrencia del ámbito subjetivo, solo se requiere con que el sujeto sea consciente de que su actuar u omitir no es lícito, sin que sea necesario que tal conocimiento abarque todas y cada una de las disposiciones que se vulneran con tal conducta.

Ahora bien, como se ha venido señalando, el delito de defraudación tributaria es considerado como una ley penal en blanco, lo cual trae aparejada mayor complejidad para la acreditación del dolo, puesto que, al configurarse la norma de complemento y de la norma-marco haciendo en su conjunción un tipo total, se extiende al dolo los elementos pertenecientes a dicho tipo, sin embargo, en el ámbito de las leyes penales en blanco no sucede así, ya que contrariamente a lo señalado con antelación en la figura de las leyes penales en blanco, el dolo no se puede extender a la norma de complemento<sup>642</sup>. Para dar una solución adecuada, es menester que abordar diversos planteamientos. En este sentido, si lo único que se considera es la desobediencia a la norma de complemento, entonces será imprescindible el conocimiento de todos y cada uno de los elementos de la norma en blanco y del tipo de la norma de complemento<sup>643</sup>. Sin embargo, si lo que se trata es además de lo anterior (desobediencia de la norma), asegurar el efecto de regulación de la norma de complemento, se deberá conocer dicho efecto de regulación, de tal modo que la existencia de tal conocimiento puede equipararse a una prohibición<sup>644</sup>.

---

<sup>641</sup> MIR PUIG, Santiago, *Derecho ...*, pág. 234

<sup>642</sup> *Vid.* al respecto JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*, pág.345

<sup>643</sup> Cfr. JAKOBS, Günther, *loc. cit.*

<sup>644</sup> JAKOBS, Günther, *ibidem*, pág. 346

Consideramos que las posturas aquí señaladas son correctas, aunque de manera parcial, ya que para determinar en que casos se aplican, se deberá distinguir *prima facie* los tipos de delito que comprenden puestas en peligro abstracto y tipos de lesión. En este caso se deberá tomar en consideración el conocimiento tanto de la norma en blanco, más la norma de complemento. Mientras que en los tipos en los que se regula el aseguramiento de derechos, que a su vez quedan constituidos en la norma de complemento, se deberá tener en consideración el conocimiento el efecto de regulación de la norma de complemento<sup>645</sup>. A este último grupo pertenece el delito de defraudación tributaria, pues el contribuyente deberá conocer el efecto regulador de la ley del impuesto defraudado, dicho de otro modo el hecho imponible de tal ley tributaria y no solo la conducta defraudadora hacia el fisco.

Ahora bien, como quedó señalado en capítulos precedentes, el delito de defraudación tributaria, esta configurado no solo como un tipo penal en blanco, sino además se compone también de elementos normativos de valoración. En este caso el dolo deberá abarcar también aquellos elementos normativos que componen el tipo penal. Sin que sea necesario un conocimiento de perito<sup>646</sup>, para que exista el dolo en cuanto a tales elementos se refiera el tipo, pues únicamente es necesaria un «*enjuiciamiento paralelo en la consciencia del autor*»<sup>647</sup>. Ya que no importa que el autor conozca el nombre de elementos del tipo, sino el conocimiento de la cosa, *verbigratia*, el hecho de que el sujeto a sabiendas de que realiza una operación comercial por la cual debe de pagar determinados impuestos y no lo hace, concurre el dolo de la conducta defraudar, no obstante que no sepa que tal operación esta sujeta al IVA. Sin embargo ello no quiere decir que no se pueda dar la figura del error de prohibición.

---

<sup>645</sup> JAKOBS, Günther, *loc. cit.*

<sup>646</sup> JAKOBS, establece tal conocimiento como una subsunción de una ley en lo sucedido, igual que la judicial. *Vid. al respecto Derecho penal...*, pág.347

<sup>647</sup> *Vid. JAKOBS, Günther, ibidem*, pág. 347

Resulta conveniente en este aparatado distinguir entre el dolo de la conducta defraudatoria del *animus* defraudatorio, pues si bien es verdad que ambos supuestos pertenecen al ámbito subjetivo del tipo, nos encontramos ante situaciones sustancialmente diversas. Por dolo se entiende como aquél conocimiento y voluntad para realizar el tipo<sup>648</sup>, y suele ser definido formalmente en referencia a las circunstancias objetivas del hecho, mientras que los elementos subjetivos del injusto si bien pueden consistir en realizar determinada situación de hecho, esta situación se encuentra fuera del tipo objetivo<sup>649</sup>. Además de que en los elementos subjetivos del injusto<sup>650</sup> no importa la reprochabilidad de la voluntad de obrar sino la relación de finalidad elaborada por la propia voluntad de obrar<sup>651</sup>.

Por lo anterior, resulta necesario exponer brevemente el presupuesto conceptual de los delitos de intención, así como su clasificación, para posteriormente señalar sus diferencias con los tipos eminentemente dolosos. Por delitos de intención podemos entender a aquellos tipos que presuponen la orientación a una genuina finalidad excedente del dolo, en cuanto a tendencia y voluntad de los elementos objetivos del tipo<sup>652</sup>.

Con lo hasta aquí señalado se pone de manifiesto que el delito tributario es eminentemente doloso, no obstante cabe plantearse cual es el ámbito de extensión que deben de abarcar los elementos tanto cognoscitivo como volitivo. Lo anterior, ha traído consigo diversas posturas en el ámbito doctrinal, que, en gran medida se pueden dividir en dos, no obstante sin incidir ambas en el ámbito de la culpabilidad. Cabe señalar que dentro de esta categoría se diferencian

---

<sup>648</sup> Cfr. STRATENWERTH, Günter, *Derecho penal...*,pág.146

<sup>649</sup> *Vid.* STRATENWERTH, Günter, *op. cit.*, pág. 171

<sup>650</sup> *Vid.* al respecto un amplísimo trabajo monográfico en POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Los elementos subjetivos del injusto en el Código penal español*, Anales de la Universidad Hispalense, serie: Derecho número 13, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1972, *passim*

<sup>651</sup> Jakobs, Günther, *Derecho penal...*,pág. 373

<sup>652</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Los elementos subjetivos...*, pág. 251

aquellos delitos mutilados en dos actos y los de resultado cortado<sup>653</sup>. Analizaremos estos últimos en razón de que ellos, han dado lugar a la atribución del elemento subjetivo del injusto en el delito fiscal, ya que se suele citar que la conducta del sujeto va incardinada a un *animus*, ya sea de lucro, perjuicio o defraudatorio.

El ánimo de lucro se completa a través de una serie de supuestos que integran el elemento subjetivo del injusto, que al ser incluido en la propia descripción como una ulterior finalidad, excede al dolo<sup>654</sup>. Mientras que el ánimo de perjudicar, no se requiere un resultado lesivo, ya que los tipos que integran dicho supuesto se limitan a la exigencia del momento anímico que el propio tipo señala<sup>655</sup>. Finalmente dentro de este grupo, se incardina aquellos tipos que contienen el ánimo defraudatorio que en la especie se traduce en un sentido amplio en las diversas manifestaciones orientadas a un fin que comporta cierta limitación en el ámbito del perjuicio, pues en definitiva el animo defraudatorio en muchas de las ocasiones es una variante del *animus perjudicandi*<sup>656</sup>. Ahora bien, de lo anterior cabe señalar que para la existencia de un elemento subjetivo del injusto, éste debe de encontrarse expresamente configurado por el legislador en cada tipo penal, requisito que no se configura en el artículo 305 del CP, ya que este es un delito objetivamente configurado que no requiere en el autor la concurrencia de elementos subjetivos distintos del dolo, pues sólo basta la existencia de éste para la realización del tipo de defraudación tributaria.

---

<sup>653</sup> Se suelen definir como delitos mutilados en dos actos en los que reside la voluntad por parte del sujeto de una determinada acción en cuanto medio subjetivo para una ulterior actuación del propio sujeto, constitutiva de la finalidad perseguida. Mientras que en los delitos de resultado cortado el autor persigue la consecución de una finalidad específica, dependiente, no de una conducta de sí mismo, sino de un actuar ajeno. *Vid.* al respecto a POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Los elementos subjetivos...*, págs. 254 y ss.

<sup>654</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Los elementos subjetivos...* pág. 254

<sup>655</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 259

<sup>656</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *ibídem*, pag. 267



Para el sector de la doctrina que entiende el vocablo defraudar como el equivalente a un perjuicio patrimonial y por consiguiente estima que el dolo abarca únicamente el conocimiento de los deberes tributarios<sup>657</sup>, cuyo incumplimiento es la fuente primigenia de la defraudación hacia la Hacienda pública. Resulta más que suficiente para acreditar el dolo que el obligado tributario a sabiendas de que debe tributar no lo haga. Contrariamente a la posición anterior otro sector defiende la idea de que es necesaria en la configuración del dolo que el conocimiento y la voluntad vayan encaminados a la existencia de un engaño tendente a defraudar a la Hacienda pública<sup>658</sup>. Sin embargo aun dentro de dicha postura, se dividen las opiniones al establecer por una parte que tal intención defraudatoria es un elemento subjetivo específico, lo cual conlleva obviamente el presupuesto de la concurrencia del dolo. Así, por lo que respecta a la específica polémica de si el tipo de defraudación tributaria requiere algún elemento subjetivo del injusto sobreañadido al dolo y trascendente más allá del ámbito del mismo, el cual se puede mantener en el caso de que exista un *animus lucrandi*, de la misma manera que en otros tipos patrimoniales explícita o implícitamente se requiere éste, un ánimo que, en realidad, en el delito de defraudación tributaria queda ya incorporado en la configuración típica, puesto que al ser una conducta eminentemente dolosa no exige de manera expresa la presencia de ningún singular elemento subjetivo del injusto, sin comportar pues restricción alguna para la aplicación de la figura de delito sin la incorporación del animo de defraudar o el animo de causación de un perjuicio<sup>659</sup>.

En efecto, consideramos que en la actualidad tal exigencia no tiene sentido en razón de que si bien en la regulación anterior resultaba necesario dotar de contenido específico al verbo defraudar, en razón de que este verbo llevaba

---

<sup>657</sup> Vid. por todos PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos...*, págs. 142 y ss.

<sup>658</sup> Vid. al respecto a RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, «El nuevo delito...», pág. 722; BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SÁGESSE, Silvina, *Delitos contra...*, pág. 49; AYALA GÓMEZ, Ignacio, *El delito...*, pág. 271

<sup>659</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal económico y de la empresa PG.*, 2 ed. Tirant lo blanch, Valencia 2005, pág. 562

implícito un elemento subjetivo del injusto, que, bajo la regulación anterior, cumplía la función de contribuir a cerrar el paso a la ejecución imprudente<sup>660</sup>. En la actualidad tal exigencia queda en desuso, pues en la actual redacción del tipo ya no resulta necesario<sup>661</sup>. Por tanto, la exigencia de un elemento subjetivo específico en el delito de defraudación tributaria no es de recibo, pues a lo anterior ha de añadirse que el dolo abarca tanto el conocimiento como la voluntad en este caso de incumplir con una concreta obligación del pago de un determinado tributo. Máxime, teniendo en cuenta que la defraudación tributaria se lleva a cabo a través de un incumplimiento material de una obligación tributaria<sup>662</sup>, la cual a su vez desemboca una concreta violación al artículo 305 del CP. En este sentido se ha pronunciado la AP de Madrid en la sentencia de 20 de septiembre de 2002, cuyo tenor literal es el siguiente: «...Por otra parte, y a pesar de la tradicional nomenclatura, 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 (cfr. STS de 10 de noviembre de 1993 [ RJ 1993, 8387 ] ), 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.». Así como la AP de Córdoba en la sentencia de 23 de julio de 2002, (ponente: Juan Ramón BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), que al efecto señala: «Es por ello que el dolo, en el ámbito de la tipicidad subjetiva, debe abarcar dicha relación tributaria y la obligación que en ella se encardina. De idéntico modo, el desvalor de resultado se concreta en la

---

<sup>660</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *loc. cit.*

<sup>661</sup> En este sentido PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones...*, págs. 144 y ss.

<sup>662</sup> APARICIO PÉREZ, José, *El delito fiscal...*, pág. 280

efectiva lesión de dicho bien y se traduce en la falta de ingreso en las arcas de Hacienda de una cantidad debida en cuantía superior a quince millones de pesetas. Así pues, el delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 305 del Código Penal contiene un presupuesto perteneciente a la tipicidad cual es el de la existencia de una relación jurídica tributaria entre el ente impositor y el sujeto activo del delito que incluye el pago de los tributos como obligación principal. Por otra parte, sólo este presupuesto es el que puede explicar satisfactoriamente la naturaleza de norma penal en blanco del artículo 305 del Código Penal. Asentándose el tipo de injusto sobre el mismo se comprende que buena parte de sus elementos alcancen su pleno y auténtico significado a través de la aplicación de normas jurídico-tributarias. Siendo por tanto el delito previsto en el art. 305, una ley penal en blanco o un tipo abierto, el elemento referido es de los que necesitan ser completados por una ley extrapenal, la existencia de una relación jurídico tributaria válida es un elemento implícito del tipo y si consideramos que esa relación viene definida con arreglo a categorías, principios y normas ajenas al derecho penal, se puede concluir que se trata de un elemento normativo implícito. De ahí que la STS 20-6-2001 ( RJ 2001, 7264), citada por el recurrente, llegue a decir que la identidad del tipo del delito y de la infracción administrativa es total hasta el punto de que bien cabe considerar a la infracción administrativa como ilícito atenuado por la menor gravedad del daño producido. En ambos supuestos se trata de la infracción de la misma norma. Por lo tanto si – como lo hace en forma general la doctrina– se define el tipo penal como el conjunto de elementos que determina la infracción de la norma por quien es destinatario de la misma, es decir, el sujeto del deber impuesto por la norma, no cabe duda de que el tipo del delito y de la infracción administrativa coinciden y la única diferencia entre uno y otro se refiere a la punibilidad, es decir a un aspecto cual es que la cantidad dejada de ingresar por el supuesto sobre el valor añadido durante cada ejercicio fiscal supere los 15.000.000 de ptas., condición objetiva de la punibilidad ajena al tipo penal en sentido estricto.»

En base a lo expuesto con antelación, se puede validamente establecer que el simple incumplimiento formal aunado al conocimiento de la existencia de la obligación de pagar el tributo correspondiente en relación con el hecho generador de tal tributo, es más que suficiente para imputar el delito de defraudación tributaria. Es decir, el conocimiento exigido para la acreditación del dolo se debe de dar de manera primaria, puesto que los elementos configuradores del dolo (cognoscitivo y volitivo) pertenecientes a la acción y su significado antijurídico, no es menester que se acrediten en un plano meramente riguroso, siendo más que suficiente para su acreditación que el obligado tributario sepa que debe de pagar a la Hacienda pública y a pesar de ello no lo quiera hacer, sabiendo que existe tal obligación. Tal afirmación supone *prima facie* apartar la exigencia del dolo específico (*animus lucrandi*), además de no considerar la «expresa» intención defraudatoria, así como el perjuicio que cause con su actuar a la Hacienda pública, puesto que el dolo quedará acreditado con la constatación de la voluntad del obligado tributario de no ingresar lo debido, sabiendo que debía hacerlo. Pues en este sentido queda implícito la intención del sujeto en defraudar, ya que el propio tipo del artículo 305 del CP, establece que el que defraude en sus modalidades de acción u omisión, sin perjuicio de que tal conducta implique un quebranto para la Hacienda pública o un lucro para sí o un tercero.

No obstante, lo que en cierta medida no queda tan claro, es hasta donde debe abarcar el dolo en el delito de defraudación tributaria. Hasta lo aquí expuesto, resulta claro que el obligado tributario debe tener conocimiento de la existencia del hecho imponible, así como de las circunstancias de hecho que puedan adquirir relevancia tributaria. Es decir, el sujeto debe de conocer los hechos que constituyen el hecho imponible en el ámbito tributario. En este sentido se ha pronunciado el TSJ de Extremadura en la sentencia de 29 de enero de 1998, (ponente: Ángel JUANES PECES), que al efecto señala: «Es doctrina reiterada del Tribunal Supremo, iniciada en la Sentencia de 29 junio 1985 ( RJ 1985\3087 ), y continuada en las de 2 marzo 1988 ( RJ 1988\1520 ), 26 noviembre y 27 diciembre 1990 ( RJ 1990\9165 y RJ 1991\5209 ) y 28 junio, 20 noviembre y 3 diciembre 1991 (

RJ 1991\7590, RJ 1991\833 8 y RJ 1991\8964 ), que el delito contra la Hacienda Pública invocado exige para su existencia: a) que la cantidad defraudada deberá producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública por un «quantum» superior a los 15 millones de pesetas. Por tanto el resultado típico, amén, de constituir un requisito básico de la conducta delictiva, asume el papel de límite objetivo configurador del modelo de intervención penal, por el que ha optado el legislador, por debajo del cual las conductas defraudatorias serán sancionadas como infracción administrativa-tributaria. Más aún, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 marzo 1993 ( RJ 1993\2547 ) dice a este respecto lo siguiente: «Los delitos que se analizan son infracciones penales de resultado», respecto a los cuales, añade la sentencia en cuestión «se cuestiona si esa suma constituye un elemento del tipo penal, o es una condición objetiva de punibilidad, con mejor acomodo en el primer caso, al principio de culpabilidad y, sin necesidad de ser abarcada por el dolo, en el segundo», discrepancia que ha trascendido al plano jurisdiccional donde la Sentencia de 2 marzo 1988 aceptaba el primer criterio, y se inclinaba al segundo la de 27 diciembre 1990. Se trata en definitiva, de un elemento inexcusable de delito, cuya determinación corresponde a los Tribunales, quienes han de proceder a fijar su importe (dicen las Sentencias de 26 noviembre 1990 y 3 diciembre 1991) con sujeción a la legislación fiscal. Sobre este extremo insistiremos más adelante. b) De la existencia de un elemento subjetivo específico (ánimo de defraudar) para evitar que la intervención penal conduzca a la prisión por deudas (por todas STS 9 marzo 1993). En efecto, el artículo 349 ( RCL 1995\1894 ), y el actual 305.1 ( RCL 1995\3170 y RCL 1996\777) exige que la conducta defraudatoria activa o pasiva sea dolosa. Así, el dolo deberá abarcar: A) Conocimiento de que concurre una situación típica, esto es, de la existencia de una relación jurídica-tributaria con la Hacienda Pública, generadora de deudas tributarias. B) Conocimiento de la omisión de la declaración tributaria. C) Conocimiento de la producción del resultado típico, cifrado en el perjuicio superior a los quince millones de pesetas. D) Conocimiento de que ese resultado era evitable con la realización de la acción debida (declaración tributaria). F) Conocimiento de las circunstancias de hecho. Del tenor del precepto se deduce

que no cabe la comisión culposa. En cuanto a si son admisibles o no las formas de comisión por omisión, sobre los que el Ministerio Fiscal pretenden sustentar la responsabilidad de los inculpados, la estructura típica del delito, según opinión mayoritaria, excluye tal hipótesis, pues el artículo 11 del actual Código Penal, al igual que en el anterior Código ( RCL 1973\2255 y NDL 5670), limita su radio de acción a los delitos o faltas que «consistan en la producción de un resultado».

Ahora bien, resulta necesario señalar que clase de dolo se presenta en el delito tributario. En un primer momento, podemos señalar que este delito se realiza a través de dolo directo, no obstante se debe matizar que no siempre la conducta del sujeto activo del delito vaya encaminada a cometer el delito de defraudación a la Hacienda pública, pues se puede dar el caso de que el sujeto persiga otro fin distinto<sup>663</sup>. No obstante en el ámbito jurisprudencial, se requiere la existencia de un dolo específico. En tal sentido se pronunció el TS en la sentencia de 27 de diciembre de 1990, (ponente: Enrique RUIZ VADILLO), cuyo tenor literal establece: «...anteriores, coetáneos y posteriores, de uno o varios hechos psicológicos- existió el dolo específico consistente en el conocimiento de que con su conducta estaba causando un perjuicio al Erario Público superior a 2 y 5 millones de pesetas respectivamente, de acuerdo con los artículos 319 y 349 del Código Penal, según los períodos temporales a los que se refiere y de su consiguiente y propio beneficio patrimonial al eludir el pago del impuesto del que era deudora, elemento intencional que el Tribunal de Instancia descubrió -y así lo razona adecuadamente a través de la prueba indirecta que es prácticamente la única vía posible de acceder a lo más íntimo y tantas veces extremadamente reservado de la persona humana, en los términos que, con extensión y acierto, explica el juzgador de instancia-. Por todo ello la sentencia recurrida concluye diciendo que la procesada era perfectamente conocedora de la antijuricidad de su comportamiento y que lo llevó a cabo con el único fin de eludir el pago del impuesto a que venía obligada, en los términos cuantitativos expresados,

---

<sup>663</sup> En este sentido se han pronunciado entre otros AYALA GÓMEZ, Ignacio, *El delito...*, pág.273; PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos...*, pág.791; RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, «El nuevo delito...», pág. 722, MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*, pág.317

superiores a los límites que la Ley Penal tenía fijados y tiene hoy establecidos respecto de las infracciones tributarias de naturaleza administrativa.»

El dolo, en el ámbito de la cuantía, se abordará dependiendo de la calificación que se le de a la citada cuantía. Es decir si consideramos la cuantía como un elemento del tipo (posición a la que nos aunamos), el conocimiento de que el tributo defraudado supera la cuantía de 120.000, tal conocimiento deberá ser abarcado por el dolo, mientras que si la citada cuantía la consideramos como una condición objetiva de punibilidad, no quedara comprendida en el ámbito del dolo<sup>664</sup>

En base a todo lo planteado en las líneas precedentes, consideramos que en el caso de que se considerase el vocablo «defraudar», el engaño susceptible de provocar error a la Hacienda Pública no se le puede considerar como un elemento subjetivo del injusto, puesto que tal elemento subjetivo, se encuentra inmerso en el dolo<sup>665</sup>. Ahora bien, por lo que respecta al *animus lucrandi*, 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 delito de defraudación tributaria, es el medio para encubrir otros delitos o el sujeto sea un delincuente por convicción. En este sentido resulta un tanto atrevido establecer la existencia del animo de lucro en el delito tributario, puesto que tal animo 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.

---

<sup>664</sup> Respecto a este tópico se analizara en el apartado correspondiente.

<sup>665</sup> Vid. al respecto AYALA GÓMEZ, Ignacio, *El delito ...*, pág. 275

En este sentido, para poder establecer la existencia del ánimo de lucro, es menester que el sujeto debe de querer obtener un beneficio patrimonial como consecuencia directa de su acción no siendo dicho *animus* accesorio a la defraudación a la Hacienda pública. Bajo esta perspectiva conviene distinguir que estamos ante supuestos diversos, ya que el ánimo se debe de interpretar como aquél motivo intención que tiene el sujeto al realizar la defraudación tributaria, en tanto que el lucro se deberá interpretar como el resultado económico querido por el sujeto<sup>666</sup>. Siendo que así los elementos subjetivos del injusto comportan *per se* un ánimo o intención, se podrán presentar en no pocas ocasiones que coincidan tanto el lucro con la intención o animo del sujeto de defraudar a la Hacienda pública. No obstante, no se puede desconocer que también se pueden dar supuestos en los que el lucro no coincida con el *animus* del agente.

Por otra parte, conviene tener en consideración que, en el supuesto de estimar la exigencia del elemento subjetivo del injusto del ánimo de lucro, se dejarían fuera muchos supuestos en los que no exista precisamente ánimo de lucro, como hemos señalado con antelación, lo cual vendría en gran medida a producir la impunidad en tales constelaciones. Se afirma lo anterior, en virtud de que si la conducta del sujeto no va encaminada a la obtención de una ventaja fiscal, no obstante que la obtenga, no se podrá tomar como ánimo de lucro y por tanto no constará la exigencia típica del mencionado elemento subjetivo del injusto. En este sentido, en base a lo expuesto a lo largo del presente epígrafe se puede deducir que por lo que respecta al delito de defraudación tributaria consta la no exigencia de elementos subjetivos del injusto y que el ánimo de defraudar se encuentra inmerso en el dolo, y el ánimo de lucro no necesariamente ha de ser apreciado en todos los supuestos de defraudación tributaria.

---

<sup>666</sup> Vid. en este sentido a AYALA GÓMEZ, Ignacio. *El delito ...*, pág. 286



**CAPÍTULO VI**  
**LA ANTIJURIDICIDAD EN LA**  
**DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

## I. Contenido material del injusto (Bien jurídico)

### A) Evolución histórica del concepto

La sistematización del bien jurídico nace con el firme propósito de conformar uno de los principios jurídico-penales de carácter general, caracterizado en las exposiciones doctrinales del siglo XVIII, limitándose ordinariamente a aportar fundamentos filosófico-normativos para una elaboración científica cronológicamente posterior, empero esto no provocó el desarrollo en rigor de una construcción técnico-jurídica<sup>667</sup>, a la que se llegó posteriormente. Así pues, no es hasta hace relativamente poco tiempo que al significado del bien jurídico no se le atribuye una función de límite al legislador, puesto que más bien juega el papel de *ratio legis*, del objeto de protección elegido por la ley<sup>668</sup>.

La función que el bien jurídico en un inicio desempeñaba se centró en el ámbito de la interpretación legal y de la ordenación sistemática<sup>669</sup>. Se afirma que el concepto de bien jurídico no nació con el propósito de trazar una frontera al *ius puniendi* del Estado, sino que más bien fue introducido por BIRNBAUM en el ámbito de los delitos contra la religión y las buenas costumbres, en contra de los postulados liberales<sup>670</sup>. Por tanto, podemos afirmar que no es hasta la etapa del positivismo jurídico que la concepción de bien jurídico nace como límite *de lege lata*<sup>671</sup>. Esta concepción surge principalmente de la crítica formulada por la Escuela Histórica y el positivismo jurídico al Derecho natural en el que se basaba la ideología de la Ilustración, cuya concepción del delito como lesión de un derecho

---

<sup>667</sup> Vid. ampliamente en POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 94

<sup>668</sup> Vid. MIR PUIG, Santiago, *Introducción a las bases del Derecho penal. Concepto y método*, Bosch, Barcelona, 1976, pág. 128

<sup>669</sup> Cfr. POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc.cit.*

<sup>670</sup> MIR PUIG, Santiago, *loc.cit.*

<sup>671</sup> GARCÍA-PABLOS, Antonio, *Derecho penal. Introducción.*, Servicio publicaciones facultad derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1995, pág. 41

subjetivo, dejaba de lado la intención limitadora del Derecho penal de la época, que exigía como presupuesto del ejercicio del *ius puniendi* de la dañosidad social del hecho a castigar<sup>672</sup>.

La concepción *ex post* del bien jurídico no ofrecía un límite al legislador. Ni siquiera la construcción de BINDING, que constituiría la base de una de las constantes doctrinales hasta la actualidad, y pretendía ofrecer un límite, ya que este concebía al bien jurídico como *«todo aquello en cuyo mantenimiento e inalterado e incólume el Derecho positivo – desde su propia perspectiva valorativa tiene un interés. Ordenamiento provee a la protección de tal interés precisamente mediante el otorgamiento de garantías (a través de los singulares preceptos legales) al bien jurídico respectivo, frente a la lesión o puesta en peligro no deseadas del mismo. Los concretos objetos de tutela de las normas constituyen el capital de bienes del ordenamiento jurídico»*<sup>673</sup>.

Sin embargo, contrario a la pretensión de BINDING, VON LISZT trató de dotar al concepto de bien jurídico de un contenido material que tuviese como límite máximo de lo punible. Lo anterior según su concepción se podría lograr trasladando el bien jurídico a un momento previo al Derecho positivo, concretamente al de la realidad social, ya que precisamente era ésta, y no el legislador, la que decidía qué objetos merecen protección penal<sup>674</sup>. En concreto VON LISZT, señalaba que *«todos los bienes jurídicos son intereses vitales del individuo o de la comunidad. El orden jurídico no crea el interés, lo crea la vida; pero la protección del Derecho eleva el interés vital a bien jurídico. La libertad personal, la inviolabilidad del domicilio, el secreto de la correspondencia eran intereses vitales, como los derechos de autor e inventor, mucho antes de llegar a estar garantizados por la Constitución contra las intromisiones arbitrarias del poder del Estado, o por las leyes penales, contra las*

---

<sup>672</sup> MIR PUIG, Santiago, *op. cit.*, pág. 128

<sup>673</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 108

<sup>674</sup> MIR PUIG, Santiago, *Introducción a las bases...* pág.129

*violaciones procedentes de los individuos. La necesidad crea la defensa y con el cambio de los intereses varía el número y la especie de los bienes jurídicos*<sup>675</sup>».

Sin embargo, la definición de VON LISZT respecto al bien jurídico no dota de un concreto contenido al concepto de interés de la vida, o condición de la vida o interés jurídicamente protegido, por tanto a la pregunta de qué intereses deben ser protegidos por el Derecho penal quedó sin una precisa respuesta<sup>676</sup>. La formulación de VON LISZT ocupa un lugar significativo en el proceso histórico-dogmático del concepto de bien jurídico en el Derecho penal. No obstante, se deduce que de dicho concepto se advierte, con claridad, que junto al sentido fragmentario de su configuración del momento de referencia existen concretas imprecisiones e inexactitudes de carácter técnico<sup>677</sup>.

Es necesario señalar que las dos concepciones del bien jurídico aludidas (BINDING Y VON LISZT) han servido de base a los conceptos surgidos hasta entonces. En este sentido, la concepción «*bindigniana*» sirvió de base para autores como WELZEL y Helmuth MAYER, quienes en términos generales identifican el bien jurídico con el concreto objeto del mundo empírico lesionado o puesto en peligro por el delito<sup>678</sup>, no obstante, con ciertos matices cada uno de ellos, puesto que las formulaciones tanto de WELZEL como de Helmuth MAYER no pretenden ofrecer un concepto material de bien jurídico que sentase un límite al *ius puniendi* estatal, ya que el concepto de bien jurídico como objeto empírico concreto resulta incapaz de servir al mismo. Un objeto empírico no puede, obviamente, limitar al legislador<sup>679</sup>.

---

<sup>675</sup> VON LISZT, Franz, *Tratado de Derecho penal*. T. II, 4 ed. traducido de la 20ª ed. alemana por Luis JIMÉNEZ DE ASUA y adicionado con el Derecho penal español por Quintiliano SALDAÑA, Reús, Madrid, 1999, pág. 6

<sup>676</sup> MIR PUIG, Santiago, *Introducción a las bases...* págs.129 y ss.

<sup>677</sup> *Vid.* al respecto a POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 118

<sup>678</sup> *Cfr.* MIR PUIG, Santiago, *Introducción a las bases...* pág.130

<sup>679</sup> *Vid.* al respecto a MIR PUIG, Santiago, *loc. cit.*

Los neokantianos continuaron en gran medida con el planteamiento iniciado por VON LISZT, pues éstos trataron de reconducir la realidad fáctica hacia el campo del Derecho positivo, traspasando el problema al mundo espiritual de los valores<sup>680</sup>. Consideraban al bien jurídico como un valor de cultura y al delito como una infracción de los valores culturales. No obstante, a juicio de AMELUNG, el neokantismo equivocó el terreno en que situó la problemática del bien jurídico, ya que su ámbito no es el mundo espiritual-subjetivo de los valores, sino el social-objetivo, ámbito específico del Derecho, pues si bien el Derecho penal de las ciencias del espíritu podía en cierta forma haber explicado el delito como *contrariedad a la cultura*, no así lo podía explicar como perturbación de la vida social<sup>681</sup>.

La actitud de la ciencia penal respecto al bien jurídico frente al sistema impuesto por el régimen nacionalsocialista se desarrolló en base a un esquema de delito propio de un Derecho penal de autor, el cual propone como núcleo esencial del hecho punible, no la realización típica en contra de determinados bienes y valores, sino el desvalor jurídico referido al espíritu reprobable del sujeto<sup>682</sup>. Bajo esta sistemática el comportamiento típico quedará subordinado al momento anímico de oposición psicológica de la voluntad del autor a un concreto deber jurídico consignado en la descripción típica<sup>683</sup>. En la antijuricidad se restringe el momento sustantivo delimitador, al establecerse un valor genérico a la esencia del injusto típico en la infracción del específico deber, derivado del aspecto determinativo de conductas de las normas jurídicas.

Bajo la perspectiva del nacionalsocialismo aplicada al Derecho penal, se toma como punto de partida que el interés del legislador para proteger ciertos bienes jurídicos no se puede apreciar en términos absolutos de manera

---

<sup>680</sup> MIR PUIG, Santiago, *Introducción a las bases...* pág.130

<sup>681</sup> Citado por MIR PUIG, Santiago, en *op. cit.*, pág.131, nota 258

<sup>682</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 164

<sup>683</sup> *Vid.* al respecto a POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 165

independiente, ya que la protección de bienes jurídicos viene limitada o completada por la relevancia de diversos intereses, los cuales deben de ser tomados en consideración en base al examen del contenido de los singulares tipos penales, y de las respectivas características de los mismos<sup>684</sup>

Frente a la posición del bien jurídico desarrollado por la Escuela de Kiel, se trata de establecer parámetros para dotar de contenido material al concepto de bien jurídico; de tal manera que se puede afirmar que en la actualidad el concepto de bien jurídico se establece bajo el límite del ejercicio del *ius puniendi*<sup>685</sup>. Sin embargo, en cuanto a la dotación del contenido material del bien jurídico, han sido diversas las posturas que se han pronunciado al respecto. Mientras que RUDOLPHI, parte de una aproximación constitucional y efectúa una segunda valoración mediante la idea de que únicamente podrán protegerse los bienes que constituyan «condiciones para la vida en común en nuestra sociedad de hombres libres, delimitadas respecto de las representaciones meramente morales cuya inobservancia no produce efectos dañosos en la realidad social»<sup>686</sup>.

Diversa interpretación es la que plantea ROXIN<sup>687</sup>, puesto que parte de un concepto de bien jurídico basado en los límites de un Estado democrático de Derecho, por tanto el Estado *per se* no posee legitimación para amparar penalmente valores morales, sino que éste se deberá limitar a crear y asegurar a un grupo reunido en el Estado, exterior e interiormente, las condiciones de una existencia que satisfaga sus necesidades vitales, por tanto deja a salvo la libertad del individuo para conformar su vida, bajo tales presupuestos se concretan en una serie de condiciones valiosas, que en esencia son los bienes jurídicos. En este

---

<sup>684</sup> Respecto a la versión nacional socialista del contenido de injusto según la dirección de la Escuela de Kiel, *vid.* al respecto POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, págs. 164 y ss.

<sup>685</sup> TOLEDO Y UBIETO, Emilio Octavio DE, *Sobre el concepto...*,pág. 340

<sup>686</sup> *Vid.* al respecto a TOLEDO Y UBIETO, Emilio Octavio DE, *o.u.c.*, pág. 330

<sup>687</sup> ROXIN, Claus, «Sentido y límites de la pena estatal», en *Problemas básicos del Derecho penal*, trad. Diego Manuel Luzón, Madrid, Reus 1976, pág. 20

sentido el Derecho penal ampara el cumplimiento de las prestaciones públicas de las que depende el individuo en el marco de la asistencia social por parte del Estado.

Con posterioridad han surgido diversos métodos de análisis, que intentan dotar de un contenido sociológico al bien jurídico<sup>688</sup>. En un primer plano, AMELUNG<sup>689</sup> parte de que el límite al legislador no se puede basar en el bien jurídico, si no que se debe atender a la dañosidad social que produce la conducta del sujeto. En este sentido señala este autor, que sólo en caso de concurrir tal dañosidad cabría apelar a la pena, estableciendo como parámetro de dañosidad los conceptos de función y disfunción manejados por el funcionalismo de la teoría de los sistemas sociales<sup>690</sup>. Cabe resaltar que de la proposición planteada por AMELUNG, no es necesario prescindir del concepto de bien jurídico planteado por el Derecho penal, con la salvedad de que a tal concepto se le pueda atribuir un contenido derivado de la función social del Derecho penal<sup>691</sup>. En este sentido CALLIESS<sup>692</sup>, establece que los bienes jurídicos son la estructura social, de manera general y las posibilidades de participación que supone, en particular. Bajo tal planteamiento el Derecho penal va a proteger la seguridad de las expectativas de participación, es decir la confianza en el funcionamiento del sistema. Así, frente al peligro para el individuo que ofrece el encerrar el límite del *ius puniendi* en la disfuncionalidad para la estructura social, se emplea el concepto de bien jurídico que obliga a una cierta concreción de los objetos y sujetos de la protección penal, más allá de la sola referencia excesivamente abstracta, al

---

<sup>688</sup> Cfr. al respecto MIR PUIG, Santiago, *Introducción a las bases...*pág.134

<sup>689</sup> Citado por MIR PUIG, Santiago, en *Introducción a las bases...*pág.134, cita 269.

<sup>690</sup> En este sentido se establece que: «*La función social de un elemento estructural (por ejemplo, una norma) es su contribución al mantenimiento del sistema. Disfuncional es, por el contrario, un fenómeno que amenaza a la subsistencia del sistema. Adviértase que el criterio funcional sentido no dice nada de la bondad o maldad ética de la conducta, por lo que la sola inmoralidad no puede justificar el empleo de la pena.*» (Cursivas añadidas) *Vid.* Al respecto a MIR PUIG, Santiago, *op. cit.*, pág. 135

<sup>691</sup> *Vid.* MIR PUIG, Santiago, en *Introducción a las bases...*pág.137

<sup>692</sup> Citado por MIR PUIG, Santiago, en *Introducción a las bases...*pág.137, cita 271

funcionamiento de los sistemas sociales. Si la función del Derecho penal va a ser la tutela del objeto genérico, los bienes jurídicos con sus concretos objetos, ofrecen la necesaria especificación de qué particulares procesos de interacción y de participación en los sistemas sociales merecen ser protegidos por el sistema penal.

Por tanto, podemos entender que los bienes jurídicos son las condiciones necesarias para el funcionamiento del sistema social, pero, en atención al individuo, deben traducirse en concretas posibilidades de participación en los procesos de interacción y comunicación social. Sin embargo no se debe de entender la posibilidad de participación como la incidencia activa en la vida social, sino que además se debe de partir de la visión de respeto de la esfera de libertad particular por parte de los demás<sup>693</sup>

#### **a) El bien jurídico como interés**

La tutela penal del bien jurídico no nace *ex nihilo*, si no más bien tiene su fundamentación en la protección de valores consensualmente importantes configurados por la sociedad. En este sentido, es misión del legislador establecer las infracciones a las disposiciones penales en base a una referencia objetiva de protección de aquellos valores previamente configurados. Así, en la dinámica de la ley, a la vigencia positiva del precepto general precede una evaluación normativa del bien jurídico que mediante él se trata de tutelar<sup>694</sup>. Por tanto, no se pueden justificar tipos penales sin la existencia de las elementales condiciones requeridas para la adecuada convivencia humana en sociedad<sup>695</sup>, de ahí que aquella conminación jurídico penal que no se ajuste a los requerimientos anteriores, esto es, al aseguramiento de la existencia de las elementales condiciones requeridas para la adecuada convivencia social.

---

<sup>693</sup> MIR PUIG, Santiago, en *Introducción a las bases...*pág.140

<sup>694</sup> Cfr. POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 119

<sup>695</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc. cit.*



No obstante lo anterior cabe precisar que tal sistema de protección social no se desarrolla al *libre arbitrio* del legislador, si no mas bien tiene sus límites en la valoración objetiva de los bienes estimados dignos de protección jurídico penal, puesto que si el legislador no se suscribe a tales límites, tal regulación resultaría socialmente intolerable<sup>696,697</sup> contraria a un Estado social y democrático de Derecho, situación que conlleva a la vulneración de las exigencias de justicia material. El Estado, tiene un gran interés en la observancia de las normas jurídico penales, en razón de ello, tutela aquellos bienes que le resultan imprescindibles para su subsistencia. Cabe precisar que no se debe confundir el objeto de protección con el interés de protección, pues de ambos institutos derivan consecuencias dogmáticas diversas en el ámbito de la teoría del injusto.

Diversos autores<sup>698</sup>, se han pronunciado en cuanto la delimitación conceptual del «*interés*», tanto en el plano técnico, como en la función dogmática que éste juega en el ámbito material del concepto de injusto penal. Concretamente VON JHERING, construye un concepto de bien jurídico basado en la valoración de bienes de la colectividad cuyo deber de aseguramiento le compete el Estado<sup>699</sup>. En base a la «*teoría de los intereses*», describe al delito como la puesta en peligro de las condiciones vitales de la sociedad, constatada jurídico-positivamente por el legislador y susceptible de ser rechazada sólo a través de la pena<sup>700</sup>. Asimismo manifestaba que al interés no se le podía identificar con la realidad física, sino más bien tenía que concebirse bajo una acepción capaz de que establecer la equivalencia al bien o disfrute de una persona.

---

<sup>696</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 119

<sup>697</sup> En el mismo sentido STERNBERG-LIEBEN, DETLEV, «Bien jurídico, proporcionalidad y libertad del legislador penal», trad. ORTÍZ URBINA GIMENO, Iñigo, en HEFENDEHL, Roland (ed.), *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?*, Edición española a cargo de Rafael ALCÁCER, María MARTÍN e Iñigo ORTIZ DE URBINA, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2007, pág.105

<sup>698</sup> Entre otros VON JHERING, HERTZ y KESSLER, *vid.* al respecto en POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, págs. 120 y ss.

<sup>699</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc. cit.*

<sup>700</sup> Cfr. POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, págs. 121

Por otra parte, HERTZ establece como premisa fundamental que el conjunto de intereses atribuido a cada persona constituye un bien individual, cuyo interés radica en la relación que vincula el objeto al sujeto y en virtud de la cual asume la disposición de aquél. Bajo tal perspectiva, se puede concluir *prima facie* que el fin primordial del Derecho lo compone la protección de intereses individuales, valorados de modo singular puesto que las relaciones que estos suponen van a ser el medio que posibilita las condiciones favorables de existencia y progreso de la persona en sociedad<sup>701</sup>. En este sentido, aquellos intereses que se encuentren vinculados de manera directa al bienestar individual de la persona en sociedad, van a ser dignos de tutela penal y por tanto serán dignos de tomarse en consideración, a pesar de que en el ámbito del injusto típico no se pueda identificar en manera alguna con la lesión de tales intereses representados de manera individual<sup>702</sup>.

Un concepto amplio de bien jurídico es el que aporta KESSLER al establecer que la determinación del objeto de tutela de cada tipo penal no va a radicar en la propia voluntad de su autor, sino que ésta va a depender de cierta forma de la valoración objetiva que el legislador haya establecido para tal conducta.<sup>703</sup> Bajo esta perspectiva, resultara erróneo establecer el objeto de tutela en un derecho subjetivo, puesto que en muchos delitos no cabe constatar como objeto de tutela ninguna titularidad jurídica de esa naturaleza. Por tanto la noción de bien jurídico se deberá ajustar a un bien de Derecho objetivo<sup>704</sup>.

No obstante de los planteamientos señalados con antelación, resulta necesario señalar que se entendía por bien, así como cual era la delimitación conceptual de interés. En principio, según la concepción de KESSLER, bien es todo objeto y toda relación que pueden contribuir al bienestar físico o espiritual de una

---

<sup>701</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, págs. 122

<sup>702</sup> *Vid.* POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc. cit.*

<sup>703</sup> *Vid.* al respecto en POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 123

<sup>704</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 124

persona<sup>705</sup>. Por tanto, a todo lo que se le denomine bien tendrá que cumplir con el requisito de ser relevante para el bienestar humano, ya que tal concepto debe cubrir su aplicación a los fines personales. En cuanto al concepto de interés, se toma como la relación entre un bien y un sujeto mediante la cual un objeto o un estado llegan a ser un bien para un determinado individuo<sup>706</sup>.

Para M.E. MAYER, el concepto de bien jurídico radica principalmente en la configuración del derecho subjetivo, en razón de que éste dota a la persona para poder hacer eficaces aquellos imperativos abstractos relacionados con el ordenamiento jurídico, por lo que respeta a la protección de los intereses de la propia persona. Sin embargo, dicha facultad subjetiva de la que se encuentra revestida la persona no se está integrada obligatoriamente por el ejercicio del poder que la misma entraña, sino que se resuelve esencialmente en la mera posibilidad de éste<sup>707</sup>. Por tanto bajo la perspectiva de éste autor sólo podrán ser objeto de ataque los bienes jurídicos, pues las lesiones que sufran van a ser relevantes para el ordenamiento jurídico penal. Por tanto, el objeto de lesiones jurídicas va a tener importancia siempre que el objeto de las lesiones jurídicas sea representado por un bien, el cual habrá de estar valorado normativamente, y en cuanto tal accede a la condición de bien jurídico<sup>708</sup>.

En la opinión de MERKEL, nos referimos a bienes jurídicos cuando estos se hallan bajo la protección del Derecho en razón del enlace que mantienen los intereses particulares con los generales, y es a partir de tal momento que son objeto de una agresión antijurídica, es decir, tomada en consideración por el Derecho penal. En este sentido la pena se fundamentará en la necesidad de dar protección jurídica por causa de lesión a algún bien jurídico, por tanto los bienes a los cuales lesiona la justicia no se encuentran bajo la protección del Derecho y, por

---

<sup>705</sup> Cfr. POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 124

<sup>706</sup> *Vid.* en POLAINO NAVARRETE, Miguel, *op.cit.*, págs. 125

<sup>707</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *op.cit.*, págs. 127 y ss

<sup>708</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *op. cit.* pág. 128

tanto, no son lesionados en cuanto a bienes jurídicos. Sin embargo, cuando los bienes encuentran protección en la forma de un derecho subjetivo, se podrá designar el objeto del ataque con el nombre de tal. No obstante cabe precisar que no se puede hallar la esencia de todo delito en una violación de los derechos subjetivos<sup>709</sup>. La concepción del bien jurídico como interés protegido ha tenido interpretaciones de diverso cariz. E. WOLF, establece un concepto de bien jurídico asentado sobre los intereses vitales de los ciudadanos y de la comunidad protegidos por el Derecho penal en cuanto aparecen como susceptibles, dignos y necesitados de una garantía de esta índole<sup>710</sup>.

No obstante de los planteamientos anteriores, cabe señalar que no se puede establecer al menos de manera absoluta un concepto de bien jurídico sobre la base de un interés positivamente protegido, pues debe ser reputada inexacta, porque no todo objeto de garantía jurídica encierra un interés. En los supuestos en los que se entienda al bien jurídico y al interés como sinónimos, se podrá establecer de manera válida el objeto de tutela como interés. Así al partir del concepto de éste último partiendo de que tanto el interés como el bien jurídico tienen un contenido análogo, no presentará problemas el señalar que el bien jurídico es un interés jurídico penalmente protegido a través de una descripción típica<sup>711</sup>. Sin embargo tal apreciación de los conceptos interés/bien jurídico, presentan de suyo cierta problemática, puesto que no se puede justificar definir un objeto mediante la apelación a otro que *ab initio* se considera en absoluto equivalente a aquél y, en cuanto tal, intercambiable con el mismo<sup>712</sup>. Por tanto, consideramos que resulta conveniente entender que el interés no asume plena equivalencia de sentido con el bien jurídico, de forma que se haga a ambos conceptos coincidentes y sustituibles entre sí.

---

<sup>709</sup> Vid. ampliamente a MERKEL, Adolf, *Derecho penal*, Tomo Primero, Trad. Pedro DORADO MONTERO, Biblioteca de Jurisprudencia, Filosofía e Historia, Madrid (sin referencia de año), págs. 32 y ss.

<sup>710</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 132

<sup>711</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *op. cit.*, pág. 133

<sup>712</sup> Vid. POLAINO NAVARRETE, Miguel, *op. cit.*, pág. 134

Cabe concluir, por lo que respecta al establecimiento del bien jurídico como interés, que éste no puede ser identificado sin más con el interés, ya que este último constituye sólo una especie de la categoría genérica del bien jurídico, es decir sólo el objeto de protección de algunos tipos de delitos. No se debe desconocer que la circunstancia de que en un mismo bien jurídico puedan coexistir varios y antagónicos intereses, es mejor tomar *prima facie* a la categoría del bien jurídico.

### **b) El bien jurídico como situación**

Según lo dispone la teoría del bien jurídico como situación, éste no se va a integrar bajo aquéllas situaciones, que en el mundo material son inexistentes, sino más bien aquellas situaciones son una pretensión jurídica del Derecho objetivamente configurado por el Estado<sup>713</sup>. Aquéllas situaciones que abarca el Derecho positivo, se presentan espiritualizadas de tal manera que ya no constituyen una realidad tangible, sino más bien representan una aspiración jurídica. El ordenamiento jurídico positivo reconoce en los bienes jurídicos una determinada garantía -regularmente- de protección, en lo cual confluye en la realización de tutela de bienes valorados socialmente que concretamente interesan al individuo. Por lo cual podemos afirmar que los objetos de protección se integran tanto por valores universales, al propio tiempo que cumplen con la función de tutela para los concretos individuos interesados<sup>714</sup>.

Las normas jurídico-penales no manifiestan *per se* ningún deseo especial, puesto que el interés jurídico queda satisfecho, desde la perspectiva legislativa, cuando se confiere efectiva protección a los respectivos intereses individuales considerados en su totalidad. El delito no lesiona individuales relaciones de

---

<sup>713</sup> En tal sentido se pronunció OETKER, Friedrich, en *Rechts und Strafe*, pág. 495, 508. citado por POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 137, cita. 116

<sup>714</sup> *Vid.* POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 137

garantía, pues si bien el objeto de ataque se encuentra integrado por el bien jurídico (mismo que constituye un interés individual), esto es sólo una parte en la determinación del contenido material del injusto<sup>715</sup>.

Para H. GERLAND, los objetos que el ordenamiento jurídico-penal trata de proteger ante injustas lesiones, van a poseer un valor para los titulares de derecho, y por tanto serán constitutivas de bienes jurídicos. Establece la premisa, que en relación al momento de la tutela jurídica se debe constatar el aspecto formal del bien jurídico, pero en modo alguno determinar la propia esencia intrínseca y sustancial de este. Por tanto, resulta necesario a juicio de este autor delimitar el concepto de bien jurídico en algo concreto, fáctico, existente, sobre lo que se opera la valoración jurídico-positiva, tal determinación se deberá efectuar teniéndose presente al titular afectado por la lesión antijurídica, y así ha de reconocerse que sólo situaciones o estados son susceptibles de una lesión<sup>716</sup>. M. HIRSCHBERG, establece los postulados esenciales que sirven de base para la configuración del bien jurídico como situación<sup>717</sup>. Según su punto de vista, establece que a través de la teoría del Estado, se debe satisfacer una doble finalidad de signo positivo. La primera consiste en eliminar por completo toda arbitrariedad, anteriormente ilimitada, en la determinación de los objetos de tutela, cuya garantía es proveída en los singulares tipos de delito. Por otro lado, es menester establecer una sistemática de la parte especial que se construya sobre un uniforme principio de clasificación<sup>718</sup>.

La noción básica del presupuesto del bien jurídico como un «estado» se deriva primordialmente en la observación de la realidad fáctica, esto es, los bienes jurídico-penalmente tutelados son un estado de cosas que se estiman dignos de protección dada la importancia social que se les atribuye. Así el objeto de

---

<sup>715</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc. cit.*

<sup>716</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 138

<sup>717</sup> *Vid.* en POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc. cit.*

<sup>718</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 139

protección se encontrara provisto por el Derecho como una situación considerada socialmente valiosa, y por tanto será digna de protección penal. En este sentido se podrán clasificar aquellos bienes merecedores de tutela penal como aquellos que concentran un valor sustancial para, los particulares, así como los que se asumen para la colectividad en general. Por tanto, los bienes jurídicos van a aparecer integrados por la existencia de un estado actual estimado pleno de valor social y protegidos por el Derecho penal positivo<sup>719</sup>

Cabe precisar que las afirmaciones anteriores en cuanto tomar al bien jurídico como una situación o un estado, conllevan algunas críticas al respecto. En primer lugar al integrar en el bien jurídico la condición de momento sustancial previo y delimitador del ámbito funcional normativo del mismo, hace que deriven en una desmedida abstracción que a la postre haga que carezca de inexactitud e inadmisibilidad, por tal tanto no se pueden tomar de suyo como válidas, al menos con carácter definitivo<sup>720</sup>. Asimismo, al establecerse el constructo de bien jurídico en un ente abstracto bajo una aspiración hipotética del ordenamiento jurídico, hacen que tal concepto carezca de exactitud, ya que cualquier concepto de bien jurídico se deberá sustentar en la existencia efectiva de algo valioso para el Derecho y por tanto merecedor de tutela penal. En definitiva, una concepción del «interés» o «estado» del bien jurídico sustentada bajo estas premisas conduce de manera inevitable a la irrealidad, pues deja de observar un momento existencialmente constatable, que *per se* es estimado merecedor de tutela penal, y por tanto se encuentra desprovisto de realidad, en el que sólo se aspira de una manera ideal<sup>721</sup>.

---

<sup>719</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc. cit.*

<sup>720</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El bien jurídico...*, pág. 140

<sup>721</sup> *Vid.* ampliamente a POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 143

### c) El bien jurídico y el fin de la norma

En la actualidad, se ha venido discutiendo sobre la función que se le debe de asignar al Derecho penal. Así la doctrina penal dominante establece que la función de éste radica en la protección de bienes jurídicos, no obstante tal planteamiento en la actualidad, en la palabras de GIMBERNAT<sup>722</sup>, «*en la teoría del bien jurídico han empezado a aparecer diversas grietas*» (cursivas añadidas). Tal planteamiento se sustenta en que hoy día se considera que la finalidad del bien jurídico es la protección de la vigencia de la norma<sup>723</sup>. No obstante, consideramos que, siendo la función primordial del Derecho penal es la protección de bienes jurídicos, tal función no tiene que ser necesariamente incompatible con el mantenimiento de la vigencia de la norma<sup>724</sup>.

JAKOBS ha aportado fecundamente unas observaciones originales y críticas al debate actual de la teoría del bien jurídico, ya que al alegarse de la teoría tradicional, pone en duda la función que realmente debe de realizar el Derecho penal. Bajo este constructo, establece que la función que realiza el Derecho penal radica básicamente en el mantenimiento de la configuración social y estatal garantizando las normas<sup>725</sup>, y esta garantía radica en que las expectativas imprescindibles para el funcionamiento de la vida social, en la forma dada y en la exigida legalmente, no se den por perdidas en caso de que resulten defraudadas<sup>726</sup>. Tal postura surge de la premisa de que si se incluyesen todos los bienes que deben de ser protegidos de modo incondicionado, se podría constatar

---

<sup>722</sup> GIMBERNAT ORDEIG, Enrique, en la presentación de *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de la legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático*, HEFENDEHL, Roland (ed), Marcial Pons, Madrid, 2007, pág. 11

<sup>723</sup> Vid. al respecto a JAKOBS, Günther, *Derecho penal...1997*, págs. 41, ID. *¿Qué protege el Derecho penal... passim*.

<sup>724</sup> En el mismo sentido POLAINO NAVARRETE, Miguel «Protección de bienes jurídicos y confirmación de la vigencia de la norma: ¿Dos funciones excluyentes?», en *CPC*, No. 93, Madrid, 2007, pág.38

<sup>725</sup> JAKOBS, Günther, *Derecho penal...1997*, pág.45

<sup>726</sup> JAKOBS, Günther, *loc.cit.*



que un gran número de estos desaparece de un modo que no le interesa al Derecho penal<sup>727</sup>. En este sentido, afirma que el Derecho penal no garantiza la existencia de los bienes ante cualquier menoscabo, sino sólo frente a ataques de determinada clase, ya que si se les diera una amplia protección a bienes jurídicos que *per se* o en razón de su utilidad tanto para las personas o la sociedad, frente a ataques ajenos al Derecho, se llegaría al *ad surdum* que todo menoscabo a un bien en el sentido, suceda como suceda, debe ser una perturbación penalmente relevante<sup>728</sup>.

Por lo anterior llega a la conclusión de que al Derecho penal no le interesa toda alteración perjudicial para un bien en tanto que se encuentre valorado positivamente. De ahí que la alteración se deberá dirigir contra la propia valoración positiva, esto tiene lugar en tanto que un comportamiento dotado de contenido expresivo se basa en el supuesto de que no era pertinente respetar la valoración positiva. Bajo este planteamiento lo que realmente va a constituir una lesión al bien jurídico penal no es la causación de lesión de un bien jurídicamente tutelado, si no la oposición a la norma subyacente en el delito cometido<sup>729</sup>. El delito que se ha cometido y se hubiese podido evitar se va a configurar como una oposición a la norma subyacente, puesto que al sujeto se le hace responsable a causa de su conocimiento o cognoscibilidad, de haber elegido hacer el comportamiento que lleva intrínsecamente a la consecuencia de no realizar o evitar tal conducta.

El contenido de la norma jurídico-penal establece un parámetro de organización, de tal manera que no existan daños para terceros, sin embargo el autor infringe la norma previamente establecida de manera imputable se organiza de tal forma que menoscaba bien y por consiguiente su proyecto de conformación del mundo fáctico se opone al de la norma previamente establecida. Bajo este

---

<sup>727</sup> JAKOBS, Günther, *¿Qué protege el Derecho penal...*, pág. 14

<sup>728</sup> Cfr. JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*1997, pág. 45

<sup>729</sup> JAKOBS, Günther, *op. cit.*,1997, pág. 46

punto de vista se podrá conjugar el bien jurídico-penal al ámbito de interacción social que interesa al Derecho penal, en tanto que la negación del significado de normas y el reforzamiento de perseverar el significado de la norma por medio de la pena. Trasladando lo anterior al ámbito del delito de defraudación tributaria, en el que en mayor o menor medida se establece *prima facie* como bien jurídico el patrimonio de la Hacienda pública, no es el patrimonio en sí lo que se protege sino más bien la validez del contenido del artículo 305 del CP, es decir la norma citada establece que el ámbito de protección no es en sí el patrimonio de la Hacienda pública sino la validez del contenido de la norma en cuanto que respetar el patrimonio. Por tanto el bien jurídico penal es el nexo práctico de la norma. Este no puede ser atacado por un comportamiento como suceso externo, sino más bien como un comportamiento en tanto suceso significativo<sup>730</sup>.

En base a lo expuesto, estima este autor que sólo concurre un hecho penal cuando tiene lugar un suceso externo, perceptible por los sentidos. Sin embargo, el objeto del comportamiento exterior no es en sí el bien jurídico-penal, sino que resultará necesario distinguir primeramente bien jurídico-penal y objeto de la acción, pues mientras que en el objeto de la acción puede consistir incluso en lo contrario a un objeto, cuando por ejemplo el comportamiento radica en la producción de objetos no deseados y en tanto no se valoren jurídicamente de manera negativa el objeto de la acción, se puede denominar objeto de ataque<sup>731</sup>.

De igual manera se señala que los bienes jurídicos en todo caso son relativos, en razón de que se encuentran en una franca relación determinada a una conducta de otra persona. En este sentido, la otra persona no puede caracterizarse como no titular de un bien determinado, si no más bien ésta se encontrará caracterizada dependiendo del contexto social, como persona a la que le compete o no la evitación de una lesión al bien<sup>732</sup>. Si tomamos en consideración que el orden

---

<sup>730</sup> JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*1997, pág. 47

<sup>731</sup> JAKOBS, Günther, *loc. cit.*

<sup>732</sup> *Vid.* JAKOBS, Günther, *¿Qué protege el Derecho penal...*, pág. 33

social no se puede establecer únicamente a través de bienes, se deberá tomar en cuenta que han de considerarse también en este ámbito el rol que juegan las personas en sociedad<sup>733</sup>. Sin embargo JAKOBS no deja de desconocer del todo la función que el bien jurídico juega en el Derecho penal, dándole a éste una justificación parcial, puesto que a través del bien jurídico se pueden obtener su caracterización esencial ya que se contiene una relación hacia el titular de un bien o una relación entre titulares de bienes<sup>734</sup>.

Según la concepción *jakobsiana*, el delito y la pena son expresiones de sentido comunicativamente relevantes, puesto que el autor expresa a través de su conducta delictiva una disconformidad con la norma, ya que con su actuar deja claro que la norma que vulnera no tiene vigencia. De igual forma, la pena como expresión comunicativa que es desautoriza de manera genérica. Esa desautorización que a manera individual realizó el autor del delito, radica principalmente en contradecir a su vez la contradicción de las normas determinantes de la identidad social. Por tanto el Derecho penal restablece en el plano comunicativo la vigencia perturbada de la norma<sup>735</sup>. Por otra parte, considera un sin sentido afirmar que la función del Derecho penal radica en la protección de bienes jurídicos habida cuenta que cuando este se pone en marcha su mecanismo de protección. El bien ya se encuentra lesionado o puesto en peligro, de ahí que enfatice que la función del Derecho penal es garantizar la vigencia de la norma y no así la protección de bienes jurídicos<sup>736</sup>.

Como era obvio esperar, frente a la formulación de la tesis de JAKOBS, han surgido diversas críticas, desde aquéllas que tratan de rebatir tal propuesta en un plano jurídico dogmático, hasta las que se han dedicado a la realización de meras descalificaciones que en gran parte carecen tano de sentido dogmático como ético.

---

<sup>733</sup> JAKOBS, Günther, *loc. cit.*

<sup>734</sup> *Vid.* JAKOBS, Günther, *¿Qué protege el Derecho penal...*, pág. 34

<sup>735</sup> *Cfr.* JAKOBS, Günther, *Sociedad, norma y persona...*, pág. 11

<sup>736</sup> JAKOBS, Günther, *¿Qué protege el Derecho penal...*, págs. 19 y ss.

Por ello, analizaremos brevemente aquellas críticas que han surgido en el plano meramente dogmático.

El hecho de que las lesiones o puestas en peligro de bienes jurídicos sean fenómenos naturales y no meramente normativos, en manera alguna tiene nada que ver con el Derecho penal, ya que ésta es una disciplina normativa, la cual ha tenido cabida en el concepto del bien jurídico<sup>737</sup>. La norma penal lo que reconoce es un merecimiento de tutela penal frente a determinados bienes que son vulnerados, y es a partir de tal momento que esos bienes naturales pasan a ser bienes jurídicos y su vulneración abandona lo meramente natural, para conformar el reducido ámbito de las lesiones penalmente relevantes<sup>738</sup>.

La confirmación de la vigencia de la norma se explica de manera positiva a través de un efecto reafirmador en el ámbito social, deviene en parte incorrecta ya que el hecho de que se trate de conseguir una finalidad positiva no esta exenta de que la consecuencia se componga de dos males: En este caso, el delito y la pena. Asimismo tampoco es de recibo que el único aspecto positivo esté en la estabilización de la norma defraudada, excluyéndose por tanto toda referencia al concepto de bien jurídico, y a que éste desempeña una función importante en el ámbito positivo, que se advierte en la consecuencia del binomio delito/pena. Además cabe añadir que la función de garantía del Derecho penal está en la prevención de las hipotéticas lesiones a esos bienes jurídicos. Por tanto la función de garantía de la vigencia normativa no se agota en el delito-pena, sino más bien abarca un espacio tutelar preventivo, en el que se establece un ámbito de tutela y

---

<sup>737</sup> Al respecto POLAINO NAVARRETE, Miguel, establece que: «*La consideración del objeto de tutela, en el círculo de las comprensiones teleológicas, se desvincula ab initio de toda entidad autónoma exterior, haciéndose depender la presencia de aquel momento dogmático, en suma, del establecimiento formal normativo de la voluntad del legislador. Según tal modo de ver, la esencia de la noción del objeto jurídico protegido a través de medios penales deriva, necesariamente, de los límites de descripción legal respectiva, y no reside en la naturaleza de los bienes y valores determinantes de ésta, a causa de la intrínseca relevancia de los mismos para la vida de las personas en sociedad.*» (cursivas añadidas). Vid. en *El bien jurídico...*, págs. 145 y ss

<sup>738</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, «Protección de bienes jurídicos... 2007, pág.32

prevención en el que se establece la más grave consecuencia que se le puede conceder al Derecho a través de la conminación penal<sup>739</sup>.

La argumentación de que el Derecho penal llega demasiado tarde, es parcial, pues en palabras de POLAINO NAVARRETE<sup>740</sup> en efecto: «...*llega demasiado tarde para devolver la vida al muerto...*» (cursivas añadidas), pero tal cuestión no es función del Derecho penal, pues impedir que este omita todo resultado lesivo de cualquier bien es algo irreal. La lesión a los bienes jurídicos deviene consustancial en las sociedades modernas, pues la tarea del Derecho penal no radica en impedir toda lesión o puesta en peligro de bienes jurídicos, sino más bien seleccionar los valores merecedores de protección y elevarlos a la categoría de bien jurídico-penal y por tanto proveer para estos las máximas garantías que puede dotar el Estado<sup>741</sup>. En el sentido normativo el Derecho penal no llega tarde sino en el momento exacto para sancionar al delincuente y al mismo tiempo *prevenir* futuras lesiones<sup>742</sup>.

De igual manera, a esta teoría se ha objetado críticamente que al establecer un concepto material de delito como la lesión de la vigencia de la norma no es una herramienta adecuada ni para establecer caracteres político-criminales, ni para satisfacer aquellas exigencias dogmáticas de una noción material del hecho punible<sup>743</sup>. Por tanto, según dicha crítica, se deberá mantener el concepto del delito como una lesión a bienes jurídicos, por dar directrices limitadoras en la labor del legislador, así como para proporcionar márgenes de racionalidad, seguridad jurídica y de justicia en la aplicación de las normas penales y en la construcción del sistema<sup>744</sup>.

---

<sup>739</sup> Ampliamente POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 33.

<sup>740</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 34

<sup>741</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc.cit.*

<sup>742</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 35

<sup>743</sup> Vid. al respecto a ALCÁCER GUIRAO, Rafael, *¿Lesión de bien jurídico o lesión de deber? Apuntes sobre el concepto material del delito*, Atelier, Barcelona, 2003, pág. 122

<sup>744</sup> ALCÁCER GUIRAO, Rafael, *loc. cit.*

Cabe precisar que, con independencia de las críticas vertidas a la teoría de la vigencia de la norma, ello no implica en manera alguna que ésta deba quedar fuera del sistema penal. En las sociedades modernas los intereses de protección se deben de establecer inevitablemente en aquellas condiciones que permitan el desarrollo y plena libertad de los ciudadanos a través de sus propias relaciones. Tales condiciones se configuran en el Derecho penal, como bienes jurídicos que *prima facie* se protegen a través de las normas de conducta<sup>745</sup>, mientras que la concepción del mantenimiento de la vigencia normativa es un refuerzo de la capacidad coactiva de imposición al mantenimiento a través de la coacción penal. Mediante la imposición de bienes jurídicos se trata de establecer una condición de libertad de la sociedad a través de la protección de valores cuya tutela se considera imprescindible para su propia existencia. Sin embargo, esta es a la vez, una expectativa de seguridad en que tales bienes no serán lesionados por terceras personas, es decir que se establece un grado razonable de confianza en que las normas de conducta habrán de ser respetadas por todos. Sólo así se podrá establecer en la sociedad un trato pacífico de los propios intereses sociales. Así la protección de la confianza en las expectativas normativas se deben establecer en un fin legítimo del Derecho penal, junto al fin de protección de bienes jurídicos<sup>746</sup>.

En suma, se puede afirmar que la función de Derecho penal es en primer lugar la protección de los bienes jurídicos, sin dejar de tomar en cuenta que la protección de la vigencia del ordenamiento, como un fin, si bien legítimo, axiológica y funcionalmente subordinado a aquél, es ambas categorías de bien jurídico y la vigencia de la norma. No obstante que se encuentren en un plano diametralmente opuesto estas se correlacionan entre si, pues el bien jurídico legitimará el sistema punitivo mientras que la otra configura la estructura del sistema social<sup>747</sup>.

---

<sup>745</sup> Cfr. POLAINO NAVARRETE, Miguel, «Protección de bienes jurídicos... 2007, pág.38

<sup>746</sup> Vid. al respecto a ALCÁCER GUIRAO, Rafael, *¿Lesión de bien jurídico o lesión de deber? Apuntes sobre el...*, pág. 122

<sup>747</sup> Vid. al respecto a POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 38

## B) Delimitación del bien jurídico en el delito tributario

En el desarrollo de la parte especial del Derecho penal, en los últimos tiempos se ha desarrollado ya no solo bajo planteamientos de protección a bienes jurídicos de carácter individual, sino que también abarcando la afectación de bienes jurídicos cuya lesión importa a toda la sociedad. Bajo tal planteamiento, se puede señalar que en este tipo de tutela a tales bienes jurídicos se incluye una relación macrosocial, ello significa que en determinadas funciones que existen en el sistema social, la afectación va a ser a este en su conjunto y no así las relaciones de individuo *vs.* individuo. Uno de los problemas que plantean los tipos penales sobre bienes jurídicos de carácter macrosocial, es que generalmente traspasan tales perspectivas macrosociales yendo a planteamientos meramente ontologicistas, es decir a ámbitos microsociales<sup>748</sup>.

Dicha situación obviamente incide en el ámbito del delito de defraudación fiscal en que se extrapolan perspectivas meramente patrimoniales de carácter microsociales, al ámbito macrosocial. Lo anterior genera diversas consecuencias no siempre positivas, pues al momento de establecer tipos penales de esta índole, se llega a la confusión y contradicción de determinación del bien jurídico<sup>749</sup>. La determinación concreta y específica del bien jurídico en un tipo penal, se debe de plantear de tal manera que no deje lugar dudas a la determinación del injusto, es decir saber a ciencia cierta que se está protegiendo.

La determinación del bien jurídico en el delito de defraudación tributaria no siempre ha sido pacífica, ni en la doctrina científica ni en la jurisprudencia. En este sentido existen teorías que van desde la negación de la existencia de un bien jurídico<sup>750</sup>, hasta aquellas que justifican su existencia basándose en un ámbito

---

<sup>748</sup> BOIX REIG, Javier / BUSTOS RAMÍREZ, Juan, *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Tecnos, Madrid, 1987, pág. 13

<sup>749</sup> Cfr. al respecto BOIX REIG, Javier / BUSTOS RAMÍREZ, Juan, *o.u.c.*, pág. 14

<sup>750</sup> Fundamentan tal posicionamiento al plantear que: «...*el ilícito administrativo y el ilícito penal. centrandó la diferencia en que estos últimos lesionan intereses vitales, en tanto que los*

meramente patrimonialista. A continuación describiremos las diferentes posturas que se han gestado entorno al bien jurídico, así como las consecuencias que conlleva a cada una de estas.

### a) Tesis funcionales

Bajo tal denominación, se suelen agrupar propuestas de diverso cariz que entre ellas mismas son divergentes, sin embargo tienen el común denominador de rechazar el elemento patrimonial como configuración del objeto jurídico, elaborando una noción de bien jurídico conectado a las funciones que debe cumplir el tributo<sup>751</sup>.

Dentro de esta categoría, se establece que el objeto jurídico tutelado en los delitos de defraudación tributaria, lo es la «*función tributaria*»; vista como una actividad de la Administración, orientada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado. Esto es así, en razón de que la Hacienda, es la titular de funciones públicas, específicamente de la función tributaria, y por tal motivo la Administración es garante de la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias<sup>752</sup>.

Así, el delito tributario, no protege al menos de manera directa el patrimonio de la Hacienda pública, sino más bien a la actividad de la Administración en tanto que ésta se encuentra encaminada a la tutela del interés público, visto este como la realización del reparto de la carga tributaria. Esto se

---

*administrativos solo lesionan intereses de la Administración, los delitos tributarios carecerán de bien jurídico protegido al ser delitos puramente formales que no se corresponden con conductas socialmente reprobables, ya que su ilicitud sería ética, social y culturalmente indiferentes.»* (cursivas añadidas) Vid. al respecto a GARCÍA TIZÓN, Arturo, «El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda pública», en BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (Dir.) BACIGALUPO, Silvina / GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (coords.) *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas Derecho y Economía*. Editorial universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, pág. 164

<sup>751</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *Derecho Penal ...*, 2005, pág. 544

<sup>752</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones...*, 1986, págs. 64 y ss.



confirma, en virtud de que es el propio legislador el que dota de manera general y abstracta a través de las leyes que integran el sistema tributario, así como en los principios constitucionales que deben informar el sistema tributario<sup>753</sup>. Por tal motivo según ésta tesis, la función tributaria es la que se tutela en los delitos contra la Hacienda pública, independientemente de cual sea el injusto específico que se considere dentro de esta clase de delitos. Se deberá tomar en consideración la vulneración de deberes formales en el marco del ejercicio de la función de la Administración en su carácter de Hacienda pública, es decir de tutela del interés público. Esto no significa que cualquier vulneración formal a la función tributaria sea merecedora de protección jurídica al menos en el ámbito penal, sino solamente aquellas que vulneren de manera grave y por tanto pongan en entredicho la función del Estado en su ámbito de Hacienda pública.

Se sostiene que el delito fiscal protege el sistema de financiación del Erario público que se estatuye a través de la obligación jurídica unilateral, que es el propio tributo, de ahí que según los defensores de tal teoría manifiesten que la propia función recaudadora y el sistema de financiación no se debe de establecer como una «mera licencia literaria», sino más bien como el contenido material que proporciona una base común al delito fiscal<sup>754</sup>. De igual manera, bajo esta vertiente se puede señalar que al consagrar la CE en su artículo 31 el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se advierte claramente que el reparto de la carga tributaria se realizará conforme a las formas establecidos por la ley del tributo correspondiente, por lo que la defraudación tributaria es susceptible de protegerse jurídico-penalmente pues atenta contra la Hacienda pública al lesionar la recaudación de alguna de las figuras impositivas que integran el sistema tributario.

---

<sup>753</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *o.u.c.*, pág. 65

<sup>754</sup> ARROYO ZAPATERO, Luis, *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*, Centro de publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1987, pág. 93

Dentro de estas teorías hay quienes parten de un concepto dinámico-funcional<sup>755</sup>, al entender que el bien jurídico lo constituye la Hacienda pública, conceptualizada como la actividad financiera del Estado, de las CC. AA. y entes locales o forales, que se estatuye como la utilización de los diversos tipos de ingresos y gastos públicos para alcanzar distintas finalidades, como la distribución de los recursos productivos entre sus posibles utilidades y la estabilización y distribución de la renta nacional. Sin embargo a esta postura se le crítica la excesiva amplitud que se le asigna a la función tributaria, pues ésta cumple única y exclusivamente con una función administrativa y por tanto en el ámbito penal la única función que deberá realizar será la de esclarecer dogmáticamente el modo y fin de la imposición tributaria del Estado<sup>756</sup>. Además no solo se infringe la función derivada del pago de la cuantía debida por el sujeto pasivo del impuesto sino que también se incumplen otros deberes, como el de suministrar información veraz, que encuentran su origen en el seno de las potestades que integran la denominada función tributaria.

El poder de imposición de la Administración tributaria comporta la sujeción a deberes concretos y sujeciones para el sujeto pasivo del tributo correspondiente, no obstante no podemos dejar de tomar en consideración que, esto se encuentra en franca composición con la correcta recaudación y exacción de los tributos, por tanto los fines primordiales resultan ser meramente instrumentales<sup>757</sup>. Además según esta postura no se puede confundir el medio con el objeto de protección, puesto que la vía de lesión del bien jurídico no siempre se identifica con el mismo. En cuanto a que para la existencia de una la lesión se debe de infringir un 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 aquél bien subsumiría el nacido de tal incumplimiento. Así,

---

<sup>755</sup> BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio / FERRE OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre ...*, 1994, pág. 19

<sup>756</sup> AYALA GÓMEZ, Ignacio, *El delito de defraudación...*, 1988, pág.74.

<sup>757</sup> AYALA GÓMEZ, Ignacio, *o.u.c.*, págs. 76 y ss.

para este autor el otrora artículo 349 del CP, relativo al delito de defraudación tributaria no exige que esta se produzca como resultado de la inobservancia de determinados deberes, sino más bien nace en el campo de la ilicitud de la causación de tales deberes. Por tanto según esta concepción solo basta con la producción fraudulenta del resultado típico a través de la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales, modalidades de la acción que comportan, *per se*, la violación de deberes a los que se pueden reconducir, pero no nacen como objeto de protección<sup>758</sup>.

Respecto al planteamiento anterior es preciso señalar que la función de la Hacienda pública es simplemente una función administrativa. Sin embargo nos es necesario señalar, que tal planteamiento resulta demasiado riguroso, pues la función de la Hacienda Pública no es simple función administrativa, puesto que además contempla la redistribución de la renta, según lo dispone el artículo 31 de la CE, cumpliendo por tanto con un fin social específico, que se traduce al bienestar del individuo en sociedad. Por tanto, la protección que el Derecho penal otorga a la Hacienda pública se legitima en razón de que se afecta concretamente al sistema fiscal, instrumento esencial del sistema de ingresos del Estado<sup>759</sup>. De ahí que se entienda bajo esta concepción que bien jurídico protegido surge de las necesidades de satisfacción básicas de un Estado social, mismas que se alcanzan a través de un sistema tributario equitativo. En este sentido, se pone de manifiesto que los delitos cometidos contra el Estado en el ámbito tributario lesionan gravemente la tarea de este de cubrir las necesidades de toda la sociedad y no sólo de unos cuantos, provocándose con ello disfunciones sociales. Bajo este planteamiento tal doctrina plantea que lo tutelado en los delitos contra la Hacienda pública lo es todo el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de ingresos<sup>760</sup>

---

<sup>758</sup> AYALA GÓMEZ, Ignacio, *o.u.c.*, pág. 77

<sup>759</sup> *Vid.* al respecto a AYALA GÓMEZ, Ignacio, *op. cit.*, pág. 20

<sup>760</sup> Cfr. AYALA GÓMEZ, Ignacio, *loc. cit*

Ahora bien, las ventajas que presentan las teorías funcionales respecto al bien jurídico en los delitos tributarios se resumen en que es aplicable a todos los delitos contra la Hacienda pública. Asimismo, en los delitos de este género no siempre se afecta al patrimonio, si no más bien la función pública que de la Hacienda, pues no obstante que *prima facie* se pudiese observar que la finalidad es la recaudación de ingresos, esto va más allá, ya que el interés público de la Hacienda no se concreta únicamente a tal función recaudadora, sino que también cumple con la finalidad de garantizar el cumplimiento efectivo por parte de los sujetos pasivo del impuesto. Finalmente establecer el bien jurídico como la función tributaria, permite establecer una franca conexión entre bien jurídico y los valores no sólo ético-sociales, sino más bien aquellos valores establecidos en la CE, lo cual en gran medida es el norte fundamental en la búsqueda del bien jurídico<sup>761</sup>.

#### **b) Tesis de orientación patrimonial**

En cuanto a las tesis que sostienen que el bien jurídico en el delito de defraudación fiscal es meramente patrimonial, son dominantes tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. Cabe destacar que, bajo tal postura se establecen diversos puntos de vista que atienden a que si bien es cierto el patrimonio es el bien jurídico protegido en el artículo 305 del CP, plantean la cuestión de que sí la relación jurídico-tributaria tiene naturaleza privada o más bien tiene naturaleza pública.

Los primeros en pronunciarse en este sentido fue la doctrina italiana que afirmaba que en los delitos fiscales tenían como objeto primordial la protección de bienes de naturaleza patrimonial «privada»<sup>762</sup>; y por tal motivo esta clase de delitos tenía que ser regulada en el marco de los delitos patrimoniales pero como una categoría especial. Se entendía que el fraude fiscal, era un delito de

---

<sup>761</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones...*, 1986, pág. 67

<sup>762</sup> BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio / FERRE OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre ...*, 1994, pág. 17

enriquecimiento indebido en el que el contribuyente obtenía una ventaja ilícita al incumplir sus obligaciones fiscales, pues con ello era beneficiario de servicios públicos, que gozaba sin haber aportado a la Hacienda pública<sup>763</sup>. La crítica que hace DELOGU<sup>764</sup> a esta postura radica en que la moderna ciencia de la Hacienda no fundamenta el impuesto en el cambio sino que atiende al principio de solidaridad social, en base a la capacidad contributiva del sujeto, y no así en razón de las ventajas que éste pueda obtener de los servicios prestados por la Hacienda pública, pues tales servicios son de difícil valoración pecuniaria, ya que resultan casi imposibles de demostrar tanto en faceta de utilidad social como en su efectivo empleo a favor de los particulares<sup>765</sup>. Así mismo, esta corriente afirma que el delito tributario es un delito contra los intereses patrimoniales del Estado, las CC.AA. y las entidades locales, pues el bien jurídico protegido es el erario público y el fraude consiste en la no percepción de los ingresos debidos a los que tiene derecho la Hacienda en sus diferentes modalidades de gobierno<sup>766</sup>

Respecto al planteamiento descrito con antelación, cabe precisar que este no es de recibo, al menos en el ámbito penal, pues dicha interpretación patrimonialista meramente individual conlleva una visión bastante reducida del patrimonio, ya que en los delitos fiscales, un enfoque microsocia donde simplemente resulta inadmisibile, y ello es así pues el artículo 133. 1 de la CE, establece que es potestad del Estado concretar los tributos mediante una ley, lo que significa que esa sujeción del administrado con el Estado no es particular, sino que su incumplimiento atañe al Estado como ente público que es, y por tal motivo pretender dotar de carácter meramente individualista el patrimonio (público) del Estado, careciendo esto último de lógica y validez argumental.

---

<sup>763</sup> Vid. al respecto a MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El Delito...*1982, pág. 206

<sup>764</sup> Citado por MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *loc. cit.* Nota 56

<sup>765</sup> Cfr. al respecto a MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *loc. cit.*

<sup>766</sup> En este sentido vid. a RODRÍGUEZ DEVESA, José María, *Derecho penal español. PE*, 10ª, ed., Dikynson, Madrid, 1987, pág. 578

En efecto, la actividad tributaria es una figura de carácter público, tanto por el sujeto activo del tributo (Estado u otro ente público), así como por el objeto de tutela que no es otro que el de la satisfacción de las necesidades colectivas<sup>767</sup>. Cabe precisar en relación a los tributos, que estos son ingresos públicos de los que se provee el Estado. Bajo tal planteamiento, es necesario establecer que a diferencia de lo que sucede con los ingresos patrimoniales privados del Estado, estos no revisten carácter público, ya que se acomodan a las reglas del Derecho privado, o dicho de otro modo esta actividad administrativa somete al Derecho privado<sup>768</sup>. Si bien a tal planteamiento se le puede refutar el que independientemente de la sujeción o naturaleza de los ingresos pecuniarios al Estado, estos recaen siempre en las arcas de su patrimonio (que según la teoría descrita es privado), no obstante cabe destacar que el patrimonio del Estado es eminentemente público. Máxime que, la *prima ratio* de la Hacienda pública es la de financiación del gasto público, los tributos existen porque hay necesidades colectivas que se deben de financiar y en un Estado moderno estas necesidades se cubren ya sea mediante prestaciones coactivas o tributos<sup>769</sup>.

Al entender el bien jurídico como el patrimonio de la Hacienda pública, existe otro sector que considera que en el delito fiscal se atenta contra los intereses patrimoniales del Erario Público, entendido éste, como un patrimonio singular distinto de los patrimonios individuales. En este orden de ideas se establece que el bien jurídico en el delito fiscal es el patrimonio, no obstante, se señala que la lesión patrimonial que se produce en el delito fiscal no sólo entraña una disminución de valor económico en las arcas del Estado, sino que afecta de manera general a toda una política tanto económica como social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, entre otras, por lo cual no solo basta lesionar el derecho de crédito, sino que además resulta necesario producir un perjuicio

---

<sup>767</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero...*2005, pág. 26

<sup>768</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando, *o.u.c.*, pág. 27

<sup>769</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *loc. cit.*

patrimonial a la Hacienda Estatal, Autonómica o Local<sup>770</sup>. La nota característica de esta postura radica primordialmente en que según esta posición se requiere un efectivo perjuicio patrimonial, pues la configuración del delito tributario consiste en una defraudación, y por tal motivo su contenido económico-patrimonial resulta evidente. Bajo esta vertiente se considera que es el Erario público lo que realmente protege el delito tributario, castigando como tal la defraudación o el intento de defraudación<sup>771</sup>

En el mismo sentido se ha pronunciado la jurisprudencia del TS del 25 de noviembre de 2005 en la sentencia 1505/2005 (ponente: Miguel COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA) que en lo que aquí interesa señala: «...Se configura como un delito especial propio, de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria». De igual manera la STS 643/2005 de 19 mayo (ponente: José Antonio MARTÍN PALLÍN) que al respecto señala: «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 inadmisibles vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática»

Las objeciones que han salido al paso, se centran en que el concepto de patrimonio publico en cuanto bien jurídico resulta insuficiente e inapropiado para establecer la dimensión del injusto específico de los delitos tributarios<sup>772</sup>, pues tomando como eje del bien jurídico el patrimonio del Erario público, no se podría

---

<sup>770</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, «Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español» en *ADPCP*, Tomo XXVI, Fascículo 1, Enero-Abril, Ministerio de Justicia, Madrid, 1973, pág. 556. ID., *Manual de Derecho Penal PE*, Ceura, Madrid, 1987, pág. 429

<sup>771</sup> *Vid.* al respecto a RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo en «Presente y futuro...1977, pág. 52 y ss

<sup>772</sup> En este sentido GRACIA MARTÍN, Luis, *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, Trivium, Madrid, 1990, pág. 50

identificar un injusto material específico que legitimase la creación de delitos tributarios autónomos e independientes, pues el patrimonio para efectos de protección penal no presenta diferencia en cuanto a su protección, por el hecho de ser públicos o privados<sup>773</sup>.

En este sentido no se debe de entender a la Hacienda como garante único del Erario público, pues el patrimonio que lo compone no sólo es de carácter estático (dinero, valores o créditos) sino también cumple una función dinámica, es decir la actividad económico-financiera del Estado, dirigida a la recaudación de ingresos y satisfacción de gastos. De ahí que considerar el patrimonio de la Hacienda pública como bien jurídico a proteger en el delito tributario, ya que no se justificaría, un tratamiento separado de los delitos contra el patrimonio (tipificados en el Título XVIII del CP), ni la creación de tipos penales específicos<sup>774</sup>. Cabe destacar que establecer un criterio meramente patrimonialista además de las críticas anteriores, conduce a una indeterminación pues el Erario público resulta afectado, no sólo por la realización de delitos tributarios, sino también por otras conductas descritas en otros tipos penales, desde los comunes delitos contra la propiedad, hasta los delitos específicos cuya realización entraña necesariamente un perjuicio para el Erario Público<sup>775</sup>.

### **C) Necesidad de protección penal del bien jurídico en el delito tributario**

Independientemente de la postura que se tenga respecto al bien jurídico, podemos estar de acuerdo en que su protección penal es necesaria. Ello lo podemos fundamentar, en consenso con lo dispuesto por el artículo 31 de la CE, pues atendiendo a dicho precepto se puede establecer que las cargas tributarias se

---

<sup>773</sup> Vid. ARROYO ZAPATERO, Luís, *Delitos contra...*1987, pág.92

<sup>774</sup> Cfr. al respecto a BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio / FERRE OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre ...*, 1994, págs. 18 y ss.

<sup>775</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones...*, 1986, pág. 64



basan en un sistema de reparto equitativo de cooperación social. Por tanto consideramos, que tal norma de cooperación no sólo debe de atenderse en el Derecho administrativo sancionador, sino que dada su importancia se deben regular tales conductas por el Derecho penal. No obstante, cabe matizar que deberán ser punibles única y exclusivamente aquéllas conductas más gravosas para la Hacienda pública, si bien se podría señalar que la cuantía en el delito de defraudación tributaria, sólo establece una mera diferencia cuantitativa entre el Derecho penal y el Derecho administrativo. Se insiste que el legislador deberá sancionar sólo aquellas conductas más gravosas para la Hacienda pública y consideramos que la cuantía mínima requerida para defraudar al fisco (120.000€), es más que razonable para incoar responsabilidad penal, pues tal cantidad no es baladí ni para una persona jurídica ni mucho menos para la persona física.

Por otra parte, creemos que un sistema fiscal como lo es el sistema español, basado en principios de racionalidad, capacidad económica y progresividad, debe de prevenir por una parte las concentraciones excesivas de la iniciativa privada. Ello en aras de garantizar los derechos fundamentales consagrados en la CE. Asimismo, a través de las normas tributarias se debe de conseguir que todos y cada unos de los miembros sociales contribuyan con la Hacienda pública, pues al no realizar el deber a que están obligados (pago de sus tributos) además de defraudar las expectativas sociales y vulneran la vigencia de la norma que establece el deber de contribuir a las arcas públicas, *so pena* de sanción ya sea administrativa o penal. En definitiva, una norma de cooperación social, expresamente reconocida en el artículo 31 y 128.2 de la CE<sup>776</sup>, hace suponer que su franca violación deba ser sancionada por el Derecho penal.

---

<sup>776</sup> Art.31. 1. CE: «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»

Art. 128. 1.CE «Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.»

En este sentido, consideramos que se deben de punir aquellas conductas que atenten contra la Hacienda pública siempre que se trate de una conducta supuesto grave y relevante que atente contra el modelo social económico recogido en la Constitución. Por otra parte, consideramos que el bien jurídico protegido en el delito motivo de este análisis, se debe de ver bajo dos vertientes, en primer lugar el bien jurídico inmediatamente protegido lo será el patrimonio de la Hacienda pública (éste es el bien jurídico tutelado en sentido técnico) y por otra tomando en consideración un bien jurídico mediato o inmaterial, este se integraría por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, sin embargo cabe matizar que dicho bien no posee relevancia directa ni en el tipo objetivo, ni en el subjetivo. Dicho de otra manera no se puede lesionar en tanto comportamiento típico defraudatorio individual, sino más bien solo podrá ser abstractamente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de las conductas defraudatorias individuales<sup>777</sup>. Por tanto cabe decir que nos encontramos ante un tipo penal establecido bajo las bases de un funcionamiento del sistema que asegura un correcto funcionamiento y evitan desequilibrios y desajustes en el modelo económico social<sup>778</sup>. En definitiva con la protección del modelo social económico adoptado por la CE y de acuerdo con una equitativa redistribución de la renta se tutela y ampara a su vez los intereses vitales de la sociedad.

---

<sup>777</sup> Vid. ampliamente a MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal...*2005, pág. 547

<sup>778</sup> HORMAZABAL MALAREE, Hernán, «Los delitos socioeconómicos, el bien jurídico, el autor su hecho y la necesaria reforma del sistema español»; en ARROYO ZAPATERO, Luis (dir) *Hacia un Derecho Penal Económico Europeo, Jornadas en honor del Prof. Klaus Tiedemann*, Universidad Autónoma de Madrid, 1992. pág. 193.

## II. Causas de justificación

Antes de abordar las causas de justificación que en concreto se pudiesen presentar en el delito de defraudación tributaria, no es necesario señalar primeramente la función político-criminal que estas desempeñan, así como el papel que juegan en la teoría del delito. Por cuanto hace a la función político criminal, se desprende que las causas de justificación, se establecen de las propias disposiciones permisivas que autorizan la realización de un comportamiento típico en la medida que resuelven un conflicto de intereses<sup>779</sup>. En este sentido, podemos señalar que las causas de justificación impiden la configuración del injusto penal, es decir desvanecen la desvaloración del injusto típico, pues el mantener el injusto en estos casos traería consigo más daños que beneficios.

En las causas de justificación el Derecho se abstiene de actuar, ya sea por la indiferencia de la conducta realizada o bien por existir otros medios alternativos de tutela menos dañosos<sup>780</sup>. A las causas de justificación se les dota de autonomía en el marco de la teoría del delito, en razón de que el instituto la categoría de la tipicidad o su elemento negativo (atipicidad) en razón de su carácter de especificación de una conducta, no puede resolver los conflictos que específicamente pudiesen nacer de una concreta situación en el plano de los conflictos sociales que surgen precisamente cuando la relevancia del comportamiento jurídicamente desvalorado, nace a su vez de expectativas de tutela jurídica de diversos intereses ya sean protegidos jurídico penalmente o por otra rama del Derecho. Dicho de otra manera, las causas de justificación no nacen de una conducta neutral, si no más bien tienen su fundamento en una conducta ya desvalorada por su adecuación al tipo.

---

<sup>779</sup> Cfr. al respecto a VALLE MUÑIZ, Manuel, *El elemento subjetivo de justificación y la graduación del injusto penal*, PPU, Barcelona, 1994, pág. 54

<sup>780</sup> VALLE MUÑIZ, Manuel, *o.u.c.*, pág. 55

Por tal motivo, la valoración de las causas de justificación, se deberán realizar con antelación a la conducta realizada, pues no obstante que la conducta se encuentre justificada por el Derecho, no puede dejarse de lado que tal conducta lesiona o pone en peligro bienes jurídicos y por tanto pone en entredicho la vigencia de la norma vulnerada, de ahí que resulte conveniente determinar la existencia de alguna causa de justificación desde el mismo de la realización del delito<sup>781</sup>.

Por otra parte, cabe destacar que en el ámbito de las causas de justificación han surgido diversas teorías que intentan justificar su contenido desde diversos puntos de partida. Así, en primer lugar tenemos a la *teoría monista* que establece principio rector el empleo del medio adecuado para el fin justo, la ponderación de valores en el conflicto de la pretensión prevalente a un bien en la situación concreta, o la regulación socialmente conveniente de los intereses o contra intereses<sup>782</sup>. La teoría monista trata de reconducir las causas de justificación bajo una comprensión bajo un plano abstracto y sin contenido<sup>783</sup>. La teoría del fin ha tenido gran influencia en el ámbito de las causas de justificación, y según dicha teoría lo que justifica la conducta lesiva es la adecuación y la necesidad del medio para un fin justo<sup>784</sup>. Es decir una conducta típica estaría justificada en principio cuando sea el medio adecuado para conseguir un fin reconocido por el legislador<sup>785</sup>. Sin embargo a esta teoría del fin se le puede objetar que es tan genérica e imprecisa que no puede explicar *per se* las razones por las que cada caso se considera justo el fin adecuado a los medios<sup>786</sup>.

---

<sup>781</sup> VALLE MUÑIZ, Manuel, *loc. cit.*

<sup>782</sup> *Vid.* al respecto JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*1997, pág.420

<sup>783</sup> ROXIN, Claus, *Derecho penal...*1997, pág. 573

<sup>784</sup> LUZON PEÑA, Diego-Manuel, «Causas de atipicidad y causas de justificación», en LUZON PEÑA, Diego-Manuel / MIR PUIG, Santiago (coords.) *Causas de justificación y causas de atipicidad en Derecho penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 33

<sup>785</sup> ROXIN, Claus, *op. cit.*, pág. 573

<sup>786</sup> *Vid.* al respecto a LUZON PEÑA, Diego-Manuel, *o.u.c.*, pág. 33

Frente a las teorías monistas surge la *teoría pluralista*, cuyo máximo impulsor fue MEZGER. Este defiende que la lesión de intereses representa el contenido de todo injusto y que por ello son dos los momentos determinantes de la admisión de una causa justificativa de la conducta<sup>787</sup>. Así tenemos, al principio de la ausencia del interés y del interés preponderante, los cuales en ambos casos excluyen la antijuridicidad. En base al principio de ausencia de interés, este nace cuando la voluntad lesionada por la realización típica, no existe. No obstante se pueden presentar casos en los que la ausencia de la antijuridicidad se presenta de manera consciente o al contrario, se puede presentar el caso que la víctima no sea consciente de la falta de su propia voluntad<sup>788</sup>. De lo anterior se advierte, que en estos supuestos nacen dos causas de justificación, por un lado el consentimiento del ofendido y por otro el consentimiento presunto del ofendido. Ahora bien, por lo que respecta al interés preponderante, este surge cuando frente al interés lesionado aparece, en el caso concreto, un interés de más valor que desplaza al primero. Bajo tal planteamiento se presentan tres fundamentos de exclusión del injusto, la primera será la acción realizada en virtud de un deber preponderante<sup>789</sup>.

Un tercer grupo de clasificación dentro de estas teorías pluralistas es el que presenta JAKOBS<sup>790</sup>, basándose en un principio de solidaridad, en el que se recurre a la víctima de la intervención en interés de otras sobre todo de la generalidad. Sin embargo, matiza que este principio se rige bajo diversas máximas, como lo es que, aquél sujeto que pone en marcha de manera culpable un curso causal dañoso deberá soportar los costes de su eliminación; a lo sumo puede formarse un límite a esta carga recurriendo a la solidaridad mínima general. Por otra parte, en los supuestos en los que sin haberse comportado de manera

---

<sup>787</sup> Cfr. MEZGER, Edmund, *Tratado...*1957, pág. 340

<sup>788</sup> MEZGER, Edmund, *o.u.c.*, pág. 341

<sup>789</sup> MEZGER, Edmund, *loc. cit.*

<sup>790</sup> JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*1997, pág.421

culpable, es responsable de un curso causal, debe soportar los costes que acarrea su ámbito de organización. Aquellos que no toman parte en dicha organización sólo van a asumir las consecuencias del daño causado por el responsable, cuando dicho daño es superior esencialmente sobre el daño del no participante, por lo que se autoriza a intervenir sobre el responsable hasta en tanto se destruya proporcionalmente más de lo que se esté salvando<sup>791</sup>.

En el ámbito de la teoría jurídica del delito, las causas de justificación suelen ser definidas como aquellas circunstancias o situaciones en virtud de las cuales se produce la exclusión de la antijuridicidad o ilicitud de la conducta típica<sup>792</sup>. Así tenemos que en algunas ocasiones que estas causas de justificación se plantean como un derecho del sujeto y por tanto excluye la antijuridicidad de la conducta, mientras que otras se basan en deberes jurídicos, es decir, existe la obligación legal de realizar la conducta típica.

Cabe señalar, que es común encontrar como sinónimo de causas de justificación el término de causas de exclusión de la antijuridicidad o del injusto, sin embargo no siempre se les da una función de términos equivalentes, puesto que de igual manera se podrán distinguir estos de aquellos, pues los primeros implican una valoración positiva de la conducta, mientras que las otras no suponen en principio una valoración jurídica positiva, de tal manera que la conducta simplemente no estaría prohibida. De igual manera se llega a distinguir entre causas de justificación y las denominadas causas de exclusión del injusto penal, estas últimas tiene su fundamento en que al no justificarse el hecho típico y éste se desencadena bajo una situación de conflicto de intereses, a tal grado que el injusto se disminuye por lo cual resulta inocuo imponer una pena, por tanto, no desaparece la antijuridicidad del hecho, sin embargo si desaparece su naturaleza penal. Es decir las causas de exclusión del injusto nunca eliminan la agresión al bien jurídico, sino que sólo determinan que el Derecho deja de desvalorar

---

<sup>791</sup> Vid. JAKOBS, Günther, *o.u.c.*, pág. 422

<sup>792</sup> Vid. LUZON PEÑA, Diego-Manuel, «Causas de atipicidad...», pág. 32

globalmente dicha agresión<sup>793</sup>. Desde una perspectiva más amplia se podrá decir que las circunstancias eximentes eliminan la antijuridicidad penal en razón de que la realización típica no es lo suficientemente grave como para ser sancionado penalmente, no obstante que la conducta seguirá estando prohibida desde otro ámbito del ordenamiento jurídico<sup>794</sup>.

Por otra parte, se podrá establecer a las causas de justificación tal y como si fueran causas de atipicidad, ello en razón de que excluyen directamente el indicio de injusto, lo que excluye de igual manera el carácter penalmente relevante que supone la realización del tipo, ya sea porque no se ha menoscabado el bien jurídico o bien porque la afectación de éste se considera social y jurídicamente normal e irrelevante, o también porque se excluye la parte subjetiva del tipo. Sin embargo al mismo tiempo, se excluye la antijuridicidad de manera general y no sólo la penal, ya que la conducta es conforme a Derecho, por lo que son también causas de justificación, y no sólo de exclusión de la tipicidad<sup>795</sup>. Planteamiento diverso, es el que presenta GÜNTHER<sup>796</sup>; al efecto señala, que no todo injusto es penado, pues es la propia ley, la que a través del tipo penal que se encuadra en la acción antijurídica selecciona que tipos de acciones son dignas de pena, es decir son jurídico penalmente relevantes<sup>797</sup>. Ahora bien, el injusto en *lato sensu* se forma a través de todas las ramas del Derecho, por tanto todo injusto penal es injusto a efectos de todo el ordenamiento jurídico, sin embargo no todo injusto a efectos de todo el ordenamiento jurídico es un injusto jurídico penalmente relevante. En este

---

<sup>793</sup> MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal...*, 2002 pág. 413

<sup>794</sup> LUZON PEÑA, Diego-Manuel, «Causas de atipicidad...», 1995, pág. 35

<sup>795</sup> LUZON PEÑA, Diego-Manuel, *loc. cit.*

<sup>796</sup> *Vid.* ampliamente GÜNTHER, Hans-Ludwig, «La clasificación de las causas de justificación en Derecho penal», trad. LUZON PEÑA, Diego-Manuel, en LUZON PEÑA, Diego-Manuel / MIR PUIG, Santiago (coords.) *Causas de justificación y causas de atipicidad en Derecho penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 45 y ss. Id.

<sup>797</sup> GÜNTHER, Hans-Ludwig, *o.u.c.*, pág. 46

sentido señala que el injusto penal, es una forma cualificada de injusto, que se deriva del grado de afectación al bien jurídico<sup>798</sup>.

En conclusión, podemos señalar que esta teoría al distinguir el injusto, necesariamente distingue entre causas de justificación genéricas (que excluyen la antijuridicidad de la conducta en relación con la totalidad del ordenamiento jurídico), y causas de justificación específicas (que excluyen únicamente el ilícito penal). Así, en estos supuestos, la conducta podrá ser ilícita para otros sectores del ordenamiento jurídico, pero no así para el Derecho penal. Las críticas que le han surgido a dicho planteamiento se fundamentan principalmente en que al encontrarse con una misma conducta valorada de diversa manera, (a través del injusto penal específico y extrapenal civil, laboral administrativo, etc.) resulta harto difícil que un determinado interés pueda neutralizar al injusto penal específico y no así al extrapenal, pues quien puede lo más puede lo menos. No obstante, aunque aparentemente parezca que se valora una sola conducta lo que en realidad sucede es que dicho interés incide es que tal conducta es ilícita peso solo a efectos o en el ámbito civil, administrativo, etc., pero no en el ámbito jurídico penal<sup>799</sup>.

Con independencia de la definición dogmática que se adopte respecto a las causas de justificación, se debe de tomar en consideración en el plano de la teoría del delito, cual es la relación que hay entre éstas y la tipicidad y antijuridicidad, pues de admitirse que el tipo es sólo indicio de la antijuridicidad, se podrá decir que nos encontramos ante elementos diversos (tipicidad y antijuridicidad) y por tanto una causa de justificación no excluye de suyo la tipicidad y por tanto estaremos frente a una conducta típica justificada. No obstante, si partimos de la base de que se unen en uno sólo, es decir estamos ante

---

<sup>798</sup> GÜNTHER, Hans-Ludwig, *o.u.c.*, pág. 47

<sup>799</sup> Vid. DIEZ RIPOLLÉS, José Luís, «La categoría de la antijuridicidad en Derecho penal» en LUZON PEÑA, Diego-Manuel / MIR PUIG, Santiago (coords.) *Causas de justificación y causas de atipicidad en Derecho penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 153



una conducta «típicamente antijurídico» y por tanto la existencia de una causa de justificación elimina el tipo global de injusto<sup>800</sup>.

Dependiendo de la postura que adoptemos respecto a la tipicidad y antijuridicidad variará la ubicación sistemática de las causas de justificación. Es decir, si partimos de la propuesta de diferenciar entre tipicidad y antijuridicidad, las causas de justificación se encontrarán en el ámbito de la antijuridicidad y por tanto la excluirán<sup>801</sup>. Ahora bien, si tomamos el otro parámetro, esto es la llamada concepción global del injusto, las causas de justificación excluirán al tipo negativo<sup>802</sup>. Por otro lado no se debe desconocer que las referidas causas de justificación se nutren también de elementos subjetivos de justificación<sup>803</sup>. Diversas teorías se han pronunciado al respecto. Una de estas teorías es la denominada «*de la congruencia*»<sup>804</sup>, la cual tiene como premisa que si el injusto se fundamenta en la concurrencia de un desvalor de acción y un desvalor del resultado, de igual manera queda excluido el carácter injusto del hecho cuando concurren tanto el valor de la acción como el valor del resultado, pues la falta de uno de estos elementos produce la incongruencia entre voluntad y resultado, y excluye la posibilidad de un juicio positivo sobre el hecho. La justificación de un hecho típico no sólo exige la concurrencia de elementos objetivos, sino también de elementos subjetivos de justificación; no es suficiente, por tanto, que la situación de justificación concorra real y objetivamente en el momento de realizar el hecho típico, sino que también es necesario según esta teoría que el sujeto haya percibido

---

<sup>800</sup> Vid. ampliamente a LUZON PEÑA, Diego-Manuel, *Curso de Derecho penal. PG I*, Universitas, Madrid, 1996, pág. 558 En el mismo sentido CEREZO MIR, José, «Consideraciones generales sobre las causas de justificación», en AA.VV. *Festschrift für Hans Heinrich Jescheck zum 70. Geburtstag*, Duncker&Humblot, Berlin, 1985, pág. 444

<sup>801</sup> CEREZO MIR, José, *loc. cit.*

<sup>802</sup> LUZON PEÑA, Diego-Manuel, *Curso de Derecho...*, pág. 299

<sup>803</sup> Vid. ampliamente a VALLE MUÑIZ, Manuel, *El elemento subjetivo de justificación...*, págs. 79 y ss.

<sup>804</sup> GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel, *Teoría jurídica del delito. Derecho penal PG*, Civitas, Madrid, 1984, pág. 290

dicha situación y haber dirigido su voluntad y su acción precisamente hacia el ejercicio de una justificación<sup>805</sup>.

La *teoría de la justificación*, parte de idénticos presupuestos al de la teoría de la congruencia, es decir la justificación del injusto depende del valor de la acción como del valor del resultado. No obstante la diferencia de esta teoría con la anteriormente expuesta radica principalmente en que el valor de la acción se justifica por separado, al igual que el valor del resultado. Es decir se analizan por separado ambos valores o en su caso desvalores y por tanto no se interfieren; el uno no depende del otro; no existe un hecho globalmente valorado o desvalorado, sino más bien una acción y un resultado analizados por separado. Al igual que la teoría de la congruencia se exige, un elemento subjetivo de justificación, junto al objetivo, ya que, en caso contrario, no puede quedar justificado el hecho, y no obstante, en caso de que no exista el elemento subjetivo, la pena que le correspondería es la de la tentativa del delito, pues al fin de cuentas la acción es desvalorada, pero no el resultado de la misma<sup>806</sup>.

Ahora bien, en nuestro CP, las causas de justificación se encuentran reguladas en el artículo 20, sin embargo, cabe señalar que respecto a su regulación no existe unanimidad en torno a qué eximentes han de ser calificadas como causas de justificación; *prima facie* se pudiese en un primer termino establecer como causas de justificación: la legítima defensa (20.4<sup>a</sup>), el cumplimiento de un deber y el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo (20.7<sup>a</sup>) y el estado de necesidad (20.5<sup>a</sup>)<sup>807</sup>

Por cuanto hace al ámbito jurisprudencial sirva de ejemplo por lo que respecta a la legítima defensa la STS 2442/2001 de 18 diciembre (ponente: Luis

---

<sup>805</sup> GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel, *o.u.c.*, págs. 290 y ss

<sup>806</sup> GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel, *o.u.c.*, págs. 292 y ss.

<sup>807</sup> QUINTERO OLIVARES, Gonzalo *PG. del Derecho penal*, con la colaboración de MORALES PRATS Fermín, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005, pág. 461

Román PUERTA LUIS), que al efecto señala que: « La eximente de legítima defensa, como causa de justificación de determinadas conductas penalmente típicas, debe apreciarse, conforme establece el art. 20.4º del Código Penal, cuando la persona actúa en defensa de su persona o de los derechos propios o ajenos concurriendo los siguientes requisitos: a) agresión ilegítima; b) necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla; y c) falta de provocación por parte del defensor. Precisa también el citado precepto que se entenderá que ha existido agresión ilegítima -caso de defensa de los bienes- el ataque a los mismos que constituya delito o falta y los ponga en grave peligro de deterioro o pérdida inminentes. Tanto la doctrina como la jurisprudencia consideran la legítima defensa como un derecho de toda persona. De ahí que, como ya hemos dicho, sea calificada como una causa de justificación de la conducta de que se trate. En cuanto a la persona, es posible la defensa tanto de la vida, como de la integridad personal y de su honor.»

Ahora bien, respecto a las causas de justificación consistentes en el cumplimiento de un deber y el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo, la STS 431/1992 de 29 febrero (ponente: Luis Román PUERTA LUIS), señala que: «Según establece el art. 8-11<sup>808</sup> del Código Penal, está exento de responsabilidad criminal «el que obra en cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo». El obrar en el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo, constituye -como es bien sabido- una causa de justificación. Mas no toda forma de ejercitar un derecho puede encontrar el amparo de esta eximente. Así la jurisprudencia de esta Sala ha declarado, con carácter general, que tanto el cumplimiento de un deber como el ejercicio legítimo de un derecho u oficio no constituye una patente para que bajo su amparo puedan quedar purificados todos los actos que bajo los supuestos del precepto se realicen, sino que es preciso que los mismos estén dentro de la órbita de su debida expresión, uso o alcance, porque de lo contrario constituyen un abuso capaz y bastante para desvalorar la excusa y para llegar a una definición de responsabilidad»

---

<sup>808</sup> Hoy artículo 20.7ª del vigente CP.

No obstante en el artículo 20.5ª del CP, referente al estado de necesidad, existen discrepancias en la doctrina en considerar que es una causa de justificación (defensores de la teoría monista) y los partidarios de considerar que el estado de necesidad tiene una doble naturaleza (teoría diferenciadora), como causa de justificación cuando el mal causado es menor que el que se trata de evitar, y como causa de exculpación cuando el mal causado es igual o mayor que el que se trata de evitar<sup>809</sup>. Asimismo, por lo que respecta a la eximente prevista en el artículo 20.6ª (miedo insuperable), es considerada por un sector minoritario de la doctrina como una causa de justificación<sup>810</sup>, mientras que la opinión doctrinal mayoritaria defiende su consideración como causa de exculpación<sup>811</sup>.

Dentro de las causas de justificación extrapenales se podrían señalar al consentimiento, que tiene una doble naturaleza: a veces actúa como causa de atipicidad penal, otras veces como causa de justificación<sup>812</sup>. Por otra parte, se plantean otras causas de justificación como el riesgo permitido, el caso fortuito, el estado de necesidad defensivo, la adecuación social y la inexigibilidad jurídica general<sup>813</sup>. Diversa clasificación, es la que propone una diferencia en aquellas circunstancias que facultan la realización del hecho típico, no obstante de forma justificada y aquellas otras que obligan a realizar el hecho típico pero justificado. Esta clasificación tiene la vocación práctica de diferenciar entre causas de justificación de la acción y causas de justificación del resultado<sup>814</sup>, por lo que respecta a estas últimas el bien jurídico deja de estar protegido frente a la lesión o

---

<sup>809</sup> Vid. ampliamente a COBO DEL ROSAL, Manuel / VIVES ANTÓN, Tomas S., *Derecho penal...*, 1999, págs. 517 y ss.

<sup>810</sup> Vid. GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel, *Teoría jurídica...*, pág. 429

<sup>811</sup> Por todos MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal...*, 2002, pág. 590

<sup>812</sup> QUINTERO OLIVARES Gonzalo *PG. del Derecho penal...*, pág. 464

<sup>813</sup> LUZON PEÑA, Diego-Manuel, «Causas de atipicidad...», 1995, pág. 34

<sup>814</sup> LUZON PEÑA, Diego-Manuel, «Causas de atipicidad...», 1995, pág. 33

puesta en peligro. Mientras que en las causas de justificación de la acción, el desvalor de resultado subsiste, pero la conducta no está jurídicamente desaprobada, bien porque falta la parte objetiva del desvalor de acción, bien porque falta la parte subjetiva<sup>815</sup>.

Por lo que respecta a los efectos que conllevan las causas de justificación en el ámbito de la teoría jurídica del delito, según la doctrina mayoritaria<sup>816</sup> son los siguientes:

a) La causa de justificación excluye la responsabilidad penal por el hecho típico cometido. Bajo tal planteamiento, está prohibido imponer una pena, al sujeto que ha cometido un hecho típico amparado por una causa de justificación.

b) La aplicación de una causa de justificación excluye *lato sensu* toda responsabilidad criminal por el hecho cometido. Esto conlleva de igual manera que no se puede aplicar una medida de seguridad. De igual modo queda excluida cualquier clase de responsabilidad penal, pero también cualquier otro tipo de sanción o de responsabilidad extrapenal: civil, administrativa, laboral, tributaria.. Esto es así porque el hecho realizado es lícito en cualquier ámbito del ordenamiento jurídico.

c) La participación cometida bajo el amparo de una causa de justificación será impune, pues para poder castigar al partícipe es necesario que el autor cometa un hecho típico y antijurídico, y si este no lo comete quedará excluida la responsabilidad penal del partícipe.

d) Frente a una conducta amparada por una causa de justificación no cabe alegar legítima defensa puesto que la conducta justificada no constituye una

---

<sup>815</sup> LUZON PEÑA, Diego-Manuel, «Causas de atipicidad...», 1995, págs. 33 y ss

<sup>816</sup> *Vid.* por todos LUZON PEÑA, Diego-Manuel, *op. cit.*, págs. 36 y ss

agresión ilegítima, requisito esencial sin el cual no puede apreciarse la legítima defensa.

Ahora bien, en aquellos casos en los que las consecuencias resulten diversas dependiendo de si se trata de causas de justificación del resultado o de causas de justificación de la conducta, tenemos que por lo que hace a estas últimas cuando tratan de provocar un resultado desvalorado se puede presentar el supuesto de un estado de necesidad defensivo por reaccionar contra la fuente de peligro que no llega a constituir una agresión ilegítima. Ahora bien, si el sujeto activo provocó ya sea de manera dolosa o imprudente, la situación en la que causa un resultado desvalorado, podrá aplicar la construcción de la *actio illicita in causa*. Bajo este supuesto, el sujeto va a responder de la causación dolosa o imprudente del desvalor de resultado; en el momento inicial, de puesta en marcha del curso causal a través de la provocación dolosa o imprudente de la situación de necesidad, estará presente tanto el desvalor subjetivo como el desvalor objetivo de acción. Por lo que respecta, a las causas de justificación que va a excluir el valor del resultado, se plantea que si el sujeto no conoce la situación objetiva de justificación existirá una acción dolosa constitutiva por tanto de una tentativa imposible<sup>817</sup>.

Una vez expuesto lo anterior, resulta necesario hacer ciertas matizaciones, respecto a las causas de justificación que se pudiesen plantear en el delito de defraudación tributaria, ya que la propia configuración del tipo hace que dichas causas sean de difícil aparición, salvo que se planteen en un ejemplo de laboratorio, no obstante es conveniente precisar la polémica que podría surgir respecto a las exenciones<sup>818</sup> que prevé la ley del tributo correspondiente, ya que éstas se podrían encuadrar tanto el ámbito de la tipicidad (causa de atipicidad o de

---

<sup>817</sup> Cfr. LUZON PEÑA, Diego-Manuel, *op. cit.*, pág. 37

<sup>818</sup> Según lo dispone el artículo 22 de la LGT, se entiende por exención : «...*aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal*» (cursivas añadidas)

exclusión del tipo) como en la antijuridicidad (como causa de justificación extrapenal).

Sirva de ejemplo a lo anterior, lo expuesto en el artículo 20 de la ley del IVA<sup>819</sup>, pues en este supuesto se exenta a los sujetos pasivos del impuesto del pago del IVA, respecto a las operaciones interiores en los casos y supuestos que establece el propio artículo. No obstante se podría argumentar *prima facie* que tal circunstancia se adecua en un primer término a una causa de justificación, ello tomando como consideración que la propia Hacienda pública consiente expresamente tal actuación y por ello, a pesar de existir una lesión al bien jurídico, ésta se encuentra justificada por la propia legislación tributaria, por lo que esto llegaría a la conclusión de la existencia de una causa de justificación extra penal que en la especie se traduciría al consentimiento. Sin embargo consideramos que las exenciones tributarias corresponden más bien a la inexistencia de la realización típica, pues tomando el razonamiento que se plantea en las causas de justificación por la existencia del consentimiento del pasivo, entonces se podrá admitir que la lesión o afectación al bien jurídico es inexistente puesto que ya no se atacaría el bien jurídico, en razón de que el tipo indiciario no ataca el patrimonio de la Hacienda pública, sino que al contrario se ejercita un derecho establecido por la propia ley del tributo que supuestamente se defrauda, ya que no obstante de la existencia del hecho imponible originador del impuesto, la propia ley exime el pago del mismo. Si tomamos al delito tributario como un delito de infracción del deber, tampoco se podrá exigir el pago del tributo correspondiente, ya que al existir una causa de exención del pago, no se infringe ningún deber tributario de contribuir con la Hacienda pública tal y como lo señala el artículo 31 de la CE.

Como ha quedado precisado con antelación, las causas de justificación son de difícil por no decir imposible configuración en el delito que se analiza. Pero en el ámbito positivo de la antijuridicidad, la conducta desvalorada que en la especie

---

<sup>819</sup> Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores.

es la defraudación del tributo y el desvalor del resultado se va a producir en tanto que la Hacienda pública al deje aquéllos de percibir ingresos por la satisfacción indebida de cantidades, dejará de cumplir de modo efectivo e íntegro las funciones del modelo social económico para la que ha sido creada. La realización del injusto en el delito de defraudación tributaria, no sólo incide en el ámbito penal, sino que vulnera preceptos de la legislación tributaria, es decir existe una antijuridicidad no sólo formal (penal), sino que también material (legislación tributaria), pues con la vulneración de los preceptos fiscales se ofenden intereses sociales que el ordenamiento juzga en todo caso dignos de protección<sup>820</sup>. Si tomamos en consideración que el tipo penal que regula el delito de defraudación tributaria no se compone únicamente de normas penales<sup>821</sup>, podremos señalar que la antijuridicidad abarcará tanto aquellas conductas que atenten contra bienes que son objeto de protección por las normas jurídicas (en este caso tributarias), así como aquéllas que se derivan del propio hecho delictivo regulado en el artículo 305 del CP<sup>822</sup>.

#### **A) Legítima defensa**

El artículo 20. 4 del CP, establece que se eximirá de responsabilidad penal a aquéllos que obren en defensa de la persona o derechos propios o ajenos, siempre y cuando se den ciertos supuestos, que a saber son:

a) Que la agresión sea ilegítima. El precepto aquí indicado señala que considera agresión ilegítima a aquel ataque que constituya delito o falta y ponga en grave peligro de deterioro o pérdida inminentes, para aquéllos supuestos de la de defensa de la morada o sus dependencias, se reputará agresión ilegítima la entrada indebida en aquélla o éstas.

---

<sup>820</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y ...*1986, págs. 154 y ss

<sup>821</sup> *Vid.* al respecto *infra* C.II de esta tesis

<sup>822</sup> *Vid.* en este sentido a DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, 1984, pág. 131



- b) Necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla.
- c) Falta de provocación suficiente por parte del defensor.

De los requisitos señalados con antelación, para que pueda concurrir una causa de justificación, prácticamente son de imposible configuración. En este sentido se ha pronunciado la doctrina mayoritaria<sup>823</sup>, al referirse que la naturaleza del delito fiscal no se acompasa bien con el catálogo de circunstancias existentes en el CP. Haciendo un análisis de los requisitos para la existencia de la causa de justificación de la legítima defensa, ninguno de estos se puede reunir en el delito tributario. Así, respecto a la agresión ilegítima, ésta se deberá entender como un riesgo que sufre o sufrirá eminentemente el bien jurídico que se trata de proteger y por tanto se trata de vulnerar la vigencia de la norma que el propio tipo protege. En este sentido se ha pronunciado la STS 544/2007 de 21 junio, (ponente: Juan Ramón BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE), que al efecto señala que: «El agente debe obrar en estado o situación defensiva, vale decir en estado de necesidad defensiva, necesidad que es cualidad esencial e imprescindible, de suerte que si del lado de la agresión ilegítima ésta debe existir en todo caso, para que se postule la eximente completa o imperfecta, del lado de la reacción defensiva ésta debe ser también y siempre necesaria para que pueda afirmarse la eximente en cualquiera de sus grados. Por ello, tal como destaca la S. 1760/2000 de 16.11 ( RJ 2000, 10657), esta eximente se asienta en dos soportes principales que son, según la doctrina y la jurisprudencia, una agresión ilegítima y la necesidad de defenderse por parte de quien sufre aquella. Por agresión debe entenderse toda creación de un riesgo inminentemente para los bienes jurídicos legítimamente defendibles, que son según la doctrina y la jurisprudencia una agresión ilegítima y la necesidad de defenderse por parte de quien sufre aquélla. Sin embargo, tal tesis no es del todo completa cuando se ha reconocido también que el acometimiento es sinónimo de

---

<sup>823</sup> Vid. por todos MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*,1982, pág.305; LAMARCA PÉREZ, Carmen, «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública» en *RDFHP*, No. 178, Madrid, 1985, págs. 785 y ss

agresión, y ésta debe entenderse no sólo cuando se ha realizado un acto de fuerza, sino también cuando se percibe una actitud de inminente ataque o de la que resulte evidente el propósito agresivo inmediato, como pueden ser las actitudes amenazadoras si las circunstancias del hecho que las acompañan son tales que permitan temer un peligro real de acometimiento, de forma que la agresión no se identifica siempre y necesariamente con un acto físico sino también puede prevenir del peligro, riesgo o amenaza, a condición de que todo ello sea inminente. Por tanto constituye agresión ilegítima toda actitud de la que pueda racionalmente deducirse que ocasione un riesgo inminente para los bienes jurídicos defendibles y que haga precisa una reacción adecuada que mantenga la integridad de dichos bienes, sin que por tanto, constituyan dicho elemento las expresiones insultantes o injuriosas por graves que fuesen, ni las actitudes meramente amenazadoras sino existen circunstancias que hagan adquirir al amenazado la convicción de un peligro real o inminente, exigiéndose "un peligro real y objetivo y con potencia de dañar" (STS 6.10.93 [ RJ 1993, 7293]). La defensa a su vez, requiere: a) Animo de defensa, que se excluye por el "pretexto de defensa" y se completa con la "*necesidad defensionis*", cuya ausencia da lugar al llamado exceso extensivo o impropio excluyente de la legítima defensa, incluso como eximente incompleta (SSTS 74/2001 de 22.1 [ RJ 2001, 458], 794/2003 de 3.6 [ RJ 2003, 4287]), bien porque la reacción se anticipa o bien porque se prorroga indebidamente. b) Necesidad racional del medio empleado, que supone: necesidad o sea que no pueda recurrirse a otro medio no lesivo, siendo de señalar que la fuga no es exigible (STS 1766/99 de 9.12 [ RJ 1999, 8610]), refiriéndose esta Sala Segunda a que fuese posible por inexistencia de riesgo y no vergonzante (STS 1630/2002 de 2.10 [ RJ 2002, 8686]), y "proporcionalidad" en sentido racional no matemático que habrá de examinarse desde el punto de vista objetivo y subjetivo, en función no tanto de la semejanza material de las armas o instrumentos utilizados, sino de la situación personal y afectiva en la que los contendientes se encuentran, teniendo en cuenta las posibilidades reales de una defensa adecuada a la entidad del ataque, la gravedad del bien jurídico en peligro y la propia naturaleza humana, de modo que "esa ponderación de la necesidad instrumental de la defensa ha de hacerse

comprendiendo las circunstancias en que actuaba el sujeto enjuiciado", de manera flexible y atendiendo a criterios derivados de máximas de experiencia en un análisis concreto de las circunstancias de cada uno (STS 444/2004 de 1.4 [ RJ 2004, 2494]). Por ello, se ha abierto paso a la idea de que, teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso, hay que fijarse en el estado anímico del agredido y los medios de que disponga en el momento de ejecutar la acción de defensa, introduciéndose así, junto a aquellos módulos objetivos de la comparación de los medios empleados por agresor y defensor, el elemento subjetivo que supone valorar tales medios como aquellos que sean, desde el punto de vista del agredido razonables en el momento de la agresión. Posición ésta que ha adquirido apoyo en la doctrina y en la jurisprudencia, que "no encuentra en el texto legal razón alguna que imponga en este punto de los medios unas exigencias objetivas e igualitarias que restringirían el ámbito de la legítima defensa", no descartándose, ni la valoración de la posible perturbación psicológica que de ordinario produce la agresión, ni la necesidad de acudir al doble patrón objetivo y subjetivo para establecer la proporcionalidad de los medios. Y es cuando la Ley habla de la necesidad de que el medio empleado ha de ser "racional" ya está revelando una flexibilidad o graduación que no puede someterse a reglas predeterminadas por lo que no puede exigir a quien actúa bajo la presión de tener que defenderse la reflexión y ponderación que tendría en circunstancias normales de la vida para escoger los medios de defensa (SSTS 24.2.2000 [ RJ 2000, 1797], 16.11.2000 [ RJ 2000, 10657] y 17.10.2001 [ RJ 2001, 9063]). En este sentido, decíamos en la STS 470/2005 de 14.4 ( RJ 2005, 4355), siguiendo la doctrina de la STS 17.9.99 ( RJ 1999, 6667), que el art. 20.4 CP ( RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) no habla de proporcionalidad de la defensa y el medio empleado, advirtiendo que la palabra "proporcionalidad" no ha sido empleada por el legislador, pues éste ha partido de una clara distinción entre defensa necesaria y estado de necesidad. Lo que la Ley expresamente requiere para la defensa es la "necesidad racional del medio empleado" para impedir o repeler la agresión. Esta necesidad hace referencia a la defensa que sea adecuada (racional) para repeler la agresión y defender los bienes jurídicos agredidos; en modo alguno entre los resultados de la acción de defensa y los

posibles resultados de la agresión debe existir proporcionalidad, es decir, como precisan las SSTS 29.2 ( RJ 2000, 1154) y 16.11.2000 ( RJ 2000, 10657) y 6.4.2001 ( RJ 2001, 3348), no puede confundirse la necesidad racional del medio empleado con la proporcionalidad como adecuación entre la lesión que pueda ser causada con el empleo del objeto u arma utilizada, y la que se quiere evitar, pues la defensa está justificada en base a su necesidad y no por la proporcionalidad mencionada. Sólo excepcionalmente, cuando la insignificancia de la agresión y la gravedad de las consecuencias de defensa para el agresor resulten manifiestamente desproporcionados, cabrá pensar en una limitación del derecho de defensa (los llamados límites éticos de la legítima defensa).STS 614/2004 de 12.5 ( RJ 2004, 3770) que reitera el criterio de que la acción de defensa necesaria debe ser considerada desde una perspectiva ex ante. Es decir, el juicio sobre la necesidad se debe llevar a cabo a partir de la posición del sujeto agredido en el momento de la agresión». De lo antes expuesto, se desprende claramente que la legítima defensa se presenta en delitos contra la integridad corporal, la vida, la propiedad, etc., lo cual no resulta aplicable en el delito tributario, pues en la especie el pago de los tributos debidos a la Hacienda pública no pone en peligro ningún bien jurídico, sino al contrario se cumple con el deber de garantía de pagar a la Hacienda pública lo debido.

No obstante, un sector minoritario de la doctrina por no decir escaso ha señalado que resulta inexplicable que para la configurar la existencia de la legítima defensa, se siga tomando en consideración que esta se de cuando exista un ataque contra bienes, exigiéndose que el ataque a estos sea delictivo y además los ponga en peligro de deterioro o pérdida inminente, situación que no se podrá dar más que en el caso de exacciones ilegales en aquellos supuestos en los que se haya consumado el importe de la indebida exacción, por tanto estaremos ante una exacción ilegal y el principio *solve et repete* lleva consigo la pérdida de la cosa, no obstante que posteriormente sea resarcido al entablar los recursos oportunos o acciones criminales contra la Administración. En este sentido la racionalidad del medio empleado deberá ser interpretada a efectos de una legítima defensa, como

un derecho a la ocultación de la base fiscal o del hecho imponible. Por lo que hace a la falta de provocación, concurre siempre en los supuestos del delito de defraudación tributaria<sup>824</sup>.

## **B) Estado de necesidad**

Según lo dispone el artículo 20. 5, del CP, el que en estado de necesidad, para evitar un mal propio o ajeno lesione un bien jurídico de otra persona o infrinja un deber, siempre que concurren los siguientes requisitos: 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, 3) que el necesitado no tenga, por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse, respecto a esta causa de justificación en el delito de defraudación tributaria se ha aceptado su eventual aplicación<sup>825</sup>. Como se desprende del propio tipo que dispone sobre el estado de necesidad, su configuración se basa sustancialmente en la evitación del mal propio, de tal suerte que si el mal causado es de menor entidad del que se trata de evitar estaremos ante una causa de justificación.

Ahora bien, al realizar un análisis de esta causa de justificación *prima facie* se podría argumentar su concurrencia en el delito fiscal, principalmente en aquéllos supuestos en los que la satisfacción de tributos condujese al sujeto a una situación en la que se pusiese en peligro su salud corporal o fuese gravemente atentatoria a la dignidad humana<sup>826</sup>, así como en aquéllos supuestos en los que no se paga el tributo correspondiente argumentando la crisis económica o como único medio para estar en competitividad frente a otros comerciantes. No obstante en palabras de BAJO FERNÁNDEZ, la rigidez de los requisitos exigidos jurisprudencialmente para el llamado hurto de famélico e, incluso, el propio

---

<sup>824</sup> Cfr. ampliamente a RODRÍGUEZ DEVESA, José María, «El “terrorismo” fiscal» en *ADPCP*, T. XXXIV, N.º.1, Madrid 1981, pág. 15

<sup>825</sup> *Vid.* al respecto a BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO, Silvina. *Delitos contra...*, 2000, pág.84

<sup>826</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*,1982, pág. 307

requisito primero del artículo 20.5, impedirán amparar estos supuestos bajo la eximente, ya que, por ejemplo, el impuesto sobre la renta de las personas físicas o el impuesto sobre sociedades son impuestos que presuponen por sí mismos la existencia de rendimiento positivo, es decir de beneficios. No obstante a su juicio el estado de necesidad se podría presentar en aquéllos supuestos de pago de secuestros o extorsiones de bandas organizadas<sup>827</sup>.

La jurisprudencia sobre la materia se muestra unánime la señalar la incompatibilidad del estado de necesidad con el delito de defraudación tributaria. En este sentido se pronuncio la STS, de 2 marzo 1988, (ponente: José Hermenegildo MOYNA MÉNGUEZ), que al respecto señala que: « 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 importe facturado que tenía un acreedor específico, el Tesoro Público, y no se advierten los motivos de que fueran dispensadas 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»

Sin embargo la STS de 3 diciembre 1991, (ponente: José Hermenegildo MOYNA MÉNGUEZ), parece aceptar el estado de necesidad en ciertos supuestos, pues en dicha sentencia señala que: «... 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

---

<sup>827</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO, Silvina. *Delitos contra...*, 2000, pág.84

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.».

No obstante de lo señalado en la STS de 3 diciembre 1991, es necesario hacer las siguientes precisiones. En primer lugar, cabe precisar que la configuración del tributo del que se trate tiene como base la existencia de un hecho imponible, es decir nos encontramos frente a un indicio de la capacidad contributiva del sujeto. Así por ejemplo en el IRPF el hecho imponible lo es la obtención de la renta del contribuyente<sup>828</sup>, de lo que se desprende que todo hecho imponible genera un ingreso para el contribuyente; de ahí que 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 una grave crisis económica, pues el hecho genera por del impuesto reporta un ingreso en las arcas del contribuyente. No obstante lo anterior, si efectivamente el sujeto pasivo del tributo tiene grandes dificultades para el pago del mismo. Existen mecanismos fiscales para prorratear el pago e incluso el propio contribuyente se puede dar de baja provisional por insolvencia, como lo dispone el propio artículo 76 de la LGT<sup>829</sup>.

---

<sup>828</sup> Artículo 6 del IRPF. Hecho imponible. 1. constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. 2. componen la renta del contribuyente: los rendimientos del trabajo. los rendimientos del capital. los rendimientos de las actividades económicas. las ganancias y pérdidas patrimoniales. 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.

<sup>829</sup> Artículo 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

### C) Cumplimiento de un deber

Por cuanto hace a esta causa de justificación, cierto sector de la doctrina<sup>830</sup> señala que dicha eximente se podrá presentar en aquéllos supuestos en los que el sujeto ha adecuado su comportamiento a lo indicado por la Administración, tras consulta formulada por el propio contribuyente conforme lo establece el artículo 89 de la LGT<sup>831</sup>. Los partidarios de tal planteamiento, señalan que el comportamiento de aquel que ha obrado conforme a una consulta administrativa, puesto que si el sujeto actúa de acuerdo con la contestación dada por la Administración, no incurre en responsabilidad alguna pues así lo especifica el propio artículo 89 al excluirse no la antijuricidad sino en todo caso la propia acción típica<sup>832</sup>. En este sentido, estamos de acuerdo que más que encontrarnos ante una causa de justificación, estemos ante una causa de atipicidad de la conducta, pues quien actúa conforme a lo establecido por la Administración tributaria no puede

---

artículo 173 de esta Ley. 2. La deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, no se hubiera rehabilitado.

<sup>830</sup> SAIZ DÍAZ, Carlos, «Causas de exención y modificación de la responsabilidad penal en los delitos contra la Hacienda Pública», en *GF*, Madrid, 2000, pág. 135

<sup>831</sup> Artículo 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. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

<sup>832</sup> *Vid.* al respecto a BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE IGNACIO / FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude...*, pág.84



defraudarla, ya que esto resulta incompatible y por tanto no realiza el tipo penal que describe al delito de defraudación tributaria.

**CAPÍTULO VII**  
**CULPABILIDAD EN EL DELITO TRIBUTARIO**

## I. Planteamiento general

El postulado establecido en el artículo 5 del CP, corresponde aparentemente al principio *nullum crimen sine culpa*, instaurado en el Derecho penal liberal del siglo XIX, como consecuencia del principio de legalidad<sup>833</sup>. En sentido lato se puede entender la culpabilidad como la exigencia de que la pena se ha de establecer en la comprobación que la conducta delictiva es reprochable a su autor<sup>834</sup>. De este concepto de culpabilidad se puede entender que para poder reprochar la conducta delictiva al autor del hecho ha de acudir a un plano subjetivo. El ámbito subjetivo de la culpabilidad en el siglo XIX, venía a establecer que<sup>835</sup>:

1. La pena sólo puede imponerse a una persona física
2. La pena sólo puede imponerse si entre el sujeto y el resultado media un nexo psicológico concretado en el dolo o la culpa y; (excluyéndose el caso fortuito)
3. Que la pena se impone individualmente al sujeto imputable que realiza el acto.

Las funciones que se le han atribuido al principio de culpabilidad<sup>836</sup> se basan primordialmente en una función de subjetivación histórica de la responsabilidad, en la que se excluye la responsabilidad objetiva. En el ámbito específico de la dogmática de la pena, se establece una distinción entre la pena respecto a la medida de seguridad; asimismo se imputa como culpable del hecho a

---

<sup>833</sup> PÉREZ MANZANO, Mercedes, *Culpabilidad y prevención: Las teorías de la prevención general positiva en la fundamentación de la imputación subjetiva y de la pena*, Ediciones de la Universidad Autónoma de Madrid, 1990, pág. 56

<sup>834</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo, *Derecho penal PG...*, 2005, pág. 124

<sup>835</sup> Vid. al respecto a PÉREZ MANZANO, Mercedes, *loc. cit.*

<sup>836</sup> ROXIN, Claus, «¿Qué queda del principio de culpabilidad?» trad. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, en *CPC*, No. 30, Madrid, 1986, págs. 673 y ss.

su autor, y se excluye la pena. De igual manera, la culpabilidad sirve como límite del poder punitivo estatal o es reguladora de la medición de la pena<sup>837</sup>.

La concepción liberalista de la culpabilidad (concepción psicológica de la culpabilidad), presenta de suyo diversos inconvenientes. En el ámbito de los delitos dolosos –en el que encuentra la relación psicológica- no es capaz de argumentar porque en aquellos supuestos en los que concurren ciertas circunstancias en las que existe una desconexión psicológica, sigue concurriendo el dolo, como pueden ser el miedo insuperable o el estado de necesidad exculpante<sup>838</sup>. Por otra parte, tampoco se llega a una conclusión correcta en los delitos imprudentes, ya que en estos supuestos no se podían explicar a través de la relación psicológica, ya que tiene como característica primordial la falta de representación de la causación del delito, es decir en estos casos existe un desconocimiento del peligro<sup>839</sup>.

Con el objeto de salvar las críticas anteriores, surge la concepción normativa de la culpabilidad. Esta se fundamenta principalmente en que la culpabilidad no es solo la existencia de un nexo psicológico entre el autor y el injusto penal, sino que el juicio valorativo consistente en que el autor se ha comportado contrario a Derecho cuando le era exigible que obrara conforme a él. Así, la culpabilidad se entiende como reprochabilidad del injusto típico a su autor. Dicha reprochabilidad se puede adoptar bajo dos modalidades: el dolo y la imprudencia. La forma dolosa de la culpabilidad consiste en que el autor pudo haber realizado consciente y voluntariamente un hecho típico y antijurídico, mientras que en la imprudencia se le reprocha el haber llevado a cabo el injusto penal como consecuencia de una infracción del deber. En ambas categorías el juicio de reproche se apoya en que el sujeto ha actuado contra el ordenamiento

---

<sup>837</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo, *Derecho penal PG...*, 2005, pág. 125

<sup>838</sup> En el mismo sentido DE TOLEDO Y UBIETO, Octavio / HUERTA TOLCIDO, Susana, *Derecho penal PG, Teoría jurídica del delito*, 2ª ed., Rafael Castellanos Editor, Madrid, 1986, pág. 282

<sup>839</sup> Cfr. MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal...*, 2002, pág. 518

jurídico penal cuando podía haber actuado conforme a él. Por otra parte se entiende también a la culpabilidad, como posibilidad de emitir el juicio de reproche, en base a la ausencia de causas de exculpación fundadas en la idea de que, en el caso, no era exigible al autor un comportamiento acorde con el Derecho, de ahí la idea de que el dolo subsiste pero no cabe apreciar culpabilidad cuando concurre alguna causa de exculpación. Así, las causas que excluyen a la culpabilidad se conciben como supuestos en los que, dadas las circunstancias, no era exigible al sujeto otro comportamiento que el que llevo a cabo<sup>840</sup>.

En el finalismo, la culpabilidad se dotó de una concepción puramente normativa, -a diferencia del casualismo que concibe el dolo y la culpa como formas de la culpabilidad-, en cuanto que se extrajo del ámbito de la culpabilidad los elementos originarios (psicológicos), que se encontraban incluidos en la propia culpabilidad. Así, en la corriente finalista el dolo no debe incluirse en la culpabilidad (como *dolus malus*), sino en el tipo de lo injusto de los delitos dolosos (como *dolus naturalis*), de igual manera que se entiende la infracción del deber objetivo de cuidado como un elemento componente del tipo de lo injusto de los delitos imprudentes<sup>841</sup>.

El concepto de culpabilidad hasta ahora señalado se desquebraja cuando se cuestiona su fundamentación normativista<sup>842</sup>. Tal cuestionamiento tiene como base principal la fundamentación de la culpabilidad en la categoría dogmática, poniendo en entre dicho también las funciones de la misma. En las funciones que juega la culpabilidad en el ámbito político-criminal se pone entre dicho que sea precisamente la culpabilidad la que cumpla las funciones que se derivan del principio de ésta, es decir los intentos de solución a la citada crisis es encontrar planteamientos que permitan seguir cumpliendo las funciones asignadas al

---

<sup>840</sup> Cfr. DE TOLEDO Y UBIETO, Octavio / HUERTA TOLCIDO, Susana, *o.u.c.*, pág. 283

<sup>841</sup> Vid. MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal...*, 2002, pág. 521

<sup>842</sup> PÉREZ MANZANO, Mercedes, *Culpabilidad y...*, 1990, pág. 58

principio de culpabilidad<sup>843</sup>. En este sentido, han surgido propuestas de diverso cariz que van desde la sustitución del concepto de culpabilidad<sup>844</sup>, hasta aquellas propuestas que intentan fundamentar la imputación subjetiva bien en principios ajenos a la culpabilidad, o en concepciones culpabilistas distintas de la teoría normativa<sup>845</sup>.

En el estado actual de la culpabilidad tampoco se ha solucionado de manera satisfactoria el aspecto material del ámbito normativo<sup>846</sup>. Por lo que surge como contrapeso al déficit anterior el concepto funcional de la culpabilidad, en este sentido según la teoría aquí señalada el concepto de culpabilidad ha de configurarse funcionalmente, en el sentido de que tal concepto deberá establecerse conforme a las reglas de regulación, ello de acuerdo con los requisitos previamente establecidos del fin de la pena, en una sociedad estructurada de una manera determinada<sup>847</sup>. Así, se define al elemento culpabilístico como una falta de fidelidad al Derecho<sup>848</sup>, consistente en la realización del tipo culpabilístico faltando un contexto exculpante. Los requisitos positivos que se exigen para la concurrencia de la culpabilidad son los siguientes<sup>849</sup>:

---

<sup>843</sup> Vid. ampliamente a GIMBERNAT ORDEIG, Enrique, «¿Tiene futuro la dogmática jurídico penal? en *Estudios de Derecho penal*, 3ª ed., Tecnos, Madrid, 1990, págs142 y ss.

<sup>844</sup> En este sentido PÉREZ MANZANO, Mercedes, señala que: «*El modelo **output** o de sustitución de la culpabilidad tradicional por un principio extraño a la misma, cuales son las finalidades preventivo generales y especiales de pena. En este grupo se pueden distinguir dos posturas: a) Quienes sustituyen la culpabilidad por la prevención general (intimidatoria) y especial, apoyándose en la teoría de la motivación. b) Quienes sustituyen la culpabilidad por la consideración de la prevención general positiva*» (cursivas añadidas) en *Culpabilidad y...*, 1990, pág. 98

<sup>845</sup> Lo que en palabras de PÉREZ MANZANO, Mercedes, se han denominado:«...*los modelos **input** de imputación subjetiva, o modelos tradicionales en los que la fundamentación de la culpabilidad se hace en base a un criterio que no depende de la pena y que se analiza en base a la lógica interna de la propia culpabilidad...*» (cursivas añadidas) vid. ampliamente en o.u.c., pág. 145

<sup>846</sup> JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*1997, pág. 574

<sup>847</sup> JAKOBS, Günther, o.u.c., pág. 584

<sup>848</sup> JAKOBS, Günther, o.u.c., pág. 566

<sup>849</sup> Vid. JAKOBS, Günther, *op.cit.*, pág. 567

1. El autor deberá comportarse antijurídicamente.
2. Capacidad de imputabilidad
3. Que su actuación no haya respetado el fundamento de validez de la norma.
4. Dependiendo la clase de delito deberán concurrir especiales elementos de la culpabilidad.

Por lo que respecta a la antijuridicidad, esta se define como una falta de motivación jurídica en cuanto a su contenido<sup>850</sup>, mientras que en el ámbito de la imputabilidad, el sujeto deberá tener la capacidad para cuestionar la validez de la norma, es decir se observará, si la acción antijurídica constituye un déficit o se le puede distanciar de la antijuridicidad de su acción<sup>851</sup>. En este sentido se puede entender que en el ámbito funcional la culpabilidad juega el papel de garantizar las expectativas sociales, puesto que cuando existe un déficit de motivación jurídica se debe de castigar a su autor para poder así mantener la confianza general en la norma que el autor del hecho defraudado, por lo que el concepto de culpabilidad no se orienta al futuro sino más bien, en el presente puesto que el Derecho penal contribuye esencialmente a estabilizar el ordenamiento, ya que el Derecho penal funciona no en un futuro mediato sino que lo hace en el presente<sup>852</sup>.

En el ámbito económico, en el cual los intervinientes en el mismo, tienen capacidad de imputación y por tanto de conocimiento del ordenamiento jurídico, esto se fundamenta por la sencilla razón de que en el tráfico económico se requiere cada día de autorizaciones administrativas o licencias de funcionamiento, la imposición de deberes de informarse, el control de organismos fiscalizadores, por solo mencionar algunos de ellos. Esto permite establecer que son motivables por la normas y capaces de acceder al conocimiento del Derecho.

---

<sup>850</sup> JAKOBS, Günther, *op.cit.*, pág. 581

<sup>851</sup> JAKOBS, Günther, *loc.cit.*

<sup>852</sup> JAKOBS, Günther, *loc.cit.*

## II. Causas de exculpación

### A) Enajenación mental

Dentro de los aspectos negativos de la culpabilidad, se encuentra la enajenación mental. Si bien *prima facie* no se invoca de manera frecuente en el delito de defraudación tributaria, por la propia naturaleza de dicho delito, pues resulta inusual contemplar algún supuesto de enajenación mental en el que el sujeto enajenado sea en primer lugar, capaz en el Derecho *de empresa o fiscal* para poderse obligar a la realización de actos jurídicos, pues en todo caso tal sujeto se encontraría sujeto a tutela, caso en el que el tutor sería el obligado tributario. Sin embargo se ha intentado invocar el supuesto de enajenación mental en el delito de defraudación tributaria. No obstante, en tales supuestos, dicha eximente de culpabilidad fue rechazada. Así tenemos la sentencia 59/2002 de 3 de julio de la AP de León, (ponente: Antonio MUÑIZ DÍEZ), que en lo tocante señala que: «...motivo de recurso se alega por el recurrente, Manuel Augusto M. D. S., infracción, por inaplicación, del artículo 20 apartado 1 del Código Penal ( RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), 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 ilicitud de sus actos y determinar su comportamiento con arreglo a tal conocimiento respecto al delito fiscal por el que viene condenado. En efecto en 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 el momento actual el mismo no



presenta síntomas o signos de enfermedad psiquiátrica que le impidan conocer el alcance de sus acciones. El testigo D. José Enrique O. M., psiquiatra, si bien manifiesta que trató desde el año 1994 a Manuel Augusto M. de un cuadro depresivo, caracterizado por tristeza, apatía, desgana e 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 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.»

#### **B) Alteraciones en la percepción**

Ahora bien, por lo que refiere a las alteraciones en la percepción prevista en el artículo 20. 3, sirve como referencia lo expuesto con antelación. Resulta muy difícil por no decir imposible, su configuración en el delito tributario. No obstante en la sentencia citada con antelación, de igual manera se hace referencia respecto a la alteración en la percepción al citar que: «... la infracción, por inaplicación del artículo 21 1 en relación con el artículo 20 3 del Código Penal ( RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), 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 ( RJ 1998, 654), "ciertamente, y en cuanto a la eximente recogida en el artículo 20,3, 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 [ RJ 1987, 2579])", y añade "la deficiencia en la instrucción -no

es analfabeto el acusado- y la ausencia del hogar paterno, un 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 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.»

Finalmente, por lo que hace a las causas de exculpación relativas a la intoxicación plena o el miedo insuperable no resultan de manera alguna configurables en el delito de defraudación tributaria. Puesto que en la intoxicación plena el propio CP exige para su configuración de inmediatez, esta resulta incompatible con el delito tributario ya que el delito tributario no se desarrolla *ipso facto* sino que más bien tiene su aplicación en un periodo prolongado en el que se lleva a cabo la defraudación. En cuanto a la eximente de miedo insuperable, el artículo 20. 6 del CP dispone que estará exento de responsabilidad criminal «el que obra impulsado por miedo insuperable». En dicho supuesto se contempla una coacción en el sujeto por la amenaza de un mal, asociada no a una violencia física<sup>853</sup>, sino más bien psíquica. En este sentido podremos señalar que el miedo insuperable no excluye la voluntad de la acción, sino que la priva de la normalidad necesaria para que pueda imputarse penalmente al sujeto<sup>854</sup>. De lo anterior se puede concluir que en la *praxis* resultara casi imposible tal supuesto, pues entendemos que el sujeto que coacciona a otro lo hace para obtener un

---

<sup>853</sup> MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal...*, 2002, pág. 590

<sup>854</sup> MIR PUIG, Santiago, *loc. cit.*

beneficio ya directo o indirecto y el coaccionar a alguien para el no pago de un tributo determinado no genera ningún beneficio mas que al propio defraudador.

### III. Error de tipo

El artículo 14.1 del CP, señala que: «el error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal...». En este sentido podemos señalar que la base esencial del error de tipo, se basa en el desconocimiento de alguno o todos los elementos del tipo de injusto<sup>855</sup>. La existencia del error de tipo excluye el dolo, pues si atendemos a que el dolo es el conocimiento y voluntad de realizar el tipo, y al no incurrir el primer elemento no concurre el dolo, por lo cual estaremos ante la ausencia elemento intelectual o conocimiento de los elementos que conforman el tipo penal<sup>856</sup>.

Los elementos que conforman el error de tipo, se basan primordialmente en la vencibilidad o invencibilidad. Así tenemos en el primer supuesto que será vencible cuando el autor hubiera podido salir de su error si hubiera actuado con la cautela debida o se hubiera informado adecuadamente, mientras que nos encontramos ante un error invencible cuando la concurrencia en el conocimiento del autor resulta imprescindible para que el delito pueda producirse<sup>857</sup>. Respecto al error vencible el propio artículo 14. 1 del CP, señala que: «atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor» se debe de interpretar de cómo reaccionaría el hombre medio colocado en las circunstancias personales del autor. Ahora bien, el error sobre los elementos accidentales del tipo viene recogido en el artículo 14. 2 del CP, en el que se distingue aquéllos elementos que establecen un subtipo cualificado o bien a un subtipo privilegiado. Por lo que respecta a los primeros se señala que el error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación. Ello debe de interpretarse en razón en referencia a las circunstancias agravantes genéricas previstas en el artículo 22 del CP, así como a la específica del artículo 23 del CP.

---

<sup>855</sup> MIR PUIG, Santiago, *op. cit.*, pág.265

<sup>856</sup> LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, *Derecho penal ...1996*, pág. 439

<sup>857</sup> QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, *PG....*, 2005, pág. 422

En el ámbito del error cabe realizar una cierta matización respecto a los elementos del tipo y criterios normativos de determinación<sup>858</sup>. Así, tenemos en primer término el error de tipo por defectos cognitivos, mismo que se presenta cuando existe un defecto en la percepción sensorial, a tal grado que se puede producir una representación falsa o incompleta de las circunstancias del suceso. Es decir, dicho supuesto se presenta en aquéllos casos en los que se le atribuye al sujeto un error de percepción sobre las circunstancias del hecho y que por tanto va a excluir la imputación subjetiva a título de dolo<sup>859</sup>. Por otra parte, se distingue aquél error por defectos de valoración en el que el sujeto se encuentra en un desconocimiento por una incorrecta valoración de los elementos típicos. Dicho de otra manera, conoce las circunstancias fácticas que rodean su actuación, no obstante yerra sobre la significación social o jurídica de dicha circunstancia<sup>860</sup>. Respecto a este último supuesto - error por defectos de valoración-, se divide en el error en la valoración de sustratos materiales y sobre la valoración de las circunstancias. El primero de ellos consiste en que el sujeto tiene una correcta percepción de un objeto concreto. No obstante, tiene también la incorrecta asignación de un significado que no se corresponde con el recogido por el tipo penal<sup>861</sup>. En cuanto al segundo, podemos señalar que éste no se configura con la asignación de un objeto material con la significación de acuerdo al tipo penal, sino más bien que este puede contener otros aspectos del hecho delictivo; como estado, relación, predicados de valor, en los que cabe también admitir normativamente una situación de error<sup>862</sup>.

Cabe destacar que dentro de los supuestos del error de tipo también se incluyen aquellos aspectos relativos a la valoración global del hecho como un acto

---

<sup>858</sup> Vid. ampliamente a GARCÍA CAVERO, Percy, *Derecho penal...*2003, pág. 562

<sup>859</sup> Cfr. GARCÍA CAVERO, Percy, *loc. cit.*

<sup>860</sup> GARCÍA CAVERO, Percy, *loc. cit.*

<sup>861</sup> GARCÍA CAVERO, Percy, *loc. cit.*

<sup>862</sup> GARCÍA CAVERO, Percy, *op. cit.* pág. 563

con sentido comunicativo capaz de defraudar expectativas normativas penalmente garantizadas<sup>863</sup>. Bajo estos supuestos se le atribuye al sujeto tanto el conocimiento a través de la percepción sensorial, así como la valoración individual de los elementos del tipo, no obstante no se atribuye la valoración global del hecho como prohibido. El error de tipo global se configura como un error sobre la significación jurídico-penal del hecho y no así como un desconocimiento del Derecho. En este sentido, la configuración de un tipo global resulta intrascendente que tal valoración este o no prescrita en el tipo penal como un elemento de valoración global, ya que esto puede deberse a que se trate de un delito de infracción de un deber o simplemente a un estilo particular de redacción de los tipos penales. Sin embargo, estamos de acuerdo con la opinión doctrinal que entiende que tal valoración global resulta improcedente respecto de sujetos reconocidos como ciudadanos<sup>864</sup>.

---

<sup>863</sup> GARCÍA CAVERO, Percy, *loc. cit.*

<sup>864</sup> Cfr. GARCÍA CAVERO, Percy, *op. cit.* pág. 565

#### IV. Error de prohibición.

Se suele definir al error de prohibición como la equivocación acerca de la antijuridicidad del hecho<sup>865</sup>, es decir recae sobre la norma misma, pues la representación que realiza el sujeto respecto a su hecho se basa en la propia norma prohibida<sup>866</sup>. El CP, regula tal error en su artículo 14.3 en el que señala que: «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 lo que es necesario distinguir dos supuestos básicos. Por un lado, tenemos aquellos supuestos en los que el autor no percibe a la norma de prohibición como tal y por tanto cree que su actuación está permitida (error de prohibición directo)<sup>867</sup>. De igual manera se presenta un error de prohibición en aquellos supuestos en los que dicho error recae sobre los elementos de valoración global del hecho, puesto que aquí no se pone en tela de juicio el contenido fáctico de la norma, sino más bien el juicio de valor de esta (error de prohibición indirecto)<sup>868</sup>. Asimismo, existe la posibilidad de que el autor actúe a sabiendas de que su conducta es prohibida, sin embargo parte de la motivación errónea de que en el caso en específico concurre una causa de justificación reconocida en la ley<sup>869</sup>.

Como se señaló con antelación, el error de prohibición puede ser vencible o invencible, por lo que, si el error fuera vencible se aplicará la pena inferior en uno o dos grados», mientras que si fuese invencible se aplicará la pena inferior en uno o dos grados que en el caso del delito de defraudación tributaria sería para el

---

<sup>865</sup> Vid. por todos a JESCHECK, Hans-Henrich / WEIGEND, Thomas, *Tratado de Derecho...*2002, pág. 490

<sup>866</sup> Vid. MONGE FERNÁNDEZ, Antonia, *El extranjero frente al Derecho penal. El error cultural y su incidencia en la culpabilidad*. Bosch, Barcelona, 2008, pág. 89

<sup>867</sup> JESCHECK, Hans-Henrich / WEIGEND, Thomas, *o.u.c.*, pág. 491

<sup>868</sup> JESCHECK, Hans-Henrich / WEIGEND, Thomas, *loc. cit.*

<sup>869</sup> JESCHECK, Hans-Henrich / WEIGEND, Thomas, *loc. cit.*

primer supuesto –en un grado- , la pena de 6 meses un día a un año<sup>870</sup>, y en el segundo –dos grados- la pena sería de tres a seis meses de pena privativa de libertad. Cabe señalar que el error de prohibición excluye la responsabilidad del sujeto, es decir incide sobre la culpabilidad del agente<sup>871</sup>, a diferencia del error de tipo que precisamente excluye el injusto. En este sentido cabe señalar que el error de prohibición no puede medirse bajo parámetros puramente objetivos, sino antes bien a criterios subjetivistas o individuales graduados por el enjuiciador<sup>872</sup>, por tal razón las consecuencias jurídicas, pues en el error de prohibición invencible no se excluye el injusto penal y por tal motivo subsiste la responsabilidad civil por el delito cometido por el autor<sup>873</sup>.

En el ámbito específico del delito de defraudación tributaria, es conveniente señalar diversos aspectos. Como quedó señalado con antelación, el delito de defraudación tributaria es un delito eminentemente doloso<sup>874</sup>, asimismo contiene elementos normativos, que remiten a otra rama del ordenamiento jurídico como es el ámbito del derecho tributario. Como ha quedado expuesto, el delito de defraudación tributaria al ser un delito doloso, los supuestos sobre el error de tipo producirán la impunidad del hecho, ya que como lo señala el propio artículo 14. 1 del CP el error invencible excluye la responsabilidad penal, mientras que si fuese vencible se castigará a modo imprudente; situación que en el delito a análisis, conlleva a la impunidad, ya que el artículo 12 del CP señala que «las acciones u omisiones imprudentes solo se castigaran cuando expresamente lo disponga la ley», siendo que en el artículo 305 del CP que regula el delito de defraudación tributaria no señala *ex profeso* el castigo para las acciones imprudentes, además por la propia y especial configuración del tipo no permite la

---

<sup>870</sup> Se toma el computo de seis meses un día para distinguir entre el grado inferior.

<sup>871</sup> *Vid.* en este sentido a DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, *El error sobre elementos normativos del tipo penal*, La ley, Madrid, 2008, pág.173

<sup>872</sup> Cfr. al respecto, TRAPERO BARRALES, María A., *El error en las causas de justificación*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004, pág. 493

<sup>873</sup> DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, *op. cit.*, pág 174

<sup>874</sup> *Vid. infra*



comisión imprudente. Ahora bien, en los supuestos de error de prohibición, cuando es invencible se excluye la responsabilidad penal, mas no así el delito, por lo que subsiste las consecuencias civiles o administrativas que se pudiesen derivar del delito. Si el error fuese vencible, se aplicará pena inferior en uno o dos grados.

Ahora bien, cabe destacar que la propia configuración del delito de defraudación opera bajo la técnica de remisión conocida como Ley penal en blanco, además de estar compuesta también por elementos normativos de valoración, por lo cual resulta necesario acudir a la intrincada y compleja normatividad desarrollada por el legislador en el ámbito eminentemente fiscal. Así, las referencias en el artículo 305 CP, referente a «tributo» o a «beneficios fiscales»; con frecuencia a su técnica, en cuanto a qué actividad se encuentra por ellas gravada; el como y, quien es el obligado tributario respecto de las mismas; en que momento se genera la obligación de tributar etc. sólo puede ser conocido con la necesaria remisión que la ley penal en esta materia debe hacer al ámbito administrativo tributario con el objeto de poder afirmar o no la presencia de los elementos típicos del delito<sup>875</sup>.

En cuanto a los supuestos en los que el error en el delito tributario recaiga sobre una norma complementaria integrante del tipo, conllevaría a sostener que rigen las reglas generales en materia de error; por tanto si la norma extrapenal complementa el tipo de injusto, el error que recae sobre dicha norma será un error de tipo<sup>876</sup>, quedando por tanto los supuestos de error de prohibición para verdaderos casos de excepción en la defraudación tributaria al ser difícil que el sujeto que realiza el tipo penal no conozca la antijuridicidad de su conducta<sup>877</sup>. La

---

<sup>875</sup> Vid. ampliamente a FELIX CÁRDENAS, Rodolfo, «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 *Estudios jurídicos en homenaje a Olga ISLAS DE GONZÁLEZ MARISCAL, T I.*, GARCÍA RAMÍREZ, Sergio (coord.), Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2007, págs. 564 y ss.

<sup>876</sup> FELIX CÁRDENAS, Rodolfo, *op. cit.*, pág. 565

<sup>877</sup> Vid. RANCAÑO MARTÍN, M<sup>a</sup>. Asunción, *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 103

jurisprudencia se ha manifestado en el sentido de que no es factible la concurrencia del error de prohibición; así la STS 243/2005 de 19 de mayo (ponente: José Antonio MARTÍN PALLÍN), señala que: «Después de examinar el desarrollo del motivo no hay duda de que no se encuentran bases mínimamente sólidas para mantener el error de tipo, por lo que se refugia en el de prohibición. Admite que la operación estaba destinada a desfigurar o maquillar sus obligaciones con Hacienda derivadas de un importante beneficio extra procedente del reparto de dividendos de una sociedad en pleno rendimiento. Reconoce que sabía que la operación tenía esta finalidad pero afirma, a pesar de este reconocimiento, que creía que se trataba de una defraudación o desviación tributaria permitida por la legislación vigente. La simulación de operaciones está contemplada en la legislación tributaria que no santifica ni tolera dichas actividades. El artículo 25 de la Ley General Tributaria ( RCL 1963, 2490) considera que la simulación no altera la realidad del negocio subyacente cualquiera que sea la forma con la que se quiere revestir el fraude, acogiéndose con ello a las previsiones del Código Civil ( LEG 1889, 27) que preconizan la efectividad de la verdadera naturaleza del contrato y que rechazan el fraude de Ley. Es suficiente con ello para estimar que, por razones personales y por razones financieras, está suficientemente aclarado que lo que se pretendía en definitiva era eludir la cuota tributaria, por medio de un trasvase, prácticamente gratuito, de una importante suma de dinero»

No obstante, diverso sector de la doctrina señala que en el delito tributario, si es factible la existencia del error de prohibición, argumentando principalmente que dicho error se produce cuando el sujeto conocedor de la norma reguladora del deber de contribución, desconoce que el incumplimiento de la misma está sancionado penalmente<sup>878</sup>. Si bien, *prima facie* se pudiese llegar a la conclusión de que resulta imposible la existencia del error de prohibición en el

---

<sup>878</sup> BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, «El delito fiscal...1979, pág. 90, MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*1982,, pág. 304, quien señala que al anterior adjetivo «ilícito», sustituido hoy por el diverso «indebido», señala que se trata de una especial característica de la antijuridicidad, de ahí que no pertenezca al tipo, por lo que el error sobre del mismo es un error de prohibición.

delito de defraudación tributaria cabe señalar que el conocimiento del ordenamiento jurídico en general fundamenta la imputación para el sujeto y dicha imputación personal no se tiene por que ver afectada por dificultades interpretativas, atribuibles al sujeto o al propio sistema jurídico, puesto los defectos que se van a encontrar en la valoración respecto del carácter prohibido, en la realización del delito fiscal, pueden generar un error que excluiría la imputación del hecho, pero lo anterior en modo alguno cuestionaría la imputación personal<sup>879</sup>. Del desconocimiento del Derecho, cabe decir que la propia característica del ámbito tributario requiere que la participación de las personas que confluyen en este, se encuentren debidamente informados y en los supuestos en los que no se encuentre debidamente informado, es común ver como el propio sistema tributario, ofrece tanto asesoría como información en general a las que el sujeto puede recurrir<sup>880</sup>. 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. En este sentido se pronunció la jurisprudencia en la STS 243/2005 de 19 de mayo<sup>881</sup>. Si contarioamente a lo expuesto la información que ofrece a 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 al artículo 14.3. Solamente aquellos supuestos en los que no se establezcan fuentes de información o si bien, existiendo estas se dan de manera incorrecta o no han prestado ninguna información, se podrá configurar el error de prohibición invencible impune

---

<sup>879</sup> Vid. ampliamente GARCÍA CAVERO, Percy *Derecho penal...*2003, pág. 694

<sup>880</sup> En este sentido la AT, tiene información tanto en sus delegaciones como administraciones, además de tener información disponible por medios electrónico como por ejemplo, la pagina web [www.at.es](http://www.at.es), así como información telefónica.

<sup>881</sup> Vid. *sentencia infra*.

debido a una imposibilidad de acceso cognitivo al ordenamiento jurídico no imputable al autor<sup>882</sup>.

Con lo hasta aquí expuesto, se puede claramente advertir que la distinción entre error de tipo y error de prohibición resulta en algunas ocasiones harto compleja, máxime que como se ha expuesto el tipo penal de defraudación fiscal al recoger tanto elementos normativos jurídicos y ser una ley penal en blanco, hacen que se dificulte una posición concreta<sup>883</sup>.

Uno de los campos en los que el delito de defraudación tributaria, presenta mayor discusión, sobre si estamos ante un error de tipo o un error de prohibición, es en el adverbio *indebidamente*. Se le considera como error de prohibición puesto que su existencia radica precisamente en el campo de la antijuridicidad de la conducta. Mientras que, por otro lado, al considerarse que se trata de un elemento normativo se le encuadra en los supuestos de error de tipo<sup>884</sup>, ya que el dolo en el delito de defraudación requiere el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria, por lo cual el incorrecto conocimiento de esta, afecta a la producción del tipo que no se verá realizado por ausencia de dolo<sup>885</sup>. No obstante, consideramos que tal cuestión no se puede dilucidar tan fácilmente ya que, un elemento como el mencionado -indebidamente- que por una parte se podrá considerar como un elemento del tipo y por otros también se refiere a la antijuridicidad no aclara ciertamente su tratamiento en torno al error, situación por la cual se puede señalar que el deber tributario es tan presupuesto del tipo como de la antijuridicidad, y por lo mismo no se le puede asignar separadamente

---

<sup>882</sup> Cfr. JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*1997, pág.588, quien señala que: «Los defectos en la socialización sólo puede exonerar de responsabilidad al autor cuando están disponibles mejores condiciones de socialización o la socialización del autor está definida como de «desertor» en el sistema disponible. De otro modo, definir la vida (vita) del autor como fallo pondría en tela de juicio todo el orden. La disminución de la culpabilidad desautorizaría a la propia instancia que la disminuye; el sistema sería en sí contradictorio...» (Cursivas añadidas)

<sup>883</sup> Vid. al respecto a FELIX CÁRDENAS, Rodolfo, «Consideraciones sobre el error...»,2007, pág. 574

<sup>884</sup> Vid. al respecto a MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal...* 1998, pág. 188

<sup>885</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos...*1986, pág. 152

a una u otra categoría, motivo por el cual el sujeto que actúe desconociendo la existencia de la relación obligacional para con el fisco, lo hace tanto como error de tipo y también de prohibición, pues al ser al ser dicha relación presupuesto tanto del tipo como de la antijuridicidad, y en tanto que el conocimiento de los deberes tributarios es, presupuesto del dolo del tipo, como del conocimiento de la antijuridicidad, tal conocimiento sobre los mismos es, al mismo tiempo, error de tipo y error de prohibición<sup>886</sup>.

Como se ha referido con antelación, los problemas en materia de error en el fraude tributario, se reconducen mayoritariamente al error de tipo, lo que no quiere decir que no quede espacio para el error de prohibición. Es decir sería un tanto difícil imaginar que el sujeto que realiza el tipo de defraudación tributaria no conoce la antijuridicidad de su acto, puesto que si se considera que el contenido de la antijuridicidad está en el propio precepto penal, ya que el conocimiento potencial de la antijuridicidad que en la especie se traduce en el incumplimiento de las obligaciones formales se encuentra inmerso en el propio ordenamiento jurídico<sup>887</sup>. Ciertamente, es difícil distinguir en casos como la figura que se analiza, si el error en que se encontraba el sujeto al actuar debe ser considerado de tipo o de prohibición. Así pues es necesario plantearse la existencia de un delito de defraudación tributaria que se pueda cometer de manera imprudente, ya que atendiendo 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 ya que en supuestos como el de antes apuntado, llevaría que tal conducta quedaría impune.

---

<sup>886</sup> Cfr. FELIX CÁRDENAS, Rodolfo, *op. cit.*, pág. 575

<sup>887</sup> RANCAÑO MARTÍN, M<sup>a</sup>. Asunción, *El delito de defraudación ...*1997, pág.103,

Finalmente, consideramos que el propio *status* de ciudadano, trae aparejado consigo que se pueda imputar el conocimiento del ordenamiento jurídico en su totalidad. Esta situación no se contrapone a una exclusión de la imputación del hecho, por problemas de procesamiento de la información legal, atribuibles al propio sistema. No obstante, se debe reconocer que al tratarse de un error sobre el carácter antijurídico del hecho concreto, constituye un error de valoración de la conducta típica y no así un desconocimiento de las normas jurídicas.

**CAPÍTULO VIII**  
**LA PUNIBILIDAD EN EL ÁMBITO DE LA**  
**DEFRAUDACIÓN FISCAL**

## I. La punibilidad en la teoría del delito

Bajo la denominación de punibilidad se designa una serie de presupuestos adicionales de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, indispensables para que al hecho se le pueda imponer una pena<sup>888</sup>. No obstante, con frecuencia se toman como sinónimos al concepto de «pena» y «punibilidad». Si bien, ambos institutos tienen como común denominador que se refieren al castigo, estos presentan de suyo diversas características que infieren de manera sustancial en el estudio de la teoría jurídica del delito. Así en un primer termino podemos entender por pena, a la consecuencia jurídica del delito prevista en la norma incriminadora para el autor culpable del injusto típico<sup>889</sup>. Mientras que la punibilidad como ha quedado precisado afecta de manera sustancial el concepto jurídico del delito –acción, típica, antijurídica, culpable y punible-. Puesto que la punibilidad indica la susceptibilidad, necesidad y merecimiento de pena que desde la óptica jurídico-penal y político criminal, es acreedora a la realización del injusto típico y culpable<sup>890</sup>.

Uno de los puntos más controvertidos en la doctrina, es precisamente la ubicación sistemática de la punibilidad en la teoría del delito. Esta controversia, se suscita en la doctrina española a partir de la traducción que hizo RODRÍGUEZ MUÑOZ, de la obra de MEZGER<sup>891</sup>, en la que se define al delito como un acontecimiento típico, antijurídico y culpable, por lo que rechaza la punibilidad,

---

<sup>888</sup> Cfr. LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, «La punibilidad» en DÍEZ RIPOLLES, José Luís / ROMEO CASABONA, Carlos María / GRACIA MARTÍN, Luís / HIGUERA GUIMERÁ, Juan Felipe (ed.) *La ciencia del Derecho penal ante el nuevo siglo, Libro Homenaje al profesor doctor don José CEREZO MIR*, Tecnos, Madrid, 2002, pág.831

<sup>889</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Derecho penal PG. Tomo I Fundamentos Científicos del Derecho Penal*, 4<sup>ta</sup>. ed., con la colaboración de Miguel POLAINO-ORTS, Bosch, Barcelona 2004, pág.95

<sup>890</sup> *Vid.* POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc. cit.*

<sup>891</sup> RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Arturo, en MEZGER, Edmundo, *Tratado de Derecho penal*, T.I, trad. y notas de Derecho español por RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Arturo, Editorial revista de Derecho privado, Madrid, 1935, pág. 164, nota 5



puesto que la inclusión de ésta sería tanto como repetir de modo inadmisiblemente lo definido en la definición. Ello se sustenta en que la definición del delito expuesta por MEZGER no es una simple definición nominal, ya que expresa de manera positiva que el delito es una acción, antijurídica y culpable. Bajo esta concepción, la tipicidad no ocupa una sección propia, independiente de la antijuricidad, sino antes bien, se entiende a ésta como parte de la antijuricidad, puesto que para MEZGER en esta categoría se estudia en primer lugar como injusto objetivo y después como injusto típico.

Sin embargo y pese a la postura de RODRÍGUEZ MUÑOZ<sup>892</sup>, cabe decir que la relación entre delito y punibilidad, supone más que una cuestión de la teoría del delito, es de la teoría general del Derecho, como la relación entre precepto y sanción<sup>893</sup>. Así se han presentado diversos argumentos al respecto. Si se parte de la idea de separar el precepto de la sanción, la consecuencia lógica radica en que la punibilidad es un elemento autónomo de la teoría del delito. No obstante, si tomamos como referencia la indisolubilidad entre ambas categorías, es decir la integración de la punibilidad en la teoría del delito, queda claro que la primera no juega una función propia<sup>894</sup>, por lo que, en el momento en que la norma es formalmente creada por el legislador, el precepto y la sanción funcionan conjuntamente como una sola categoría sistemática<sup>895</sup>. Bajo tal planteamiento la punibilidad constituye el último elemento esencial del concepto unitario de delito<sup>896</sup>. Para llegar a tal conclusión se debe de partir entre el momento normativo y el aplicativo. Por el primero debemos entender a la categoría *in abstracto* descrita por la ley, mientras que el momento aplicativo es la situación posterior al delito ya

---

<sup>892</sup> Vid. RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Arturo, *loc. cit.*

<sup>893</sup> COBO DEL ROSAL, Manuel, «La punibilidad en el sistema de la parte general del Derecho penal español», en *EPyC*, No.VI, Universidad de Santiago de Compostela, 1983, pág. 19

<sup>894</sup> COBO DEL ROSAL, Manuel, *loc. cit.*

<sup>895</sup> COBO DEL ROSAL, Manuel, *loc. cit.*

<sup>896</sup> Vid. ampliamente POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Criminalidad actual y Derecho penal*, Universidad de Córdoba, 1988, pág. 26.

realizado<sup>897</sup>. Sin embargo, es la primera categoría la que resulta imprescindible para definir al delito<sup>898</sup>.

La consideración de la punibilidad dentro de la teoría jurídica del delito, responde a la necesidad de delimitación y ponderación del propio delito, que expresa el merecimiento de pena, así como a la necesidad de respuesta penal, que trae como consecuencia<sup>899</sup>. En este sentido podemos decir que la punibilidad aporta en la teoría jurídica del delito la exigencia de verificación de necesidad de respuesta penal, en razón a la garantía de eficacia y de funcionalidad social de normas penales, así como la ejecución de sanciones penales<sup>900</sup>. Desde la perspectiva de la prevención general, la punibilidad juega el papel de exigencia en la necesidad de la pena<sup>901</sup>. Mientras que, en lo referente a la prevención especial, la punibilidad resulta necesaria para la sanción penal, sometiendo de manera directa todos aquellos supuestos de realización del injusto penal<sup>902</sup>. Es por las razones argumentadas, que no se puede, ni es de recibo aceptar la fundamentación de la punibilidad como aplicación de la pena al delito concreto, sino más bien debemos entender a la punibilidad como un elemento de valoración de las exigencias tanto preventivo generales como especiales, ya que estas son codeterminantes de la pena.

La ubicación de la punibilidad dentro de la teoría del delito no responde a una cuestión baladí, sino más bien influye notablemente en figuras tan significativas como las condiciones objetivas de punibilidad o las excusas

---

<sup>897</sup> COBO DEL ROSAL, Manuel, *o.u.c.*, pág. 20

<sup>898</sup> *Vid.* GARCÍA PÉREZ, Octavio, *La punibilidad en el Derecho penal*, Aranzadi, Navarra, 1997, pág. 82

<sup>899</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *o.u.c.*, pág. 28

<sup>900</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc.cit.*

<sup>901</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc.cit.*

<sup>902</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *loc.cit.*

absolutorias<sup>903</sup>. Sin embargo, aún dentro de la concepción favorable en la inclusión de la punibilidad como integrante en el delito, existen diversas posturas de carácter formal que integran únicamente a las excusas absolutorias como elemento de la punibilidad<sup>904</sup>. Mientras que otro sector de la doctrina, integra tanto a las excusas absolutorias, como a las condiciones objetivas de punibilidad<sup>905</sup>. Respecto al primer grupo -tesis restringida del contenido de la punibilidad-, estima que las condiciones objetivas de punibilidad no pueden formar parte de la punibilidad en razón de que éstas, se encuentran conectadas al tipo, lo que trae como consecuencia lógica que tal instituto este dotado de las mismas características que cualquier otro elemento del tipo<sup>906</sup>.

Para SAX<sup>907</sup>, las condiciones objetivas de punibilidad no podían formar parte de la punibilidad en razón de que precisamente estas condiciones formaban parte del injusto. Cabe precisar que para este autor el tipo se disgregaba en tipo legal, -que consistía en la descripción formulada por la ley- y en tipo de injusto cuyos componentes lo integran tanto el tipo legal como la lesión a un bien jurídico merecedor de pena. Por lo que, si se entiende que las condiciones objetivas de punibilidad son presupuestos objetivos de merecimiento de pena y si los elementos del tipo legal se fijan a partir del dolo y la lesión al bien jurídico pertenece a los elementos subjetivos del tipo, es consecuente señalar que la distinción o particularidad de las condiciones objetivas de punibilidad no radica en ser elementos ajenos al injusto sino más bien en que su no pertenencia al tipo legal radica en que la exigencia del dolo las haría inaplicables<sup>908</sup>.

---

<sup>903</sup> GARCÍA PÉREZ, Octavio, *o.u.c.*, pág.71

<sup>904</sup> Vid. RODRÍGUEZ DEVESA, José María / SERRANO GÓMEZ, Alfonso, *Derecho penal español PG*, 17ª. ed., Dykinson, Madrid, 1994, pág. 419

<sup>905</sup> Vid. por todos ROXIN, Claus, «Causas de justificación, causas de inculpabilidad y otras causas de exclusión de la pena», trad. POLAINO NAVARRETE, Miguel, en *CPC*, N.º. 46, Madrid, 1992, pág. 189

<sup>906</sup> GARCÍA PÉREZ, Octavio, *o.u.c.*, pág.74

<sup>907</sup> Citado por GARCÍA PÉREZ, Octavio, en *La punibilidad...*, pág. 75

<sup>908</sup> GARCÍA PÉREZ, Octavio, *loc. cit.*

Según OTTO<sup>909</sup>, las condiciones objetivas de punibilidad son circunstancias que no abarca el dolo y limitan a la punibilidad. Esta posición distinguía entre el merecimiento de pena y la necesidad de pena, así solo es merecedora de pena aquella conducta que se puede desaprobado desde el ámbito ético social, ya que ésta es adecuada para poner en peligro o lesionar de manera relevante las propias relaciones sociales. Mientras que la necesidad de la aplicación de la pena viene a determinarse tanto por las condiciones objetivas de punibilidad, así como por las causas de exclusión de la propia pena<sup>910</sup>. Por lo que las condiciones objetivas de punibilidad según este autor, son circunstancias no abarcadas por el dolo y limitadoras de la punibilidad que limitan aquéllos supuestos ilícitos merecedores de pena de los que no lo son<sup>911</sup>.

Entre nosotros, algunos sectores de la doctrina<sup>912</sup>, rechazan la inclusión de las condiciones objetivas de la punibilidad en la propia punibilidad, argumentando que no obstante que las condiciones objetivas de punibilidad en determinados momentos resulten ajenas al dolo e incluso a la conducta, ello no significa que esto sea suficiente para ubicarlas dentro de la punibilidad, por lo que introducirlas bajo una misma categoría resulta artificioso ya que mantiene una visión totalizadora de la estructura del delito<sup>913</sup>. Asimismo el hecho de justificar la existencia de la punibilidad en la necesidad sistemática de ubicación de elementos ajenos al injusto culpable rompe la concepción unitaria del delito y por consiguiente se harían surgir tantas categorías como matices se introduzcan en cada nuevo elemento morfológico<sup>914</sup>.

---

<sup>909</sup> Citado por GARCÍA PÉREZ, Octavio, *La punibilidad...*, pág. 76

<sup>910</sup> GARCÍA PÉREZ, Octavio, *loc. cit.*

<sup>911</sup> *Vid.* Al respecto a MENDES DE CARVALHO, Érika, *Punibilidad y delito*, Reus, Madrid, 2007, pág. 41

<sup>912</sup> *Vid.* por todos MAPELLI CAFFARENA, Borja, *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1990, pág. 56

<sup>913</sup> MAPELLI CAFFARENA, Borja, *loc. cit.*

<sup>914</sup> MAPELLI CAFFARENA, Borja, *Estudio jurídico...*1990, pág. 53

La postura que acepta en el ámbito de la punibilidad tanto a las condiciones objetivas de punibilidad y como a las excusas absolutorias, se fundamentan en que la punibilidad constituye una categoría conceptual que integra tanto las circunstancias de necesidad de pena, como aquellas que a pesar de existir tal necesidad, prevalecen diversos intereses procedentes del resto del ordenamiento jurídico<sup>915</sup>. Si la necesidad de la pena se refiere exclusivamente a los fines de esta y tal fundamento se aplica a las condiciones objetivas de punibilidad y las excusas absolutorias, ello significa que la aplicación que tiene el Derecho penal en cuanto a los fines de la pena se trata, se encuentra claramente unido a la función de tales institutos en la construcción del sistema<sup>916</sup>. La punibilidad, se compone no solo de aquéllas circunstancias configuradoras de la pena, sino además de aquéllas circunstancias que dan preferencia a la realización de diversos intereses procedentes del ordenamiento jurídico<sup>917</sup>, por lo que el resultado y determinadas disminuciones de la culpabilidad influyen directamente sobre la necesidad de la pena<sup>918</sup>, ello en razón de que el injusto de los delitos dolosos queda ya constituido por el desvalor de la acción, independientemente del desvalor del resultado<sup>919</sup>. Si el injusto se agota en el desvalor de la acción, puesto que la producción del resultado cumple una función de exteriorización del injusto, por lo que el desvalor de la acción al comprender la capacidad del resultado abarca también de manera implícita el desvalor de la lesión del bien jurídico<sup>920</sup>.

Por otra parte conviene precisar una tercera postura de ubicación sistemática de la punibilidad en la teoría del delito, es aquélla que más halla de su inclusión en el delito o fuera de él, ve en la punibilidad la necesidad de la pena

---

<sup>915</sup> Vid. Cfr. JESCHECK, Hans-Heinrich / WEINGEND Thomas. *Tratado...*,2002,pág.514

<sup>916</sup> GARCÍA PÉREZ, Octavio, *La punibilidad...*, pág. 71

<sup>917</sup> GARCÍA PÉREZ, Octavio, *o.u.c.*, pág. 72

<sup>918</sup> MENDES DE CARVALHO, Érika, *Punibilidad...*2007, pág.35

<sup>919</sup> MENDES DE CARVALHO, Érika, *loc. cit.*

<sup>920</sup> MENDES DE CARVALHO, Érika, *loc. cit.*

basada en motivos político criminales<sup>921</sup>. En este sentido se propone como presupuesto de la responsabilidad la culpabilidad del autor así como una necesidad preventiva de punición. Si la responsabilidad se presenta como una realización de los fines político criminales de la pena y asimismo como una prescripción dirigida al enjuiciador para imponer una sanción, esta claro entonces que bajo una concepción sustancial de política criminal no se aplica al hecho sino más bien a su autor, en cuanto se propugna por la necesidad individualizar la pena<sup>922</sup>. Así, bajo un concepto meramente político criminal de la culpabilidad, ésta expresara de manera inequívoca que la necesidad de punición radica en cuestiones ajenas a las de la teoría de la pena y por tanto se basa en consideraciones situadas fuera del ámbito del Derecho penal. En definitiva los presupuestos integrantes de la punibilidad son cuerpos extraños en el Derecho penal y señalan diversos intereses que reclaman prioridad ante las finalidades sustanciales del mismo<sup>923</sup>. Una justificación social de la pena da lugar a una valoración específica de una categoría autónoma, que en este caso sería la punibilidad, ya que al ser ésta portadora de los presupuestos del delito, ligado a una de las perspectivas desde las que necesariamente debe de tomarse en consideración la función del Derecho penal en su ámbito de control social<sup>924</sup>, hacen incuestionable su categoría autónoma en la teoría del delito.

En cuanto a las teorías que niegan a la punibilidad como categoría ajena al concepto del delito, ponen entre dicho la distinción entre el merecimiento y la necesidad de la pena, puesto que tal distinción pasa por alto que la determinación de todos los presupuestos de la punibilidad únicamente se podrá constatar en razón de la necesidad de solucionar mediante pena un conflicto, ya que antes de la función del tipo penal de contribuir a resolver un conflicto no existe tarea

---

<sup>921</sup> Una importante aportación en este ámbito es la realizada por ROXIN en su obra *Derecho penal...*1997, págs 223 y ss. ID. en «Causas de justificación...1992, *passim*.

<sup>922</sup> ROXIN, Claus, *Derecho penal...*1997, págs 223 y ss

<sup>923</sup> ROXIN, Claus, *loc. cit.*

<sup>924</sup> GARCÍA PÉREZ, Octavio, *La punibilidad...*, pág. 385

dogmática alguna y por tanto tampoco ninguna posibilidad de determinar lo que hay que castigar en sí, sin consideración a dicha función, puesto que, lo que no tiene que castigarse tampoco es merecedor de pena<sup>925</sup>. No obstante cabe decir que la construcción *jakobsiana* acerca de los presupuestos de punibilidad están vinculados principalmente a los delitos de peligro abstracto, ya que en muchas de las ocasiones el propio legislador observa que con la simple puesta en peligro de un bien jurídico puede dar lugar a una realización del tipo mediante acciones que no se consideran *prima facie* perturbadoras de la vida social, supuestos en lo que si el legislador decidiera agrupar en un tipo de resultado quedarían fuera acciones que a la ley le importaba evitar<sup>926</sup>. Por tanto se propone la exigencia de la materialización de un resultado que condicione al injusto y que ponga de manifiesto la necesidad de prohibición de la puesta en peligro *in abstracto*<sup>927</sup>. Las condiciones objetivas de punibilidad desde la sistemática de la teoría del delito, van a representar la contrapartida de los elementos subjetivos del injusto en forma de planes trascendentes, puesto que el trascender de la voluntad en estos planes, corresponderá también en la ejecución de las condiciones exclusivamente objetivas<sup>928</sup>. Por lo que se debe distinguir entre aquéllas condiciones del injusto y de la tipicidad, pues mientras que las primeras operan de modo suspensivo y retroactivo que concurren cuando el comportamiento no se puede tratar como injusto sin la materialización del resultado<sup>929</sup>. Mientras que, las condiciones objetivas de punibilidad que condicionan la tipicidad, se encuentran condicionadas de manera suspensiva y retroactiva, pues cuando el comportamiento debe omitirse sin atender a la materialización del resultado, sólo se puede tratar como típica si sobreviene precisamente el resultado. Esto significa que la peligrosidad abstracta debe quedar demostrada para poder ser

---

<sup>925</sup> Vid. ampliamente JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*1997, págs. 407 y ss.

<sup>926</sup> JAKOBS, Günther, *o.u.c.*, pág. 404

<sup>927</sup> JAKOBS, Günther, *loc. cit.*

<sup>928</sup> JAKOBS, Günther, *op. cit.*, pág. 405

<sup>929</sup> JAKOBS, Günther, *loc. cit.*

suficientemente anómala a efectos de una reacción penal<sup>930</sup>. En definitiva en las condiciones objetivas de punibilidad resulta irrelevante que éstas se encuentren comprendidas por el dolo. Ahora bien, en lo referente a las excusas absolutorias, de igual manera, que en las condiciones objetivas de punibilidad, tampoco se puede fundamentar el merecimiento de pena sin la propia necesidad de esta, de tal manera que no resulta posible caracterizarlas como elementos cuya concurrencia afecta únicamente la necesidad de pena dejando intocado el merecimiento de pena<sup>931</sup>.

En la doctrina española, existe un sector que propone la creación de una nueva categoría independiente del injusto y la culpabilidad, la denominada responsabilidad por el hecho<sup>932</sup>, la cual consiste en que junto a las causas de justificación existen otros supuestos en los que el Estado renuncia a la aplicación de una pena por la insuficiencia de la gravedad de la ilicitud para justificar la aplicación de una pena, por lo que se deben de distinguir aquéllos supuestos en los que no obstante la norma jurídico penal apruebe la realización de una acción, es decir la justifica de aquellos otros en los que la gravedad de la ilicitud resulta insuficiente para legitimar el ejercicio del *ius puniendi*<sup>933</sup>. Esta teoría se fundamenta principalmente en que la diferencia que existe entre la exclusión de la pena proveniente de la ausencia de antijuridicidad, implica una total falta de desaprobación por el ordenamiento jurídico y la exclusión de la pena que resulta de la falta de desaprobación, que se traduce de manera fáctica en la renuncia del propio Estado a sancionar una acción, típicamente antijurídica, a pesar de haber sido realizada de manera culpable<sup>934</sup>. Por tanto la falta de desaprobación jurídico-penal no depende, de la falta de culpabilidad, por lo que se permite agrupar tanto

---

<sup>930</sup> JAKOBS, Günther, *op. cit.*, pág. 406

<sup>931</sup> JAKOBS, Günther, *ibidem*, pág. 413

<sup>932</sup> *Vid.* BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, *Principios de Derecho penal*, PG., 4<sup>ta</sup>. ed., Akal, Madrid, 1997, págs. 278 y ss.

<sup>933</sup> BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, *loc. cit.*

<sup>934</sup> BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, *Principios de...*1997, pág. 287



las llamadas causas de inculpabilidad -el estado de necesidad disculpante, el miedo insuperable y el exceso en los límites de una causa de justificación- como, algunas excusas absolutorias así - las causas que excluyen la punibilidad del aborto y en ciertos conflictos de derechos fundamentales (libertad de expresión y derecho al honor)-. Ni unas ni otras eliminan la antijuridicidad ni la culpabilidad. Por tanto el elemento aglutinante de estas causas en la categoría de la responsabilidad por el hecho reside en la exclusión de la desaprobación jurídico-penal y en su ineficacia para excluir la desaprobación del propio orden jurídico<sup>935</sup>.

En conclusión, el rechazo de la punibilidad como categoría sistemática dentro de la teoría jurídica del delito se basa primordialmente en que incorporar a la teoría del delito el elemento punibilidad supondría tanto como repetir de modo inadmisiblemente lo definido en la propia definición, máxime que la característica principal del injusto punible se basa por su consecuencia jurídica y no así por su tipo<sup>936</sup>. Asimismo señalan que la punibilidad depende de que sea típico, antijurídico y culpable<sup>937</sup>. De igual manera manifiestan que para definir el delito no se es necesario agregar el elemento punibilidad, ya que este no es constitutivo del delito, más bien es de consideraciones de necesidad de pena o de carácter político-criminal que conducirán a prescindir de ella<sup>938</sup>.

No obstante de las críticas anteriores, conviene poner de manifiesto que la *quid* de la norma penal radica no en un mero plano formal ajeno de valoraciones materiales, sino que más bien se fundamenta tanto en la confirmación de la vigencia de la norma como en la protección de bienes jurídicos, cuya contemplación en la legislación se basa primordialmente en los principios de legalidad, así como en el desarrollo de los derechos fundamentales y libertades

---

<sup>935</sup> BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, *loc. cit.*

<sup>936</sup> RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Arturo, en MEZGER, Edmund, *Tratado...*1935, pág. 164, nota 5

<sup>937</sup> Cfr.; ZAFFARONI, Eugenio Raúl, *Manual de Derecho...*1998, pág.676

<sup>938</sup> Cfr. BUSTOS RAMÍREZ, Juan / HORMAZÁBAL MARALÉE, Hernán, *Lecciones de Derecho penal PG*, Trotta, Madrid, 2006, pág156

públicas<sup>939</sup>. En este contexto el Derecho penal, solo tendrá justificación en la medida en que se tome en consideración tanto la valoración de reprochabilidad al autor del delito por el injusto cometido, así como por la necesidad político criminal de la imposición de una pena. Por tanto no es de recibo atender a un concepto de delito incompleto, puesto que a los elementos de acción típica, antijurídica y culpable, se debe añadir la punibilidad como elemento integrador del delito, ya que éste proporciona junto a los elementos personales de reproche, aquellas expectativas derivadas de la necesidad social de aplicación de la pena<sup>940</sup>.

---

<sup>939</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Criminalidad actual...*1988, pág. 30

<sup>940</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel, *op. cit.*, pág. 31

## II. Delimitación de la pena en el delito tributario

Atendiendo a una concepción funcional de la pena podemos señalar que ésta tiene un significado comunicativo y por consiguiente confirma la vigencia de la norma<sup>941</sup>. La función de la pena radica primordialmente en producir la fidelidad a la norma para que los ciudadanos además de tener una expectativa normativa, cuenten también con una expectativa apoyada cognitivamente en la realidad social, de que los otros ciudadanos también son fieles a la norma<sup>942</sup>. En este sentido la pena, causa en el ciudadano infiel un dolor, mismo que viene condicionado a mantener los niveles necesarios para que los demás ciudadanos sigan manteniendo su fidelidad al Derecho. Así el dolor penal se va a determinar no en función de la reparación o compensación del «daño intelectual del delito», sino más bien, en función de la intensidad de afectación que sea necesaria en el autor, lo que es lo mismo, bajo un proceso simbólico de efectos bilaterales para que no sufra la cimentación cognitiva de la pena, situación que se logra cuando el hecho se considera socialmente, al sufrir la pena una empresa fracasada<sup>943</sup>.

En atención a que la realización de un delito desorienta a la sociedad, y en razón de que la vulneración que se lleva a cabo no es un ataque a una norma cualquiera, sino más bien a una norma integrante de la realidad social, el efecto desorientador que produce, se traduce a una doble perspectiva: por un lado ataca el carácter vinculante de lo normativo puesto que el autor lo considera irrelevante y por otro perturba la cimentación cognitiva de la norma vinculante porque el hecho muestra que hay que contar con la producción de quebrantamientos de la norma. Por lo que es necesario reaccionar frente a ambas dimensiones, es decir la parte simbólica de la pena, como significado de contradicción, se dirige contra la

---

<sup>941</sup> JAKOBS, Günther, *Sobre la normativización...*, 2003, pág. 23

<sup>942</sup> *Vid.* ampliamente JAKOBS, Günther, *o.u.c.*, pág. 53

<sup>943</sup> Cfr. JAKOBS, Günther, «La pena como reparación del daño», trad. CANCIÓ MELIÁ, Manuel, en AA.VV. *Dogmática y criminología. Dos visiones complementarias del fenómeno delictivo. Homenaje de los grandes tratadistas a Alfonso Reyes Echandía*, Legis, Colombia, 2005, págs.343 y ss.

afirmación de que no se trata de una norma vinculante, y la cimentación cognitiva se mantiene porque el dolor penal transforma de modo final el hecho<sup>944</sup>, De ahí que se conciba que una de las funciones de la pena radica en la prevención de los efectos negativos que se pueden derivar del delito para el sistema social y no así como las lesiones o puestas en peligro de bienes jurídicos por parte de conductas individuales<sup>945</sup>

Si entendemos que el delito además de lesionar un bien jurídico, defrauda de igual manera las expectativas sociales, entonces podremos decir que la pena va a tener como presupuesto la manutención de tales expectativas. Dicho de otra manera, la pena tiene la función de mantener vigente la norma que el autor ha defraudado. Por tanto, el fin de la pena no es otra cosa que la forma que tiene el sistema social de procesar las defraudaciones a costa del infractor<sup>946</sup>. Bajo esta concepción, la pena es un instrumento que resuelve defraudaciones de expectativas que no pueden ser estabilizadas de otra manera; se trata de un tratamiento específico de defraudaciones que demuestra a costa del defraudador que se mantiene la expectativa de comportamiento<sup>947</sup>. En este sentido, podemos afirmar bajo una perspectiva meramente funcional, que la pena tiene también un plano simbólico y no solo instrumental, como lo es la protección de bienes jurídicos. De ahí que la pena, se entienda bajo esta perspectiva como restablecimiento de la validez de la norma, es decir en un sentido comunicativo, pues sólo así, se podrá hallar una relación racional entre el delito y la pena<sup>948</sup>.

En definitiva, podemos señalar que la pena cumple con sus fines preventivos, restableciendo la confianza en las normas penales como normas

---

<sup>944</sup> JAKOBS, Günther, *La pena estatal: significado y finalidad*, trad. y estudio preliminar CANCIÓ MELIÀ, Manuel / FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo, Thomson-Civitas, Navarra, 2006, pág. 12

<sup>945</sup> *Vid.* JAKOBS, Günther, *o.u.c.*, pág. 18

<sup>946</sup> JAKOBS, Günther, *o.u.c.*, pág. 19

<sup>947</sup> JAKOBS, Günther, *o.u.c.*, pág. 23

<sup>948</sup> *Vid.* ampliamente a JAKOBS, Günther, en *Sociedad, norma...*1996, págs. 17 y ss.

básicas de convivencia<sup>949</sup>. Por lo que la pena no tiene como fin evitar las conductas futuras, sino únicamente confirmar cuales son las normas que siguen vigentes y el delito al negar la vigencia de la norma. La función de la pena, se reduce a recomponer el elemento estructural de la vida cotidiana, es decir, la pena es un instrumento de orientación en la vida social y de los ciudadanos que pretenden evitar la anomia<sup>950</sup>.

En el ámbito específico del delito de defraudación tributaria, la expectativa defraudada se va a traducir a diversos tipos de sanción. Así el artículo 305 del CP, establece una pena privativa de libertad de uno a cuatro años. Por otra parte, señala la pena de multa que va de un tanto al séxtuplo de la cuantía señalada, así como la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad social durante un periodo de tres a seis años. Respecto al primer supuesto –pena privativa de libertad–, es conveniente señalar al contemplarse la temporalidad de uno a cuatro años, deja entre abierta la posibilidad del beneficio de la suspensión de la pena privativa de libertad, si en la sentencia condenatoria se impone una pena inferior a dos años<sup>951</sup>. El problema que se puede presentar en estos supuestos, es que en la *praxis*, realmente resulta harto difícil que los condenados respondan por la responsabilidad civil. Cabe señalar, que si bien es cierto que a la libre decisión del enjuiciador o tribunal para suspender la pena, la declaración de la imposibilidad total o parcial del condenado para cubrir la responsabilidad civil, hacen que tanto el Ministerio Fiscal o el Abogado General del Estado se puedan oponer a la aplicación de la suspensión, hasta en tanto no se encuentre enteramente satisfecha tal responsabilidad.

---

<sup>949</sup> FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo, «Prevención general positiva: estabilización normativa mediante imposición de males. Una replica a la teoría de la pena de Günther JAKOBS», en CANCIÓ MELIÁ, Manuel / FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo (ed.), *Teoría funcional de la pena y de la culpabilidad. Seminario con Günther JAKOBS en la UAM*, Thomson-Civitas, Navarra, 2008, pág. 151

<sup>950</sup> FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo, *o.u.c.*, págs. 152 y ss.

<sup>951</sup> El artículo 80.2 CP, al efecto señala que: «El plazo de suspensión será de dos a cinco años para las penas privativas de libertad inferiores a dos años, y de tres meses a un año para las penas leves...»

No obstante, consideramos que la propia casuística del delito de defraudación tributaria, hace que realmente pocas personas sean privadas de su libertad por la comisión de tal delito. Pues si bien, uno de entre tantos factores que pudiese tomar el enjuiciador para determinar la gravedad la imposición de la pena es precisamente el monto de lo defraudado, donde se aplica en la mayoría de los supuestos la suspensión de la ejecución de la pena. No obstante, el artículo 72.5 de la LGP señala que: «La clasificación o progresión al tercer grado de tratamiento requerirá, además de los requisitos previstos por el Código Penal, que el penado haya satisfecho la responsabilidad civil derivada del delito, considerando a tales efectos la conducta efectivamente observada en orden a restituir lo sustraído, reparar el daño e indemnizar los perjuicios materiales y morales; las condiciones personales y patrimoniales del culpable, a efectos de valorar su capacidad real, presente y futura para satisfacer la responsabilidad civil que le correspondiera; las garantías que permitan asegurar la satisfacción futura; la estimación del enriquecimiento que el culpable hubiera obtenido por la comisión del delito y, en su caso, el daño o entorpecimiento producido al servicio público, así como la naturaleza de los daños y perjuicios causados por el delito, el número de perjudicados y su condición. Singularmente, se aplicará esta norma cuando el interno hubiera sido condenado por la comisión de alguno de los siguientes delitos: Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico que hubieran revestido notoria gravedad y hubieran perjudicado a una generalidad de personas. Delitos contra los derechos de los trabajadores. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Delitos contra la Administración pública comprendidos en los capítulos V al IX del título XIX del libro II del Código Penal». Aquí nos encontramos ante otro supuesto, ya que el sujeto ya se encuentra cumpliendo con la condena, es decir no se suspendió esta.

Asimismo, cabe resaltar los diversos problemas que se han presentado en cuanto a la representación de la cantidad defraudada tanto como un «daño» o un

«perjuicio»<sup>952</sup>. No obstante el trasladar esta obligación tributaria como una obligación *ex damno* resulta harto discutible<sup>953</sup>. Ello en razón de que en el delito fiscal no es la fuente de la obligación del pago, sino al contrario, se realiza dicho delito por el incumplimiento de una obligación prevista por la norma tributaria, cuyo cumplimiento constituye la esencia del delito de defraudación tributaria<sup>954</sup>. La jurisprudencia ha adoptado la doctrina de la mutación del título, que es en esencia, lo que hemos venido mencionando con antelación. Es decir, se transforma la obligación tributaria en una obligación causada por el daño ocasionado por el delito. En este sentido se pronunció la STS 336/2004, de 15 de julio (ponente: Gregorio GARCÍA ANCOS), que al efecto señala que: «...hay que distinguir entre la reclamación administrativa directa y sin más frente al deudor tributario, cuya legitimación corresponde al sujeto acreedor (la Hacienda) y cuyo pago ha de efectuarse directamente por dicho deudor, sea persona física o jurídica, y la reclamación que se realiza dentro de un procedimiento penal por existir el delito fiscal tipificado en el artículo 349 del Código Penal, al haber existido una acción u omisión defraudatoria a partir de la cuantía que esa norma penal especifica. Es decir, nos encontramos ante la dicotomía de que la deuda pueda ser exigida directamente por el acreedor o de que su pago sea impuesto por una sentencia judicial. En el primer caso es obvio que el responsable directo y único es el deudor, tenga la cualidad que tenga, pero en el segundo, cuando se trata de personas jurídicas, como es el caso, y ha sido condenado como autor responsable de un delito fiscal el propietario, administrador o representante de la persona jurídica (ello por aplicación del artículo 15 b) del Código), es indiscutible que la obligación indemnizatoria o reparadora surge del propio delito como una de las fuentes de las obligaciones y no de las obligaciones directas nacidas de una Ley

---

<sup>952</sup> Vid. ampliamente SILVA SÁNCHEZ, Jesús María «Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal. Un recorrido desde la participación *extranei* hasta la imposición de intereses de demora», en CARBONELL MATEU, Juan Carlos, *et alli* (coords.) *Estudios penales en homenaje al profesor COBO DEL ROSAL*, Dykinson, Madrid, 2005, págs. 919 y ss.

<sup>953</sup> COLOMA CHICOT, José Alberto *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, págs. 54 y ss

<sup>954</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *El nuevo escenario...*2005, pág.138

administrativa, como es la LGT. Por tanto, si la responsabilidad civil nace directamente del delito y ha sido condenado como autor del mismo el administrador o representante de la entidad recurrente, no cabe otra solución que aplicar lo dispuesto en el artículo 22, en relación con el 21, del Código Penal de 1973 cuando establece que serán responsables civiles subsidiarios «las personas, entidades, organismos y empresas por los delitos en que hubieran incurrido sus empleados o dependientes en el desempeño de sus obligaciones o servicios».

Como se desprende de la sentencia señalada con antelación, el contribuyente u obligado tributario no es directamente responsable civil, sino sólo a través de manera subsidiaria, ello implica la vulneración al principio de capacidad económica<sup>955</sup>. Además, lo anterior no se ajusta con las reglas establecidas en el propio CP, en lo referente a la responsabilidad civil. Con la reforma realizada a la LGT<sup>956</sup>, se trató de corregir los supuestos de «mutación del título» en la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria, señalando en su disposición adicional 10.<sup>a</sup>, que en los procedimientos por delito la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora; y que esta responsabilidad se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio. Por lo que la situación de que el enjuiciador penal haga un pronunciamiento civil que comprenda la totalidad de la deuda tributaria es concluyentemente expresiva de la vinculación del delito fiscal con la relación jurídico-tributaria, asimismo, la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio pone de manifiesto que la Administración conserva la potestad de autotutela incluso para deudas superiores al límite de punibilidad que hayan sido objeto de un proceso penal<sup>957</sup>.

---

<sup>955</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María «Determinación de la pena...», pág.920

<sup>956</sup> Ley General Tributaria, de fecha 17 de diciembre de 2003 (BOE del 18 de diciembre de 2003)

<sup>957</sup> Vid. ampliamente CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo» en *la Ley*, diario No.5928. de 8 de enero de 2004, págs. 1 y ss



En el ámbito político criminal, la penalidad impuesta –uno a cuatro años-, resulta poco afortunada, pues en comparación con algunos delitos patrimoniales<sup>958</sup>, resultan realmente bajas, por lo cual se advierte que hasta la fecha el legislador ha hecho caso omiso a las recomendaciones realizadas por la doctrina, principalmente la recomendación sexta de las V jornadas Luso-hispano-americanas de estudios de Derecho tributario, en el que se decía que la pena del delito tributario no puede ser inferior a un delito de estafa<sup>959</sup>.

Ahora bien, respecto a la pena de multa, que va del tanto al séxtuplo, resulta poco afortunada en el CP, puesto que si ponemos atención a la mayoría de los tipos penales regulados en el CP, nos daremos cuenta que la pena de multa se lleva acabo a través de días multa, lo que hace suponer que la elaboración de un CP no se puede dejar al socaire de diferentes Ministerios o carteras que no sea el de Justicia, pues ello conduce a evitar errores como el aquí señalado, pues una determinación de una pena de multa descrita como la del artículo 305 CP, es más propia de las leyes tributarias o administrativas<sup>960</sup>. Respecto a las medidas de seguridad -pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de tres a seis años-. Esta medida tiene un enorme interés político criminal por el carácter intimidante que reviste<sup>961</sup>.

---

<sup>958</sup> En este sentido, en el tipo de estafa se pueden llegar a castigar hasta con una pena de cuatro a ocho años de prisión, *vid.* al respecto el artículo 250.2 CP

<sup>959</sup> Cfr. al respecto a MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*1982, pág. 339

<sup>960</sup> *Vid* al respecto prólogo de en *Delitos...*2000, pág. XV

<sup>961</sup> Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO, Silvina *Derecho penal económico*, Centro de estudios RAMÓN ARECES, Madrid, 2001, pág. 260

### III. Condición objetiva de punibilidad del delito fiscal

Una de las cuestiones más controvertidas en el Derecho penal, sin lugar a dudas es la institución de las condiciones objetivas de punibilidad<sup>962</sup>, aún aventurándonos a caer en algunas imprecisiones nos resulta imprescindible señalar una definición concreta de esta institución. Así, se entiende por condiciones objetivas de punibilidad aquellas circunstancias que se encuentran en relación con el hecho, no obstante no forman parte del injusto ni de la culpabilidad<sup>963</sup>, sino más bien pertenecen a los presupuestos materiales de la punibilidad<sup>964</sup>. Opinión contraria ha formulado MIR PUIG, pues este señala que pertenecen al tipo en razón de que condicionan la objetiva relevancia penal<sup>965</sup>.

No obstante de la definición aquí planteada, cabe señalar que dicho constructo de las condiciones objetivas de punibilidad, han sido divididas en «propias» e «impropias»<sup>966</sup>. Por cuanto hace a las primeras, se consideran como tal a todos aquéllos elementos que se toman como fundamento sustancial para restringir la punibilidad por razones de proporcionalidad<sup>967</sup>. Así la necesidad de pena en estos supuestos vendrá siempre condicionada por una circunstancia que pueda afectar el hecho mismo, dándole por tanto una especial significación al suceso<sup>968</sup>. En este sentido se puede señalar que en los supuestos de las condiciones

---

<sup>962</sup> Vid. MAPELLI CAFFARENA, Borja, *Estudio jurídico...*1990, pág.11

<sup>963</sup> Cfr. JESCHECK, Hans-Heinrich / WEINGEND Thomas. *Tratado...*,2002, pág. 597

<sup>964</sup> JESCHECK, Hans-Heinrich / WEINGEND Thomas. *loc. cit.*

<sup>965</sup> Vid. al respecto MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal...*2002, pág.172.

<sup>966</sup> La clasificación de las condiciones objetivas de punibilidad en propias e impropias corresponde a la tradición germana, mientras que la doctrina jurídico-penal italiana atiende a una clasificación intrínseca y extrínseca, en las primeras califican y actualizan las lesiones de los intereses tutelados por el delito, mientras que las segundas tienen una función mucho más limitada, ya que únicamente determinan los hechos externos en los que el legislador hace depender la relevancia penal de la conducta del agente, pero sin ningún vínculo desde la perspectiva jurídico penal. Vid. MAPELLI CAFFARENA, Borja, *o.u.c.*, pág. 22

<sup>967</sup> MAPELLI CAFFARENA, Borja, *loc. cit.*

<sup>968</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *Las condiciones objetivas de punibilidad*, Edersa, Madrid, 1989, pág.46

objetivas de punibilidad propias, el merecimiento de pena viene condicionado por la grave perturbación que reviste precisamente ese elemento adicional cuya finalidad se atribuye a razones político-criminales<sup>969</sup>.

Respecto a las condiciones objetivas de punibilidad impropias, se caracterizan por ser irrelevantes para el principio de culpabilidad<sup>970</sup>, es decir dichas condiciones no son factores tangencialmente agregados a los demás elementos del delito, sino más bien tiene la función de que la imposición de la pena viene dada precisamente porque en la concurrencia del hecho delictivo si dicha condición o circunstancia no se llegase a presentar, no hubiese sido punible la conducta<sup>971</sup>. Uno de los rasgos comunes entre las condiciones propias e impropias radica principalmente de que ambas, no están vinculadas causalmente a la conducta del agente y por tanto tampoco se encuentran abarcadas por el dolo, por lo que se puede afirmar que las condiciones objetivas de punibilidad ya sean propias o impropias, resulta incompatibles con el principio de imputación (en el sentido de que ésta solo es punible el hecho objetivo y subjetivo, atribuible al autor)<sup>972</sup>.

Por cuanto a la ubicación sistemática de las condiciones objetivas de punibilidad, atendiendo a la bipartición establecida *ex ante*, podemos señalar que por lo que respecta a las condiciones propias, estas deben de ser incluida en una categoría paralela al injusto y la culpabilidad, pues precisamente dicha condición presupone la presencia del injusto y la culpabilidad<sup>973</sup>. Lo anterior, radica principalmente que en razón de que la misión de las condiciones objetivas es abarcar una materialización del resultado, independientemente de la relación

---

<sup>969</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *o.u.c.*, pág. 48

<sup>970</sup> MAPELLI CAFFARENA, Borja, *op. cit.*, pág. 22

<sup>971</sup> TOLEDO Y UBIETO Emilio Octavio DE / HUERTA TOLCIDO, Susana, *Derecho penal PG*, ... 1986, pág. 391

<sup>972</sup> Cfr. TOLEDO Y UBIETO Emilio Octavio DE / HUERTA TOLCIDO, *o.u.c.*, pág. 392

<sup>973</sup> Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *op. cit.*, pág. 108

subjetiva del delito, si bien *prima facie*, estos elementos pertenecen al tipo en el sentido de la teoría jurídica, como agrupación de todos los presupuestos de punibilidad jurídico-materiales<sup>974</sup>.

Ahora bien, por lo que hace a las condiciones denominadas impropias, estas se ubicarán en el plano del injusto<sup>975</sup>. Pues si se toma como referencia que estas tienen el mismo papel que el injusto, con la diferencia de que deben de excluirse del ámbito del dolo o la imprudencia. Lo anterior tiene su fundamento en que sin la verificación de dichas condiciones no podrá coexistir la antijuridicidad, motivo por el que dicha ubicación sistemática es más adecuada que si se ubicara en el plano de la punibilidad, pues como se ha mencionado con antelación al integrar dichas condiciones parte sustancial del tipo objetivo del injusto, tienen mejor cabida que en la punibilidad<sup>976</sup>.

Como se ha señalado en el capítulo correspondiente<sup>977</sup>, las condiciones objetivas de punibilidad por lo que respecta al delito de defraudación tributaria resulta harto discutido, no obstante al respecto reiteramos que la delimitación de la esfera de la relevancia apreciada en la tipicidad del delito tributario se debe de condicionar a la determinación de la cuantía del resultado material en el importe que la norma positivamente expresa, pues no se puede hacer depender la punibilidad del delito de la producción de un resultado que aparezca sólo causalmente vinculado con el comportamiento del autor, sin dependencia de la culpabilidad personal por el injusto típico, pues el perjuicio patrimonial positivamente exigido en una cuantía superior al importe defraudatorio mínimo de 120.000 euros no es constitutivo de una mera condición objetiva de punibilidad, sino más bien al momento esencial del resultado material, perteneciente a la

---

<sup>974</sup> JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*1997, pág. 408

<sup>975</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *Las condiciones...*, pág. 117

<sup>976</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *o.u.c.*, pág. 118.

<sup>977</sup> *Vid. infra*, Capítulo .V. II

manifestación de la voluntad de acción del autor y al propio tiempo plenamente asumido por las condiciones de culpabilidad personal del mismo por la realización del tipo de injusto<sup>978</sup>.

---

<sup>978</sup> *Vid.* ampliamente a POLAINO NAVARRETE, Miguel, en «El delito fiscal. Secuencias...», pág. 180

#### IV. Regularización fiscal como causa de levantamiento de la pena

Uno de los ámbitos más singulares del delito de defraudación tributaria, es precisamente el de la regularización prevista en el artículo 305. 4 CP, pues en tal párrafo existe una simbiosis entre el Derecho tributario y el Derecho penal. Ello resulta así, puesto que estas causas de exención de responsabilidad (figura propia de la dogmática jurídico-penal) se le deben añadir presupuestos extrapenales para que surta plenamente sus efectos. Estos elementos, que en la especie no son otra cosa que presupuestos previstos en el Derecho tributario. No obstante cabe señalar que el concepto de regularización, no se encuentra estrictamente determinado en la legislación tributaria, sino que únicamente alude a él, en cuanto a presupuesto se refiere<sup>979</sup>. Sin embargo, de la propia legislación se puede intuir que dicho término se refiere a la evitación de sanciones o penas, es decir es una acción que realiza generalmente el contribuyente tendente a la superación de situación irregulares, a través de los mecanismos que el propio ordenamiento tributario dispone para «reducirlas a la legalidad<sup>980</sup>», es decir regularizar al menos en el ámbito penal no puede entenderse como el pago o devolución de lo debido, sino más bien tributar correctamente después de una defraudación.

La regularización tributaria, no solamente da respuesta a un punto meramente jurídico, sino que también entran en juego aspectos político-criminales. En primer lugar nos referiremos al ámbito jurídico. Así tenemos que el artículo 305. 4 señala que: «Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones

---

<sup>979</sup> No obstante, que en diversas disposiciones tributarias se hace alusión continua a la «regularización», *vid.* al respecto artículo 149 LGT; artículos 107, 109, 110, 112, 113 y disposición transitoria séptima, Ley del IVA; disposición transitoria primera de la Ley IS; y Disposición adicional 1ª del RGIT, por sólo mencionar algunas de ellas.

<sup>980</sup> En el mismo sentido SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo, *La exención de la responsabilidad penal por regulación tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2002, págs. 26 y ss.

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 cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. 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.»

Cabe señalar que un hecho que merece especial atención, es el de la consumación del delito tributario<sup>981</sup>, puesto que la figura de regularización atiende sustancialmente a hechos consumados, es decir en dichos supuestos se analiza el comportamiento postdelictivo del agente. Por lo que se refiere el artículo 305.4 CP, al primer supuesto de regularización (antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización), la temporalidad estará condicionada al inicio de la inspección administrativa, por lo cual será requisito *sine quanon*, el no conocimiento al menos formal de la iniciación de la actuación administrativo-tributaria que se le va a practicar<sup>982</sup>. En este sentido se pronunció la STS 751/2003 de 28 de Noviembre, (ponente: Cándido CONDE-PUMPIDO TOURÓN), que al efecto señalo que: «... En el mismo motivo se incluye la alegación de que en el caso actual concurre un supuesto de regularización en el sentido del párrafo cuarto del art. 305. El art. 305.4 del Código Penal de 1995 ( RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) establece que Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se

---

<sup>981</sup> Institución que será motivo de análisis en el Capítulo VIII, de este trabajo de investigación, *vid. supra*

<sup>982</sup> Opinión contraria es la que sostiene QUERALT, Joan J. «El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas públicas y la Seguridad Social» en DEL ROSAL BLASCO, Bernardo (dir.) *Empresa y Derecho peal I*, CGPJ, Madrid, 1999, pág. 198

refiere el apartado primero de este artículo antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de 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, ó cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. 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. Esta regularización prevista como excusa absolutoria tiene por finalidad el favorecimiento o promoción del pago voluntario, inserto en las razones de utilidad que subyacen en toda excusa absolutoria. En el caso actual es evidente que no concurre la causa de exención de pena reclamada, pues ni se ha procedido al pago ni se ha procedido a efectuar voluntariamente una declaración que reconozca la deuda tributaria, pretendiendo la parte recurrente que se califique como regularización precisamente la conducta delictiva, es decir la formulación de la declaración fraudulenta, en la que se elude el pago del tributo enmascarando el comportamiento debido.»

No obstante de lo esgrimido con antelación cabe realizar algunas objeciones de *lege data*. En primer término cabe decir que para efectos de imputar un delito de defraudación tributaria es menester acreditar el dolo del agente, por lo que para poder proceder a abrir investigaciones tendentes a esclarecer la existencia de tal delito es necesario aunque sea a manera de indicio hacer constar todos los elementos que componen el delito, por lo que para verificar la ausencia de dolo es necesario la aceptación de la liquidación paralela o la regularización que se proponga al infractor, por lo que en este ámbito nos encontramos en vía



penal y no administrativa y en la sede de actuaciones inspectoras, resulta problemático, pues los inspectores de la Hacienda no están capacitados ni facultados para la determinación de la existencia del dolo, por lo que guiarse por la simple cuantía, resulta peligroso, máxime que como ha quedado expresado con antelación, esta es un elemento del tipo<sup>983</sup>. Por tanto, consideramos que el legislador equipara a una imputación judicial en regla, con la comunicación al contribuyente de que se le va a abrir un procedimiento gubernativo de inspección, en el que el resultado, es incierto, puesto que dicha inspección no tiene porque forzosamente acabar en imposición de sanción<sup>984</sup>.

Por cuanto hace al segundo supuesto, se actualiza cuando no se hubiesen producido actuaciones tendentes a la regularización tributaria y antes de que el ministerio fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local, interponga querrela o denuncia. De lo señalado anteriormente claramente se puede advertir que tal cláusula de regularización y por tanto de exclusión de la responsabilidad criminal, es excluyente de la primera, en tanto que el propio precepto penal textualmente señala que: *«en el caso de que tales actuaciones no se hubiesen producido»*, lo cual excluye automáticamente el primer supuesto. Ahora bien, aquí procede al igual que el anterior, de manera *ex ante*, es decir no se podrá configurar la regularización una vez que el ministerio fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local, interpongan querrela o denuncia<sup>985</sup>.

---

<sup>983</sup> *Vid.* al respecto POLAINO NAVARRETE, Miguel, en «El delito fiscal. Secuencias...», págs. 180 y ss.

<sup>984</sup> Cfr. QUERALT, Joan J., *o.u.c.*, pág. 200

<sup>985</sup> Estas figuras procesales tienen diferente connotación procesal, ya que por lo que hace a la denuncia el artículo 259 LECrim, señala que «El que presenciare la perpetración de cualquier delito público está obligado a ponerlo inmediatamente en conocimiento del Juez de instrucción, de Paz, Comarcal o Municipal, o Funcionario fiscal más próximo al sitio en que se hallare, bajo la multa de 25 a 250 pesetas.», mientras que el artículo 270 del mismo cuerpo legal señala que «Todos los ciudadanos españoles, hayan sido o no ofendidos por el delito, pueden querellarse, ejercitando la acción popular establecida en el artículo 101 de esta Ley. También pueden querellarse los extranjeros por los delitos cometidos contra su personas o bienes, o las personas o bienes de sus representados, previo cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 280, si no

Al margen de lo anterior, el problema que se ha suscitado en la interpretación de dicho supuesto de regularización, pues se presenta la duda de si únicamente basta la presentación de la denuncia o la querrela o es necesaria la notificación formal al interesado de tal denuncia o querrela. Consideramos que esta última opción es la más correcta. Atendiendo a lo que señala el artículo 118 de la LECrim, se deben de poner en conocimiento del interesado de modo formal, debiendo, por otro lado y previamente, el instructor ponderar indiciariamente la calificación que se le presenta por los denunciantes o querellantes<sup>986</sup>.

De lo anterior se entiende que lo determinante es precisamente la notificación formal al encausado efectuada por el juez de instrucción acordando la admisión de la acción, lo que debería cerrar el período hábil de regularización. En tal sentido se ha pronunciado la AP de Madrid, en la sentencia de 281/2003 de 11 julio (ponente: Pascual FABIA MIR), que al efecto dispone que: «Para la resolución del recurso es necesario tener en cuenta que el artículo 305.4 del Código Penal ( RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) recoge de un modo detallado las consecuencias jurídicas que se producen en los supuestos de que el sujeto activo del delito proceda a regularizar su situación fiscal. Se trata de una excusa absolutoria que responde a finalidades estrictamente político-criminales en función de los objetivos propios de la Hacienda Pública. Tal y como indica la juez "a quo", el precepto exige que el deudor tributario regularice su situación antes de que la Administración Tributaria le hubiera notificado la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de 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 legal de

---

estuvieren comprendidos en el último párrafo del 281», cabe señalar que una de las diferencias más importantes de dichas figuras es que mientras en la denuncia él que la realiza sólo se limita a exponer los hechos sin personarse en el juicio, en la querrela, los querellantes se constituyen como parte en el proceso además de poder solicitar el desahogo de diversas diligencias.

<sup>986</sup> Vid. al respecto DE LA MATA BARRANCO, Norberto J., «La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código penal» en AA. VV. *Estudios penales en homenaje al profesor COBO DEL ROSAL*, Dykinson, Madrid, 2005, pág. 321

la Administración Autonómica Foral o Local de que se trate, hubiera interpuesto querrela o denuncia contra él o antes de que el Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Así pues, cuando se han iniciado unas actuaciones judiciales por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública sin la existencia de las diligencias de comprobación o inspección por parte de la Agencia Tributaria debe entenderse que no ha tenido lugar todavía el requerimiento previo al que alude el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria ( RCL 1963, 2490) y que, por tanto, el contribuyente está aún a tiempo de efectuar los ingresos correspondientes a las declaraciones complementarias, quedando exento de responsabilidad criminal, siempre que se den las demás condiciones exigidas por el artículo 305.4. Es cierto que con frecuencia se sostiene (como hace en este procedimiento el Abogado del Estado) que el efecto excluyente de la responsabilidad, propio de las declaraciones complementarias, está condicionado a la espontaneidad de dichas declaraciones y que si la misma falta, bien sea por requerimiento de la Administración Tributaria o por la iniciación de una actuación judicial, la declaración complementaria no puede eximir de responsabilidad. Esta interpretación resulta sin embargo infundada, dado que, para que la declaración complementaria produzca los efectos de exclusión de las sanciones, debe atenderse exclusivamente a lo que la Ley exige y en el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria no se hace ninguna referencia a la espontaneidad. Una vez iniciado el procedimiento judicial, es necesario que se produzca la notificación en legal forma al contribuyente, a fin de constatar que ha tenido un conocimiento efectivo de la imputación, pues carece de sentido una interpretación de la norma que sitúe el límite en la interposición de la denuncia o querrela, sin el menor conocimiento por parte del denunciado o querrellado de los hechos que se le atribuyen en aquéllas (en este sentido vid. STS 29-9-00 [ RJ 2000, 9251]). TERCERO A la vista de la anterior doctrina, estimamos que la ponderación efectuada por la Juez "a quo" ha sido absolutamente correcta y que no ha incurrido en arbitrariedad o error alguno ni en la valoración de la prueba ni en la elección de la normativa aplicable, y, por ello, esta Sala comparte la conclusión exculpatoria expresada en la sentencia del Juzgado de lo Penal. Como

se establece en la resolución recurrida, la denuncia del Fiscal, origen del procedimiento, se dirigió contra personas distintas del acusado, no siendo hasta el 21 de diciembre de 2000 que el Fiscal interesó del Juzgado de Instrucción que las actuaciones se dirigieran también contra José Augusto, quien fue citado a través de la representación procesal de su hermana, pero sin que se le entregara copia de la denuncia. El acusado regularizó su situación tributaria el día 22 de marzo de 2001 y no se le recibió declaración, ni se le dio formalmente traslado de la imputación hasta el día 26 de marzo de 2001. Deben rechazarse las presunciones de los recurrentes de que el Sr. José Augusto ya tenía conocimiento preciso de los hechos recogidos en la denuncia antes de la regularización de su situación ante la Hacienda Pública, por cuanto que carecen de base suficiente, de acuerdo con lo que consta en los autos, y, de este modo, no puede negarse al acusado el beneficio de la excusa absolutoria.»

Finalmente, en el supuesto de regularización en el que ya sea el ministerio fiscal o el juez de instrucción han realizado actuaciones que le permiten al agente tener el conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Lo que *prima facie* pudiese parecer una forma análoga a la regularización *ex ante* de la interposición o denuncia, ya sea del abogado general del Estado, el ministerio Fiscal o el representante de la Hacienda pública autonómica, local o foral; se distingue de esta al no ceñirse a la actuación de los órganos administrativos tributarios, sino más bien lo determinante va a ser la notificación formal efectuada por el juez de instrucción. Ello resulta más que razonable pues es función precisamente del juez de instrucción la admisión a trámite de una denuncia o querrela. Señalar lo contrario sería tano como llegar a la ilógica conclusión de que se pudiese atribuir a la autoridad administrativo-tributaria un poder de disposición sobre el proceso y en razón de que es precisamente el juez de instrucción el que debe admitir o desechar la denuncia o querrela, hasta que tal admisión o rechazo no se produzcan, y se le comunique formalmente al interesado, éste podrá regularizar su situación administrativo tributaria<sup>987</sup>

---

<sup>987</sup> Vid. al respecto a QUERALT, Joan J. «El comportamiento...1999, págs. 201 y ss.

Mención aparte merecen las actuaciones que realiza el ministerio fiscal, pues de la propia redacción del tipo, se advierte que al realizar el ministerio fiscal actuaciones que permitan al agente tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias, se termina por decirlo de alguna forma el plazo para regularizar la situación tributaria. Sin embargo, cabe decir que ningún efecto tendrán las actuaciones del fiscal, ya que no es necesario notificar al agente del delito la apertura de diligencias propias, por lo que tales actuaciones resultan intrascendentes en el periodo hábil para regularizar la situación jurídico-tributaria. Y se insiste, en que tales actuaciones no tienen efecto alguno en razón de que el juez de instrucción es el único con potestad para atribuir un *status* en el proceso penal para el infractor<sup>988</sup>. De lo hasta aquí señalado se puede advertir que el legislador al pretender atribuir potestades al ministerio fiscal que no son de su competencia supone un grave error, además de una vulneración de garantías del presunto sujeto activo del delito, máxime que tratar de equiparar la apertura de diligencias por parte del ministerio público y su notificación al interesado pueda ser tomada como notificación formal que debe efectuar el juez instructor, supone dar competencias al fiscal que no se encuentran reguladas de *lege data*<sup>989</sup>.

Independientemente de los plazos que establece el propio tipo para que tenga efectos la regularización, es necesario analizar los requisitos que se deben de cubrir para que ésta tenga plenos efectos. En este sentido, tenemos respecto a aquéllos elementos objetivos, la necesidad del pago de lo debido a la Hacienda pública, sin embargo tal afirmación resulta controversial en el ámbito dogmático,

---

<sup>988</sup> El artículo 303 LECrim, señala que: «La formación del sumario, ya empiece de oficio, ya a instancia de parte, corresponderá a los Jueces de instrucción por los delitos que se cometan dentro de su partido o demarcación respectiva, y en su defecto a los demás de la misma ciudad o población cuando en ella hubiere más de uno, y a prevención con ellos o por su delegación, a los Jueces municipales», por su parte el artículo 299 LECrim, define como sumario: «las actuaciones encaminadas a preparar el juicio y practicadas para averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos con todas las circunstancias que puedan influir en su calificación, y la culpabilidad de los delinquentes, asegurando sus personas y las responsabilidades pecuniarias de los mismos»

<sup>989</sup> En el mismo sentido QUERALT, Joan J. «El comportamiento...1999, págs. 202 y ss.

puesto para algunos<sup>990</sup>, es requisito *sine qua non* para la existencia de la regularización, no obstante matizan que cabe el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda<sup>991</sup>. Tal posición también es compartida por la jurisprudencia del TS en la sentencia 1807/2001 de 30 de Octubre, (ponente: Julián SÁNCHEZ MELGAR), que en lo conducente señalo que: «La regularización prevista en el mencionado precepto como excusa absolutoria tiene por finalidad el favorecimiento o promoción del pago voluntario, inserto en razones de utilidad que subyacen en toda excusa absolutoria, lo que no concurre cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente (STS 6-11-2000); b) regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago, lo que no se puede producir de forma automática en virtud de transcurso de los plazos prescriptivos, por tratarse de conceptos jurídicos diversos; c) tiene un componente temporal delimitado en la ley penal: antes de las actuaciones inspectoras de la Administración, o del inicio del proceso penal mediante querrela o denuncia (o de la propia actuación del Juez Instructor, según resulta de la literalidad del precepto), que en modo alguno se ha cumplido en el caso enjuiciado, y que se proyectaría hasta que se produzcan tales actos procesales, siempre que la deuda tributaria esté en condiciones de ser perseguida fiscalmente; d) en definitiva, el fundamento de aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación.»

La postura contraria entiende el pago de la deuda para que surta efectos la regularización no es ni la única forma, ni el tipo penal exige ningún pago, pues la exégesis de la regularización radica en la anulación de la defraudación, misma que se podrá realizar mediante pago u otros mecanismos<sup>992</sup>. Otro argumento a favor

---

<sup>990</sup> Vid. al respecto a IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel, *La regularización en el delito de defraudación tributaria: (un análisis de la "autodenuncia" art. 305-4 CP)*, Tirant lo blanch, Valencia 2003, pág. 329; en el mismo sentido SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis / CORTES BECHIARELLI, Emilio, *Delitos contra...* 2002, pág. 93

<sup>991</sup> SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis / CORTES BECHIARELLI, Emilio, *Delitos contra...* 2002, *loc. cit.*

<sup>992</sup> Vid. ampliamente a QUERALT, Joan J. «El comportamiento...1999, págs. 183 y ss

del no pago en la regularización, señala que si en el otrora artículo 61 LGT<sup>993</sup>, al referirse a la regularización en el ámbito administrativo no se exigía el pago de la cuantía eludida, entonces resulta más que lógico que el desvalor de la acción defraudatoria quede compensado mediante la comunicación a la AT del ocultamiento de los datos, o en su caso la presentación de una declaración de rectificación de los datos incorrectos o falseados aportados en una declaración impositiva inicial<sup>994</sup>. Opinión que comparte la AP de Valencia en la sentencia 20/2000 de 1 de febrero, (ponente: Carlos CLIMENT DURÁN), sentencia que en lo que aquí interesa estableció que: «... se admite que no es necesario el pago efectivo para que la excusa absolutoria pueda ser aplicada. Asimismo es preciso que la regularización sea íntegra o completa. Como sea que, a la vista de las peticiones indemnizatorias del Ministerio Fiscal y del Abogado del Estado, cifradas en la cantidad de 328.613.670 pesetas, no hay segura constancia de que la suma realmente defraudada sea mayor que la cantidad de 369.191.908 pesetas, pues la mayor cantidad defraudatoria señalada por los inspectores actuantes no se vio ratificada en el informe emitido por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, bien que luego fue éste reformado, habrá que entender, en beneficio del reo, que la regularización ha afectado al total de lo defraudado. Y esto permite entender que concurre un importante elemento integrante de la mencionada excusa absolutoria, aunque ésta no sea de aplicación.»

Consideramos que si bien es cierto el artículo 305.4 CP, y la LGT, no señalan de manera expresa el contenido de la regularización, entendemos que independientemente del pago ya sea completo o fraccionado de la deuda tributaria, lo que realmente debe de primar para la existencia de tal regularización es precisamente aquéllos actos voluntarios que pongan de manifiesto las

---

<sup>993</sup> Hoy artículo 179.3 LGT, que señala: «*Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas*» (cursivas añadidas)

<sup>994</sup> APARICIO PÉREZ, José, *El delito fiscal...*1997, pág. 333

irregularidades ocultas por el propio obligado tributario o un tercero (*verbigratia* representante legal de una persona jurídica), por lo que rechazamos aquella regularización en blanco<sup>995</sup>, es decir no sólo basta la mera manifestación de que se desea volver a la legalidad, sin aportar los datos necesarios que determinen el ocultamiento o la irregularidad que se ha cometido en la declaración o la omisión de la presentación de ésta. De igual manera tampoco es necesario el pago, ya sea total o parcial de la deuda tributaria, pues lo que realmente importa son aquellas actuaciones desarrolladas en el ámbito tributario que desvelen lo esencial de la situación irregular, es decir se requiere siempre la colaboración del obligado<sup>996</sup>.

Ahora bien, en el sentido de tratar de darles a las causas de regularización, una ubicación sistemática dentro de la teoría del delito, han sido varias las posturas que se decantan por diversas soluciones dogmáticas. Tenemos en un primer término aquellas propuestas que entienden que la regularización en el delito de defraudación tributaria es una causa de exclusión de la antijuridicidad o de la tipicidad, fundamentada en el Derecho tributario<sup>997</sup>. Sin embargo, entender dicha regularización como una causa de exclusión de la antijuridicidad trae aparejado diversos inconvenientes. Así, el tratar de señalar que se excluye precisamente la conducta típica, resulta demasiado exagerado, en razón de que el delito de defraudación tributaria ya se ha consumado y por tanto el tipo se ha realizado, y en el caso específico de la regularización nos encontramos ante una conducta *post* delictiva, lo cual lógicamente nos lleva a la conclusión de que tal conducta regularizadora no puede hacer que se excluya el tipo y puesto que no se puede regresar en el tiempo para «actuar conforme a la norma», no se podrá hacer desaparecer dicha conducta delictiva. En el caso de admitir la teoría de tomar las causas de regularización como causa de exclusión de la antijuridicidad supone desvirtuar la figura de la imputación, pues en este caso supondría no responder

---

<sup>995</sup> Expresión acuñada por SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ, Pablo, *La exención...*2002, pág. 96

<sup>996</sup> SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ, Pablo, *loc. cit.*

<sup>997</sup> *Vid.* por todos QUERALT JIMÉNEZ, Joan, J. *Derecho penal español*, PE, Bosch, Barcelona, 1996, págs. 638 y ss



por el hecho mismo, sino más bien por lo que le sigue, es decir por algo que ya no es la conducta defraudatoria<sup>998</sup>.

Otro sector, entiende a las causas de regularización, como una excusa absolutoria, ya que «Las cláusulas de regularización tributaria, contempladas en los artículos 305.4, 307.3 y 308.4 CP, con efectos de exención de responsabilidad criminal, constituyen excusas absolutorias *«ex post factum»* (causas de levantamiento de pena) cuyo efecto es excluir la punibilidad del hecho antijurídico y culpable. Se trata, por consiguiente, de una causa de exención de pena que opera con carácter postdelictivo, por cuanto el delito se haya ya consumado<sup>999</sup>». Cabe plantear que al respecto si bien, dicha figura jurídica, se pudiere entender que nace de la LO 6/1995<sup>1000</sup>, cabe decir que, tal excusa absolutoria al menos técnicamente no se podría encuadrar en la regularización tributaria prevista en el artículo 305.4 CP, pues atendiendo a una estricta comprensión de las excusas absolutorias, entendemos que estas tiene como función el impedir la aplicación de una pena a determinadas personas, en razón de que al no verse afectada la objetiva relevancia penal del hecho, no se puede evitar que subsista la antijuridicidad, por lo que no se excluye ni el injusto penal ni tampoco la posibilidad de imputarlo al sujeto, es decir las excusas absolutorias no hacen desaparecer el delito, sino única y exclusivamente –de manera excepcional- la punibilidad, cuando el hecho es

---

<sup>998</sup> SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ, Pablo, *op. cit.*, pág. 153

<sup>999</sup> Vid. por todos a MORALES PRATS, Fermín, «Delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social», en QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (dir.), *Comentarios a la parte especial del Código penal*, 5<sup>ta</sup> ed., Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005, pág. 997

<sup>1000</sup> Publicada en el BOE 155, de 30 de Junio de 1995\*, que en lo que aquí interesa estableció que: «...*resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Asimismo, dicha se hace también necesaria para integrar, de forma plena la s regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico» (cursivas añadidas)*

\*Dicha reforma se realizó unos meses antes de que se publicara la LO 10/1995 por la que se aprobó el CP.

cometido por determinado sujeto<sup>1001</sup>. De lo cual se entiende que una excusa absolutoria se basa en un hecho preexistente al delito mismo y no *ex post*, como sucede en la regularización tributaria.

Una particular visión, es la que aborda la regularización como un desistimiento de la tentativa, fundamentando tal criterio en que la consumación del delito de defraudación tributaria no se lleva a cabo hasta en tanto no se proceda al acto de liquidación definitiva por parte de la AT<sup>1002</sup>. No obstante, tal planteamiento no es de recibo, ya que hacer depender la consumación del delito tributario a la liquidación definitiva que realice la Administración, sería tanto como entender que mientras exista una lesión remediable para el bien jurídico, desaparece el delito. Máxime que el propio tipo del artículo 305.4 CP, el legislador establece expresamente la exclusión de la pena para el que repare los efectos del delito en los que se refiere al perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública, con la condición de que ésta se lleve cabo antes de que se notifique a iniciación de la actividad inspectora, o bien antes de que se interponga denuncia o querrela contra él<sup>1003</sup>. Por otra parte, cabe añadir que el retrasar la consumación hasta en tanto no se de un acto positivo de liquidación por parte de la AT, o la presentación de la querrela o denuncia, se pasaría por alto el funcionamiento del sistema de gestión, lo que llevaría a una perene incertidumbre a la Hacienda pública<sup>1004</sup>.

No obstante de las argumentaciones anteriores, consideramos que la ubicación sistemática de la regularización tributaria, se encuentra en la punibilidad, pues si consideramos a tales regularizaciones como una causa de

---

<sup>1001</sup> MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal...*2002, pág.148

<sup>1002</sup> *Vid.* ampliamente a HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel, «Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del CP (RCL 1973, 2255 y NDL 5670) tras la reforma operada por LO 6/1995, de 29 de junio (RCL 1995, 1894).» en *AJA*, No. 239, Navarra, 1996, pág. 5

<sup>1003</sup> *Vid.* SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis / CORTES BECHIARELLI, Emilio, *Delitos contra...* 2002, pág. 86.

<sup>1004</sup> SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ, Pablo, *La exención...*2002, pág. 157

levantamiento de pena<sup>1005</sup> -no se pueden considerar como una causa de exclusión de la pena, ni verdaderamente una excusa absolutoria, sino, lo que realmente se presenta es una causa de levantamiento de la pena, por no concurrir ésta sino en un momento posterior a la ejecución-, por lo que debe ubicarse en el ámbito de la punibilidad<sup>1006</sup>.

Otra cuestión que tiene una importante trascendencia en estos supuestos es el alcance que tiene el levantamiento de la pena. Si bien de una interpretación literal del artículo 305.4, se entiende que hace mención única y exclusivamente al defraudador fiscal consumado. Ello no es óbice para plantearse aquéllos supuestos en los que concurren diversos sujetos en el delito de defraudación tributaria, ya sea como participe o coautores del mismo. Si interpretamos textualmente tal disposición, traería como consecuencia lógica la exclusión de los participes o coautores en el levantamiento de la pena<sup>1007</sup>. Situación, que no resulta aceptable desde una visión político-criminal. Resulta altamente ilustrativa la consulta 4/1997 de 19 de febrero, que emite la Fiscalía General del Estado, respecto a estos supuestos así en su apartado V, manifiesta que: «... habrá que distinguir entre los siguientes supuestos: Cuando los participes en el delito hayan 1. Cooperado de alguna forma a la regularización, se verán favorecidos por la exención de responsabilidad. Habida cuenta de que en la mayoría de los casos el deudor tributario puede regularizar por sí solo sin precisar del concurso del tercero partícipe, no puede exigirse una cooperación del tercero a la regularización calificable de necesaria para que surta efectos. La cooperación de los terceros en tal regularización ha de ser entendida de una forma amplia y en atención a las particulares circunstancias que concurren en cada caso. Bastará con que el tercero

---

<sup>1005</sup> Por lo que se refiere a la expresión «*causa de levantamiento de la pena*», MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, refiere que no obstante de que tal expresión no tenga mucha aceptación entre nosotros, es indudable que es la calificación que resulta más adecuada, ya que el término excusa absolutoria puede dar lugar a equívocos, al permitir entender que es una causa de exclusión o exculpación de la culpabilidad. *Vid.* en *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 131, nota 101.

<sup>1006</sup> En el mismo sentido SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ, Pablo, *La exención...*2002, págs. 162 y ss.

<sup>1007</sup> *Vid.* ampliamente a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *op. cit.* 1995, pág. 148

haya desplegado alguna conducta que permita o favorezca la regularización del deudor tributario. Se incluirán por tanto la inducción y el auxilio espiritual. Cuando el deudor tributario sea una persona jurídica y se hubiera condenado por delito fiscal a alguna persona física responsable de aquella en aplicación del art. 31, la regularización habrá de hacerse en nombre de la persona jurídica que es el verdadero deudor tributario, sin embargo, como quiera que la conducta regularizadora se ha de llevar a cabo necesariamente por personas físicas, el autor del delito se verá favorecido por la excusa absolutoria cuando actúe en la regularización en representación de la persona jurídica. Juega pues en la regularización el citado art. 31. 2.º Cuando conste en la causa la existencia de algún tipo de acto del tercero tendente a conseguir que no regularice el deudor tributario, no le será aplicable a aquel la excusa absolutoria (sirva un ejemplo: si el deudor tributario es una S.A y resultaron condenados los cinco miembros de su Consejo de Administración por delito fiscal, la regularización que luego se lleve a cabo por la SA no podría suponer la exención de pena a aquel Consejero que conste se hubiera opuesto en el seno de la SA al acuerdo de regularización, llegando a votar en contra de tal decisión). 3. Surgen, sin embargo, algunos problemas que no presentan fácil respuesta y que derivan del hecho de que en la regularización basta por lo general el concurso del deudor tributario sin necesidad de que éste cuente para ello con el tercero partícipe en el delito fiscal. En estos casos (tercero que, sin que conste su oposición a la regularización, la conoce una vez ya efectuada y producido el efecto de bloqueo que supone la iniciación de actuaciones administrativas o penales) deberán los Sres. Fiscales examinar las circunstancias del hecho concreto para valorar si la conducta del tercero en cuanto proclive a la regularización merece ser amparada por la excusa absolutoria o si pudiera serles de aplicación a los terceros la atenuante analógica del art. 21 núm. 6.º en relación con el apartado 5.º del Código Penal, pudiendo en determinados casos llegar a apreciarse como muy cualificada, lo que permite la imposición 4.º Cuando se de el supuesto inverso al del apartado anterior (es decir, el tercero quiere la regularización y, sin embargo, ésta es obstaculizada por el deudor tributar) como quiera que la regularización no se ha producido no es posible la

aplicación de la excusa absolutoria. No obstante, conviene distinguir dos supuestos: primero, si el tercero llegara a confesar a las autoridades la infracción antes del inicio de las actuaciones procederá apreciarle la atenuante analógica del art. 21 núm. 6 en relación con el apartado 5.º del Código Penal, como muy cualificada; segundo, si la confesión de la infracción a las autoridades administrativas o judiciales no se produce, pero si constaran en la causa los frustrados intentos de lograr del deudor tributario la regularización, que sin embargo no se plasman al exterior en conducta alguna, cabría apreciar la atenuante analógica del art. 21 núm. 6 en relación con el apartado 5.º del Código Penal, esta vez como simple y no como muy cualificada.»

Consideramos que la conducta del partícipe al ser accesoria y éste al no ser obligado tributario, nunca podría verse libre de pena, ya que *per se* podría regularizar. Asimismo, cabe precisar que la conducta del *extraneus* no puede ser más grave que la del *intraneus*; puesto que si se ha dejado impune la conducta principal desarrollada por el propio *intraneus* por considerarse que la conducta regularizadora operó en la especie como un factor que hizo desaparecer la punibilidad, eliminando con ellos la cualidad sancionable de la conducta<sup>1008</sup>, no se podrá castigar tampoco a los partícipes en razón de que si se levanta la pena a quien realizó un mayor desvalor de la acción, sería totalmente irracional castigar a quien tuvo una actuación accesoria en el hecho delictivo. Máxime, que las reglas de aplicación de las penas establecen en el artículo 63 CP, que 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 delito. Por lo que, al no establecerse pena al autor del delito por la regularización que éste realizó, tampoco se le podrá imponer a los partícipes, pues resultaría absurdo imponer pena inferior en grado a un levantamiento de pena. Si bien se puede objetar a esta conclusión que la pena que les corresponde a los partícipes, no sigue la suerte de la pena impuesta al autor del delito, cabe decir que el propio CP al establecer en su artículo 65.1 que

---

<sup>1008</sup> SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ, Pablo, *La exención...*2002, pág. 164

las circunstancias agravantes o atenuantes que consistan en cualquier causa de naturaleza «personal» agravarán o atenuarán la responsabilidad sólo de aquéllos en quienes concurran. Y en este supuesto en concreto tal causa de levantamiento de pena no tiene una naturaleza personal sino más bien genérica y por tanto interpretando tal artículo en *sensu contrario*, dicha regularización alcanzará a todos los sujetos intervinientes en el delito de defraudación tributaria. En definitiva, la suerte que tengan los terceros partícipes depende de una conducta vicarial, dependiente a todos los efectos de lo que haga el sujeto principal<sup>1009</sup>.

En el plano político criminal la regularización tributaria como causa de exclusión de la responsabilidad penal. Tal situación hace suponer que en el delito de defraudación tributaria, su consumación no tiene necesariamente porque ser castigada, puesto que la consumación del delito no supone la imposición automática de las consecuencias legales previstas para el comportamiento castigado en el caso de que se trate<sup>1010</sup>. Por lo que cabe decir que en gran medida la consumación no es un parámetro certero que venga a determinar la pena, que sólo ciertos supuestos en el ámbito de la culpabilidad se pueden modificar<sup>1011</sup>

La exclusión de la pena en los comportamientos post delictivos atienden a cuestiones de impunidad por razones de oportunidad y eficiencia que priman sobre la necesidad de punir tal conducta<sup>1012</sup>. Sin embargo cabe señalar que junto al levantamiento de la pena, conviven otros institutos de efectos sustancialmente similares, es decir dejan impune la conducta a pesar de ser delictiva, los cuales son el perdón del injuriado o calumniado prevista en el artículo 215; los matrimonios ilegales convalidables prevista en el artículo 218.2; delitos contra el patrimonio entre parientes previstos en el artículo 268.1; incendio forestal menos grave artículo

---

<sup>1009</sup> QUERALT, Joan J. «El comportamiento...1999, pág. 226

<sup>1010</sup> Cfr. QUERALT, Joan J. *op. cit.*, págs. 172 y ss

<sup>1011</sup> *Vid.* ampliamente VICENTE REMESAL DE, Javier, *El comportamiento postdelictivo*, Universidad de León, 1985, pág.242

<sup>1012</sup> SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ, Pablo, *La exención...*2002, pág. 138

354.2; cohecho activo ocasional artículo 427; retractación de falso testimonio artículo 462; simples rebeldes que deponen su actitud artículo 480.1. Si se analiza cada uno de estos tipos se puede claramente advertir que en ninguno de ellos se tutela a un sujeto pasivo «particular», sino más bien de carácter colectivo.

En el ámbito del delito tributario, el legislador que a pesar de haberse consumado el delito, no se pune la conducta estableciendo para tal impunidad, a una serie de requisitos que inexorablemente se deben cumplir. A diferencia de lo que sucede con las excusas absolutorias en las que por cuestiones político-criminales, se considera que el Derecho penal no era el instrumento adecuado para resolver determinado conflicto interpersonal, con independencia de lo que hiciere tras la consumación del delito el sujeto<sup>1013</sup>. Consideramos que unos de los argumentos principales para la regulación de la existencia de esta causa de levantamiento de pena en el artículo 305.4 CP, más que ser una razón político-criminal, se atienden a cuestiones político-fiscales, puesto que a través de tal regulación el efecto que se consigue es que la AT obtiene de propia mano la información sobre ingresos ocultos, obteniendo en consecuencia la satisfacción del crédito debido. Esta distinción preferente, que realiza el legislador en los delitos de defraudación tributaria, tiene su raíz no en su carácter de delitos socioeconómicos, sino más bien en el contenido concreto que lo integran, es decir en la satisfacción de un derecho de crédito<sup>1014</sup>. Tal característica es la que hace sustancialmente distinto al delito de defraudación tributario de aquéllos delitos patrimoniales, puesto que tiene preferencia para el legislador, los intereses político tributarios y la menor exigencia que supone la satisfacción de un derecho de crédito frente a la reparación ante una violación de la propiedad<sup>1015</sup>.

En definitiva, la inclusión del levantamiento de la pena en el delito de defraudación tributaria no se fundamenta estrictamente en razones político-

---

<sup>1013</sup> QUERALT, Joan J. *op. cit.*, pág. 175

<sup>1014</sup> VICENTE REMESAL DE, Javier, *El comportamiento...*1985, pág.331

<sup>1015</sup> VICENTE REMESAL DE, Javier, *o.u.c.*, pág.89

criminales, sino que además tiene matices utilitarias, político-fiscales, con lo cual se logra que la AT obtenga los créditos debidos, asimismo conocer a través de la autodenuncia nuevas fuentes de ingresos *ex ante* ocultas, renunciando en gran medida a los fines de la pena, no obstante no excluyendola de manera total. En definitiva, no obstante que por razones de prevención ya sea general o especial aconsejan mantener la sanción, el Derecho tributario por razones de eficiencia recaudatoria aconsejan que tras la regularización disminuye la necesidad de sancionar tal conducta<sup>1016</sup>.

---

<sup>1016</sup> SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ, Pablo, *La exención...*2002, pág. 166



## V Circunstancias modificativas de la punibilidad

Como hemos manifestado con antelación la punibilidad del delito de defraudación tributaria es de uno a cuatro años, no obstante el propio tipo señala que: « 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.»

Cabe señalar que las agravantes mencionadas con antelación, corresponden a la reforma LO 6/95, que en su exposición de motivos justifica tales agravaciones en razón de que la concurrencia de las circunstancias previstas hoy en los supuestos a) y b) respectivamente denotan una especial voluntad de defraudar y de dificultar la investigación de los hechos constitutivos del delito o que revisten especial trascendencia y gravedad por el importe de lo defraudado o por la existencia de una estructura organizativa de fraude. Ciertamente sector de la doctrina<sup>1017</sup> se ha inclinado a manifestar que dichas circunstancias son elementos constitutivos de unos tipos cualificados, atendiendo a tal criterio en razón de que las consecuencias que se desprenden de tales modalidades es mejor concebirlas como subtipos cualificados, determinando la pena a partir del marco penal correspondiente al subtipo agravado. Tal postura resulta relevante en el ámbito del error, pues si se admitiesen tales supuestos como tipos cualificados, los elementos que agravan la punibilidad quedarán sometidos al tratamiento previsto para los elementos del tipo. Ahora bien, si se tiene en cuenta que el delito de defraudación tributaria encuentra grandes similitudes con los delitos patrimoniales, en éstos las circunstancias de agravación son calificadas por la

---

<sup>1017</sup> Vid. al respecto a MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *Los delitos contra...*1995, págs. 67 y ss. De igual manera SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luís / CORTÉS BECHIARELLI, Emilio, en *Delitos contra...*2002, pág. 96

doctrina como tipos cualificados y no como circunstancias específicas agravantes<sup>1018</sup>.

No obstante diverso sector de la doctrina se ha pronunciado por señalar que dichas agravantes, son una forma de engaño que no reviste especial trascendencia, puesto que no aumenta la ilicitud del hecho ni la culpabilidad del autor<sup>1019</sup>. Criterio que nos parece más acertado, independientemente de que el propio CP, establezca en su artículo 22, aquéllas circunstancias que agravan la responsabilidad criminal, estas no son más que un mero catálogo que no constituye un *numerus clausus*, ya que en la parte especial podemos encontrar diversos supuestos especiales- elementos típicos accidentales-, que agravan la pena<sup>1020</sup>, como lo es el párrafo segundo del propio artículo 305 CP. La concurrencia de estos elementos típicos accidentales, no es necesaria para la existencia del delito, sino solo concurren en la modificación de la gravedad del delito, sin embargo que dichos elementos accidentales no afecten la existencia del tipo no quiere decir que afecten a elementos esenciales del delito, aumentando o disminuyendo su cantidad<sup>1021</sup>.

En el primer supuesto de la agravación de la pena que radica en la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. Cabe decir que en este supuesto, la agravación de la pena se justifica en razón de que la utilización de testaferros trae aparejado que se facilite la comisión del delito, puesto que con tal maniobra se le dificulta gravemente a la Hacienda pública el conocimiento del verdadero evasor de los tributos debidos, puesto que queda oculto el verdadero obligado tributario, en este sentido se puede decir que a través de la utilización de testaferros se logra más fácilmente el ocultamiento no tanto del hecho delictivo, como del obligado

---

<sup>1018</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *loc. cit.*

<sup>1019</sup> Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO, Silvina, *Delitos contra...*2000, pág.78

<sup>1020</sup> MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal...*, 2002, pág. 596

<sup>1021</sup> MIR PUIG, Santiago, o.u.c., pág. 597

tributario, que a la postre es el sujeto activo del delito, con la inclusión de esta agravante se trata de resolver uno de los grandes problemas que se dio con la legislación anterior. Esta agravante nace a partir de los casos que se presentaron sobre la cesión de créditos, en el que utilizaban interpósitas personas con el fin de lograr la defraudación. Por lo que se manifestaban como titulares de la cesión a personas ausentes, fallecidas, o individuos carentes de patrimonio que no se correspondían en modo alguno con los verdaderos titulares de la cesión, evitando con ello la declaración de los intereses percibidos como consecuencia de dicha cesión<sup>1022</sup>.

Tal agravante, no se debe limitar únicamente a la interposición de personas físicas sino que también abarca a personas jurídicas, ello tiene su razón de ser en el sentido de que son precisamente las operaciones de ingeniería financiera las que se dan a menudo en este tipo de delitos, dando lugar a las sociedades pantalla o fachadas. En el ámbito jurisprudencial, se ha condenado a los representantes de las sociedades que al amparo de otra sociedad han causado un perjuicio a la Hacienda pública, una aclaradora sentencia al respecto es la 774/2005, de la AP de Valladolid, (ponente: Ángel Santiago Martínez García), que en lo conducente señaló que: «...lo que se hizo fue interponer de forma aparente a una sociedad (Ferule), a fin de que asumiera parte de las plusvalías generadas, y que respecto a esa parte de los incrementos patrimoniales quedara oculta la identidad del verdadero obligado tributario, que era Vimascon, SL, de ahí que sea de aplicación el subtipo agravado antes citado. Por otra parte, debemos observar que, en contra de lo que se alega por la defensa, el cambio del sujeto pasivo en los impuestos no resulta indiferente para la Hacienda Pública dado que la desviación de las bases imponibles de una a otra empresa, no es inocua; en principio, a efectos del Impuesto de Sociedades, lo que dejaría de ganar Vimascon, SL, lo ganaría Feruce, y a efectos del IVA, lo que dejaría de ingresar Vimascon, SL lo ingresaría Feruce, pero según las comprobaciones efectuadas, la plusvalía formalmente

---

<sup>1022</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *Los delitos contra...*1995, págs. 69 y ss., en el mismo sentido BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO, Silvina, *Delitos contra...*2000, págs.78 y ss

obtenida por Feruce y el IVA que ha repercutido, derivados de su posible interposición en el proceso de adquisición de las fincas, no resultan fiscalmente perjudiciales para Feruce, dado que se verían compensadas por los gastos e IVA soportado, consignados por Feruce en sus declaraciones, que conforme nos informa la Hacienda Pública ascienden a 426.446.813 ptas. y 33.687.928 ptas., respectivamente, por lo que no se pueden compartir los argumentos de la resolución recurrida que pretenden soslayar esta realidad. Nos encontramos, en consecuencia, ante unos incrementos patrimoniales obtenidos por Vimascon, SL respecto de los cuales la inspección fiscal ha advertido (y así ha quedado acreditado en la causa), que el contribuyente los había ocultado en la anualidad fiscal de 1999, interponiendo a una sociedad «pantalla» que es Feruce, SL, habiéndose procedido en la acusación (y en el relato de esta Sentencia) a incluir tales incrementos patrimoniales en la base imponible del Impuesto de Sociedades de Vimascon, SL y a la realización del nuevo cálculo de la cuota correspondiente a tal impuesto, con su correspondiente reflejo en el devengo del impuesto del IVA, y con la consecuencia de que la cantidad eludida supera la cantidad objetiva, legalmente exigida, de perjuicio para la Hacienda Pública, para estimar que nos hallamos ante un delito del artículo 305 del Código Penal ( RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777)»

En el apartado b), se contemplan dos supuestos perfectamente diferenciables. Por cuanto hace al primero contempla la agravación de la pena en base a la trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe defraudado. Al igual que la circunstancia anterior, se agrava la pena en razón del mayor desvalor del resultado de la conducta dañosa. Sin embargo el problema que surge de tal enunciado, es que al no fijarse la cuantía en el propio CP, a partir de la cual se podría considerar que concurre tal agravamiento, conduce a que se realicen interpretaciones de diverso cariz, así podríamos decir en primer termino que la valoración inicial corresponde a la AT en el momento de valorar la existencia de un delito de defraudación tributaria. Por otra parte la valoración de la gravedad también la puede realizar el Ministerio fiscal en el momento de

formular su denuncia ante la autoridad judicial y podríamos decir que un tercer momento lo podrá volver a contemplar el enjuiciador al dictar la sentencia correspondiente al delito, por lo cual consideramos que al no fijarse un límite a partir del cual se pudiese llegar a considerar trascendente, da patente de curso a los enjuiciadores para que según su entender puedan apreciar dicha agravante, con lo que se vulnera el principio de seguridad jurídica.

Finalmente en el segundo supuesto del apartado b), consiste en la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Tal organización, como el propio enunciado lo establece que se requiere una pluralidad de obligados, lo que en este sentido ha sido consenso de la doctrina<sup>1023</sup> se debe contar con al menos tres individuos para poderse considerar como una verdadera estructura de organización. Asimismo, tal agravante puede concurrir incluso con el delito de asociación al ser admitida como organización temporal cuya estructura se realiza con tal fin, es decir de cometer el delito de defraudación tributaria<sup>1024</sup>. No obstante tal agravación parece infringir el principio *ne bis in idem* hacerle responder además por el delito de asociación ilícita en los supuestos estructura duradera<sup>1025</sup>. Esta agravante viene a dar respuesta a los supuestos ocurridos en la legislación anterior en cuanto a los fraudes que se presentaban en el IVA, IS, e IRPF, donde a través de empresas ficticias que se organizaban bien de forma temporal, o con un fin permanente para emitir facturas falsas para su posterior utilización en la defraudación por las empresas adquirentes<sup>1026</sup>.

---

<sup>1023</sup> Vid. por todos MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *Los delitos contra...*1995, pág. 70

<sup>1024</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *op. cit.*, 1995, pág. 71

<sup>1025</sup> SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luís / CORTÉS BECHIARELLI, Emilio, en *Delitos contra...*2002, pág. 97

<sup>1026</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *loc. cit*

**CAPÍTULO IX**  
**CONSUMACIÓN Y FORMAS IMPERFECTAS**  
**DE EJECUCIÓN EN EL DELITO TRIBUTARIO**

## I. La consumación en el delito tributario

Antes de abordar la específica problemática de la consumación en el delito de defraudación tributaria, nos resulta necesario señalar *prima facie*, la distinción entre consumación y terminación, puesto que ambos conceptos suelen ser confundidos por los elementos comunes que ambos presentan. En este contexto podemos señalar que la consumación se produce cuando se cumplen con la totalidad de los elementos del tipo<sup>1027</sup>. Mientras que la terminación tiene lugar cuando el autor ha alcanzado su propósito. Sin embargo en diversos casos se llega a presentar la terminación y consumación en el mismo momento. No obstante, hay diversos supuestos en los que la consumación se presenta en momento diverso al de la terminación del delito. Supuestos que se clasifican de la siguiente manera<sup>1028</sup>:

a) Delitos de consumación anticipada

b) Delitos en los que la terminación sucede a la consumación. Está caracterizado por la estructura reiterativa de los tipos (delitos permanentes, de dos actos o tipos con numerosos actos individuales)

c) Aquéllos casos en los que el resultado final o total se ha obtenido a través de acciones que ya no se corresponden en sentido formal con la descripción del tipo.

d) Finalmente aquéllos casos en los que existe una unidad natural de acción

Esta diferenciación entre la consumación y terminación, tiene especial relevancia en el ámbito práctico, puesto que en el lapso que se produce, entre la

---

<sup>1027</sup> JESCHECK, Hans-Henrich / WEIGEND, Thomas, *Tratado de Derecho...*2002, pág. 556

<sup>1028</sup> JESCHECK, Hans-Henrich / WEIGEND, Thomas, *loc. cit.*

consumación y terminación, cabe todavía la figura de la participación. Por otra parte al autor todavía se le pueden imputar aquéllos elementos cualificadores del tipo que realice durante ese período<sup>1029</sup>. Ahora bien, en el ámbito de la prescripción, ésta empezará a correr con la simple terminación del hecho. Una vez hecha, la correspondiente aclaración entre un delito consumado y la terminación del mismo, vamos a referirnos sobre la compleja casuística del delito de defraudación fiscal, ya que es de vital importancia establecer claramente cuando se tiene por consumado este delito, puesto que en este ámbito, se fija además de la prescripción, el inicio del ámbito propio de eficacia de la causa de supresión de la pena prevista en el artículo 305.3 del CP<sup>1030,1031</sup>

Como señalamos con antelación<sup>1032</sup>, la consumación de un delito tiene lugar cuando se cumple con la totalidad de los elementos del tipo, situación que en la defraudación tributaria, no tiene pacífica solución, puesto que precisamente para poder establecer cuando se consuma este delito, es necesario tener en consideración algunos puntos esenciales. Así en primer término debemos establecer si nos encontramos ante un delito de lesión, de peligro o la infracción de un deber. Por otra parte, se debe de distinguir si este delito se consuma en un solo acto o se requiere una pluralidad de actos para su consumación. De igual manera resulta necesario ver las diferentes modalidades típicas que el propio tipo señala<sup>1033</sup> -elusión, obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales-, puesto que cada una de ellas presenta casuísticas diversas que van a diferir en el momento de la consumación. Finalmente se debe de tomar en consideración un aspecto extrapenal, el cual es el sistema de gestión que presenta

---

<sup>1029</sup> Vid. JESCHECK, Hans-Henrich / WEIGEND, Thomas, *op. cit.*, pág. 557

<sup>1030</sup> MARTÍNEZ- BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Los delitos contra la...*1995, pág. 149

<sup>1031</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «Consumación y prescripción del delito fiscal» en *Actualidad Penal. Revista semanal técnico-jurídica de Derecho penal*, No. 10, del 6 al 12 de marzo, La Ley, Madrid, 2000, pág. 219

<sup>1032</sup> Vid. *infra*

<sup>1033</sup> Vid. al respecto C.III. I. C)



el tributo defraudado, esto es, si dicho tributo es gestionado a través de la liquidación o autoliquidación.

En lo referente al primer supuesto consistente en encontrarnos ante un delito de peligro, de lesión o ante la infracción de un deber, es necesario hacer las siguientes precisiones. Si bien entendemos que el delito de defraudación tributaria constituye un de los tipos llamados de lesión, puesto que se requiere la producción de un perjuicio para la Hacienda pública -que entre nosotros es doctrina mayoritaria-<sup>1034</sup>, esto *per se* no constituye la base de fundamentación de este delito, ya que como ha quedado de manifiesto<sup>1035</sup> el bien jurídico tutelado en el tipo no se queda en la protección del importe de las cuotas tributarias impagadas, es decir en la concreta lesión del patrimonio de la Hacienda pública<sup>1036</sup>. Bajo tal planteamiento podemos señalar que la defraudación tributaria no se configura únicamente por la producción del resultado material, sino que además es necesario que el sujeto infrinja su deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento del gasto público<sup>1037</sup>. En este sentido, podemos decir que el delito de defraudación tributaria se configura a través de actos concretos de organización, la infracción a los deberes tributarios y también con la producción del perjuicio<sup>1038</sup>.

A mayor abundamiento, en el ámbito de la infracción del deber ésta existe cuando hay una relación entre el autor y el bien, es decir estamos ante la presencia de una responsabilidad a causa de la lesión de un deber solidario e

---

<sup>1034</sup> Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO, Silvina, *Delitos contra...*,2000, pág. 87; RANCAÑO MARTÍN, María Asunción, *El delito...*, 1997, pág. 76; MUÑOZ BAÑOS, Cipriano, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda pública*, 2<sup>da</sup>, ed., Edersa, Madrid, 1999, pág. 436; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luís / CORTÉS BECHIARELLI, Emilio, en *Delitos contra...*2002, pág. 77; MORILLAS CUEVA, Lorenzo, «Delitos contra...», 1999, pág. 227; MORILLO MÉNDEZ, Antonio, *Infracciones, sanciones ...* pág.296

<sup>1035</sup> Vid. C. VI. I. B). b)

<sup>1036</sup> ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, «El delito fiscal en los tributos autoliquidados» en *RTT*, N<sup>o</sup>77, Abril-Junio, AEDAF, Madrid, 2007, pág. 65

<sup>1037</sup> RODRÍGUEZ LÓPEZ, Pedro, *Delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social*, Bosch, Barcelona, 2008, pág. 133

<sup>1038</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, *El nuevo escenario...*, 2005, pág.71

institucionalmente asegurado<sup>1039</sup>. Así, podemos decir que la infracción del deber se desprende del quebrantamiento del rol del ciudadano que no gestiona su ámbito de organización de manera correcta y por tanto quebranto de manera fehaciente las expectativas -que en el caso de la defraudación tributaria-, como contribuyente estaban depositadas en él<sup>1040</sup>. En los delitos de infracción del deber la responsabilidad del autor se va a determinar a través del *status*, y no así por medio de su ámbito de organización, ya que es precisamente el *status* el que fundamenta, un deber especial en *sensu stricto*<sup>1041</sup>.

Por lo que respecta a las posturas que conciben al delito tributario como un delito de peligro<sup>1042</sup>, cabe decir que tales planteamientos no son de recibo, ya que lo que caracteriza a estos delitos es que la acción realizada supone *per se* una amenaza con cierta intensidad para el objeto de la acción<sup>1043</sup>. Situación que en la defraudación tributaria no acontece, ya que la configuración del tipo no acontece con la sola presentación de una declaración inexacta, incompleta o incluso la total falta de declaración, es decir el incumplimiento del deber subjetivo para con la AT. Sino que, como ha quedado apuntando con antelación, en la defraudación tributaria se requiere la existencia de un perjuicio patrimonial, lo que fundamenta el injusto como un elemento del tipo objetivo en el delito de defraudación tributaria<sup>1044</sup>.

---

<sup>1039</sup> JAKOBS, Günther, *Derecho penal...*1997, pág.266

<sup>1040</sup> Vid. ampliamente a POLAINO ORTS, Miguel, «Delitos tributarios e imputación objetiva. Reflexiones al hilo del art. 15 de la Ley penal tributaria argentina» en URRESTI, Esteban J. / COMES, Fabiana L.(dirs.), *El delito fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, Ad-Hoc, Argentina, 2008, pág.391

<sup>1041</sup> JAKOBS, Günther, *o.u.c.*, pág. 267

<sup>1042</sup> Vid. por todos BACIGALUPO ZAPATER, Enrique,«El delito fiscal», en BACIGALUPO ZAPATER, Enrique (dir.), *Curso de Derecho penal económico*, 2<sup>da.</sup>, ed., Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005, pág. 480 y ss. El mismo en «El delito...1979, pág.93

<sup>1043</sup> ROXIN, Claus, *Derecho penal...*,1999, pág.336

<sup>1044</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «Consumación y...2000, pág. 220

Respecto a la unidad o pluralidad de acciones, estas modalidades del tipo se han definido por lo que hace al primero de ellos como aquél delito que requiere de una sola acción en el hecho. Mientras que los de varios actos requieren dos o más acciones en el hecho delictivo<sup>1045</sup>. En el ámbito específico del delito de defraudación tributaria, no es necesario realizar ciertas matizaciones al respecto, dada la complejidad de las normas tributarias en cuanto a la gestión específica de la naturaleza de los impuestos. Así en primer lugar debemos de atender a los tributos de consumación instantánea o no periódicos, mismos que se caracterizan en que el presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza en un determinado período<sup>1046</sup>. De lo que se deduce que el no pago de la deuda tributaria requiere un comportamiento único del sujeto pasivo del impuesto<sup>1047</sup>, lo que no presenta mayor complejidad, pues esta claro que nos encontramos ante un supuesto que requiere una sola acción para su configuración. Sin embargo, el problema surge en aquellos supuestos en los que se exige una declaración periódica en periodos impositivos inferiores al año natural. En este sentido el propio tipo establece una regla para efectos de la determinación temporal de la cuantía<sup>1048</sup>, si bien dicha regla determina claramente cuando nos encontramos ante una o varias acciones, no así señala la determinación de la propia cuantía<sup>1049</sup>.

Cabe mencionar que en la defraudación de tributos periódicos se deben de tomar como delitos de unidad de acción, no obstante que fácticamente no sea así, puesto que la unidad de acción típica no corresponde con la unidad de acción en

---

<sup>1045</sup> Cfr. ROXIN, Claus, *Derecho penal...*,1999, pág.337

<sup>1046</sup> QUERALT, Juan Martín / LOZANO SERRANO, Carmelo / TEJERIZO LÓPEZ, José M. / CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 19<sup>ed.</sup>, Tecnos, Madrid, 2008, pág. 89

<sup>1047</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *op.cit.*, pág. 222

<sup>1048</sup> Artículo 305.2, establece que: «A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, 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. 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».

<sup>1049</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *loc. cit.*

sentido natural<sup>1050</sup>, sin embargo el propio legislador establece la ficción jurídica de dicha unidad al señalar que: «... 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...». De lo anterior se desprenden dos reglas muy claras para tener por realizado el delito. La primera de ellas se refiere a aquéllos tributos como el IRPF, que es un impuesto que se conforma a través de un hecho imponible que se produce a lo largo de un tiempo que la propia ley que lo regula determina, por lo que siempre se fija un periodo impositivo a lo largo del que se van integrando en el propio hecho imponible los diferentes elementos que lo integran<sup>1051</sup>, es decir nos encontramos ante un impuesto periódico ya que su propio hecho imponible – renta como el consumo más el ahorro del contribuyente pasivo durante el periodo impositivo fijado por la ley<sup>1052</sup>- tiene carácter sucesivo y tiende a producirse de manera continuada<sup>1053</sup>, que se declaran anualmente, mientras que en aquellos tributos que no alcancen un periodo impositivo o de declaración mínimo de doce meses, se tomará la cuantía total del año natural, *verbigratia* en el IVA que se trata de un impuesto instantáneo de declaración periódica, es decir se agota en su propia realización, de modo que se devenga el impuesto en ese mismo momento, sin perjuicio de que a efectos formales existan períodos de liquidación en los que se va a ingresar la cuota global correspondiente a la suma de todos los impuestos devengado durante ese periodo<sup>1054</sup>.

Finalmente en lo que se refiere a las modalidades de la conducta, para efectos de determinar el momento de la consumación, es necesario realizar su estudio en conjunto con los supuestos de liquidación o autoliquidación, ya que

---

<sup>1050</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *loc. cit.*

<sup>1051</sup> ESEVERRI, Ernesto, *Derecho Tributario PG*, tirant lo blanch, Valencia, 2006, pág.280

<sup>1052</sup> CAZORLA PRIETO, Luis M<sup>a</sup> / Peña Alonso, José Luis, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas.Ley 40/1998 y su reglamento*, Aranzadi, Navarra, 1999, pág.49

<sup>1053</sup> GARCÍA BERRO, Florían, «El impuesto sobre la renta de las personas físicas (I), en PÉREZ ROYO, Fernando (dir.), *Curso de Derecho tributario. PE.*, 2<sup>da</sup> ed.,Tecnos, Madrid, 2008, pág.77

<sup>1054</sup> CUBERO TRUYO, Antonio, «El impuesto sobre el valor añadido (I)», en PÉREZ ROYO, Fernando (dir.), *Curso de Derecho tributario. PE.*, 2<sup>da</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2008, pág. 652

dichas modalidades varían dependiendo de la circunstancia de liquidación del tributo. Mismos que analizaremos a continuación.

### **A) Consumación en los supuestos de liquidación ordinaria**

Nos resulta necesario para efectos de poder establecer la consumación en el delito de defraudación tributaria, además de tomar en consideración las propias reglas establecidas en Derecho penal, tomar en consideración el tipo de tributo defraudado, así como el concepto y clase de liquidación de éste<sup>1055</sup>. Así el artículo 101.1 LGT, señala que: «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. La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento». Por lo que se pueden entender que los fines principales de la liquidación son por una parte fijar exactamente la cuantía de la prestación a exigir por la AT y por otro exigir la devolución o compensación en el caso procedente a la AT<sup>1056</sup>.

En este sentido podemos entender que el acto de liquidación es aquella manifestación unilateral de la AT, sobre la cuantía debida procedente de una obligación tributaria, a través de la cual se ejerce la pretensión de cobro, en la que se indica al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el cual se deberán efectuar los pagos<sup>1057</sup>. Ahora bien, en lo que se refiere específicamente a

---

<sup>1055</sup> Respecto a la liquidación tributaria *vid.* ampliamente DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, Promociones y publicaciones universitarias, Barcelona, 1989, *passim*.

<sup>1056</sup> QUERALT, Juan Martín / LOZANO SERRANO, Carmelo / TEJERIZO LÓPEZ, José M. / CASADO OLLERO, Gabriel, *o.u.c.*, pág. 346

<sup>1057</sup> QUERALT, Juan Martín / LOZANO SERRANO, Carmelo / TEJERIZO LÓPEZ, José M. / CASADO OLLERO, Gabriel, *loc. cit.*

aquéllos tributos de liquidación ordinaria podemos decir que en estos supuestos se requiere que la liquidación la realice la propia AT, en la que se determine la cuantía que engloba la deuda tributaria<sup>1058</sup>. 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 impuesto<sup>1059,1060</sup>. Cabe señalar que en la liquidación ordinaria en lo que atañe a la consumación, realmente no presenta problemas en su determinación, puesto que en estos casos existe unanimidad en señalar que la consumación en estos casos se configura cuando el sujeto realiza de manera efectiva el ingreso de la deuda por la cantidad que la propia AT le ha señalado como consecuencia de su declaración -falsa- realizada en el período correspondiente o en los casos de omisión de declaración se produce una vez que ha transcurrido el plazo para el ingreso<sup>1061</sup>. No obstante de la apreciación anterior, es necesario matizar que se deberá esperar al último día del periodo para el pago de la deuda para efectos de considerar consumada la defraudación, puesto que hasta ese momento cabrá el desistimiento voluntario<sup>1062</sup>. Finalmente, en los supuestos de tributos de liquidación ordinaria, la consumación se produce hasta el momento en que transcurra el último día del plazo de ingreso de la deuda tributaria<sup>1063</sup>.

---

<sup>1058</sup> Vid. artículo 128 LGT, en el que se establece: «...1. Cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional. 2. La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad.» (cursivas añadidas)

<sup>1059</sup> Un claro ejemplo de liquidación ordinaria lo podemos ver en el impuesto de de Sucesiones y Donaciones, no obstante solo afecta a la modalidad de sucesiones. Vid. en PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos...*, 1986, pág.171

<sup>1060</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, *o.u.c.*, pág. 21 y ss

<sup>1061</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos, *Los delitos contra ...*1996, pág. 158

<sup>1062</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *op. cit.*, 1986, pág.171

<sup>1063</sup> APARICIO PÉREZ, Antonio, *Delitos contra...*1990, pág.102

Debemos de tomar en consideración que la liquidación tiene un mero carácter declarativo<sup>1064</sup>, por lo que se puede entender que la deuda que tiene el sujeto pasivo del tributo para con la Hacienda pública no nace de la liquidación que haya practicado la AT, sino más bien, el delito se termina en el momento en el que se elude el pago debido o se omite manifestarlo a la Hacienda pública. Por lo que consideramos que si en la liquidación al comunicarse a la AT el hecho imponible y éste se realizó con el fin de provocar error y así eludir el pago del tributo correspondiente, la ejecución del hecho delictivo se inicia precisamente en ese momento, por lo que la consumación se presenta en el momento en que se realiza el pago incorrecto del tributo o con el impago en aquéllos supuestos de omisión de la declaración.

En este sentido se ha pronunciado la STS 643/1999 de 30 de abril, (ponente: Cándido CONDE-PUMPIDO TOURÓN), que en lo que aquí interesa dispone que: « 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,

---

<sup>1064</sup> Vid. al respecto a QUERALT, Juan Martín / LOZANO SERRANO, Carmelo / TEJERIZO LÓPEZ, José M. / CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho...*2008, págs.346 y ss.

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.»

Opinión contraria a la aquí señalada es la que manifiesta que el momento exigible para el ingreso de lo debido presupone *ex ante* la existencia de una liquidación definitiva<sup>1065</sup>, puesto que sólo de esta manera es posible determinar la cuantía de la deuda tributaria, con lo cual también se determina el monto de la defraudación. Tal planteamiento no es de recibo, en tanto que se confunden los términos de liquidación definitiva con liquidación firme –en el que entra también la liquidación provisional–, asimismo no resulta exigible la existencia de una liquidación para la formulación de pago<sup>1066</sup>. Máxime que el anterior artículo 120 de la derogada LGT,-hoy artículo 101.2 LGT vigente<sup>1067</sup>- en el que sustancialmente sustenta su postura no establece que la liquidación definitiva provoque la exigibilidad de la deuda<sup>1068</sup>

---

<sup>1065</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO, Silvina, *Delitos contra...*,2000, págs. 88 y ss.

<sup>1066</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos...*, 1986, pág.170

<sup>1067</sup> Artículo 101 «... 2. *Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.* 3. *Tendrán la consideración de definitivas: Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo. Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.* 4. *En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales...*» (cursivas añadidas)

<sup>1068</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, o.u.c., pág.170



## B) Consumación en la autoliquidación

A diferencia de las liquidaciones ordinarias, en los tributos que se autoliquidan<sup>1069</sup> no exigen por parte de la AT un acto administrativo de liquidación, sino más bien el sujeto pasivo del impuesto u obligado tributario además de declarar el hecho imponible generador del adeudo, debe de igual manera cuantificar éste último, de acuerdo con las normas *ad hoc* al tributo correspondiente.

Cabe señalar, en lo que respecta al ámbito de gestión de la Administración en la autoliquidación conlleva en gran medida que el estado de ignorancia en el que se encuentra la AT en relación con la deuda de aquéllos tributos que le corresponde cobrar, es una situación asumida plenamente por el propio legislador<sup>1070</sup>, ya que al establecer un sistema tributario basado preferentemente en la autoliquidación –los tributos más significativos como el IRPF, IV, IS, entre otros, se basan en este sistema-, se renuncia en cierta forma a la potestad de comprobación e investigación sobre la veracidad de lo declarado.

---

<sup>1069</sup> El artículo 120 de la LGT, señala que: «...1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. 2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda. 3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación. Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.» (cursivas añadidas)

<sup>1070</sup> Vid. al respecto a SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo, «El elemento «fraude»...», pág. 118

Si bien, a esto último se le podría objetar que la propia LGT, establece mecanismos de comprobación<sup>1071</sup>, esto no es garantía de que dicha comprobación siempre se realice, antes bien en la mayoría de las autoliquidaciones, éstas no alcanzan el termino de definitivas en el sentido que requiere el artículo 101.3 LGT, en el que, para poder alcanzar tal condición, es necesario que se practique el procedimiento de comprobación e investigación de aquéllos elementos que constituyen la obligación tributaria. De lo que se desprende que aquellas liquidaciones no definitivas no se podrán revisar una vez que haya transcurrido el derecho de la AT para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación<sup>1072</sup>. En definitiva consideramos que en el sistema de autoliquidación lo que en gran medida importa es que en el curso de la labor de investigación se detecte un particular animo de ocultación de aquellos hechos o datos que forman parte de la autoliquidación<sup>1073</sup>, por lo que en este sentido podemos estar plenamente de acuerdo con SÁNCHEZ-OSTIZ, cuando señala que parece que el deber del contribuyente para con la Hacienda pública consiste en sacarla de su ignorancia<sup>1074</sup>.

---

<sup>1071</sup> El artículo 117. de la LGT, se refiere a la gestión tributaria, en el que señala que: «1. *La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: a). La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria. b). La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria. c). El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento. d). El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria. e). La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales. f). La realización de actuaciones de verificación de datos. g). La realización de actuaciones de comprobación de valores. h). La realización de actuaciones de comprobación limitada. i). La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas. j). La emisión de certificados tributarios. k). La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica. l). La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios. m). La información y asistencia tributaria. n). La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación. 2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en su normativa de desarrollo.» (cursivas añadidas)*

<sup>1072</sup> ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *Fraude y delitos fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008, pág. 39

<sup>1073</sup> ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *loc. cit.*

<sup>1074</sup> SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo, «El elemento «fraude»...», pág. 121

Una vez planteado lo anterior, nos referiremos cuando, es que se consuma el delito de defraudación tributaria en la autoliquidación. Como quedo precisado una de las características de la autoliquidación es precisamente que el obligado tributario además de declarar el hecho imponible, cuantifica lo debido a la AT. En este sentido podemos señalar *prima facie* que en estos supuestos el delito se consuma con el impago en el último día del período voluntario de ingreso<sup>1075</sup>. Ahora bien, si el vencimiento para el abono del tributo debido coincidiese con un día inhábil, el vencimiento quedará trasladado al día hábil siguiente, según lo dispone el artículo 11.2 del RGR. Ahora bien, para efectos de poder estar en condiciones de saber cuando se vence el plazo para el pago del tributo autoliquidado, debemos nuevamente atender a la normativa específica de cada tributo<sup>1076</sup>.

Ahora bien, la polémica respecto a la consumación en los tributos que se deben de autoliquidar, en el supuesto de modalidad activa de comisión, radica primordialmente si el delito se consuma con la simple presentación de la declaración-liquidación<sup>1077</sup> o antes bien, debemos de entender que se consuma hasta el último día del período voluntario de ingreso<sup>1078</sup>. Los que defienden que la consumación se agota con la presentación de la declaración-liquidación, argumentan que, en razón de que el propio sistema tributario, al establecer en la figura de la autoliquidación, la deuda debida debe ser cubierta de manera simultánea<sup>1079</sup>. Respecto a sus consecuencias prácticas, éstas consisten principalmente en que en la declaración-liquidación no cabe el desistimiento voluntario, además de que el cómputo de la prescripción, empezara a correr desde

---

<sup>1075</sup> Vid. al respecto a MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*1982, pág. 349

<sup>1076</sup> En este sentido el artículo 62.1 LGT, señala que: «...*Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo*» (cursivas añadidas)

<sup>1077</sup> Vid. por todos MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos, *El delito...*1982, pág.349

<sup>1078</sup> Vid. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio / FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre ...* 1994, pág.72

<sup>1079</sup> Entre otros GRACIA MARTÍN, Luís, *La infracción de deberes...*1990, pág.110

el día de la presentación de la declaración-liquidación<sup>1080</sup>. Por lo que respecta al planteamiento de que la consumación en el delito de defraudación tributaria en su modalidad de elusión activa, se da una vez expirado el plazo legal voluntario para la realización del pago, señalan que antes de ésta no se puede haber consumado en razón de que el sujeto aún se puede desistir de manera voluntaria a través de una declaración complementaria<sup>1081</sup>.

Consideramos que la posición doctrinal que se inclina por señalar que la consumación en el delito de defraudación tributaria, en la autoliquidación nace cuando se presenta la declaración-liquidación, resulta inexacta. Bien, esto se sustenta así por diversos motivos. En primer lugar respecto al argumento de que la deuda tributaria en estos supuestos se debe de cubrir en el momento de la presentación de la declaración-liquidación, deviene erróneo, pues la propia LGT establece, mecanismos para que el deudor tributario pueda realizar el pago aplazado o fraccionado<sup>1082</sup>. En segundo lugar por lo que hace a que no se puede plantear el desistimiento voluntario, aunque si cabe la causa de anulación de la

---

<sup>1080</sup> Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Los delitos contra...*1995, pág. 154

<sup>1081</sup> RODRÍGUEZ LÓPEZ, Pedro, *Delitos contra...*2008, pág.133; en el mismo sentido BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio / FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre...* 1994, págs.72 y ss.

<sup>1082</sup> Artículo 65 LGT 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 deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados. Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas 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. 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.

punibilidad<sup>1083</sup>. Consideramos que no existe razón, para no establecer la figura del desistimiento de la tentativa, pues si bien en ambas instituciones producen la impunidad<sup>1084</sup>, cada una de ellas es independiente y no por ello resultan incompatibles.

En el ámbito jurisprudencial, de igual manera, se inclinan por la teoría de la consumación hasta el vencimiento del pago voluntario del tributo defraudado. En este sentido se pronunció la STS 643/2005 de 19 mayo, (ponente: José Antonio MARTÍN PALLÍN), que al efecto señala: «En todo caso, lo verdaderamente importante es determinar el momento en que la deuda tributaria derivada del pago de la renta de las personas físicas era exigible al cumplirse el vencimiento de los plazos legalmente establecidos para hacer la declaración-liquidación tributaria. Al tratarse del impuesto de la renta de las personas físicas de cantidades imputables al año 1991 el momento en que debía hacerse la declaración-liquidación es el que determina la consumación del delito a partir del cual se comienza a contar el plazo o período de prescripción. Este momento era el 20 de junio de 1992 por lo que la presentación de la querrela por parte del Ministerio Fiscal estaba dentro del plazo e interrumpía la prescripción.»

De igual manera, en la STS 751/2003 de 28 de noviembre, (ponente: Candido CONDE-PUMPIDO TOURÓN): «En consecuencia no cabe establecer

---

<sup>1083</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *loc. cit.*

<sup>1084</sup> El artículo 16.2 CP, por cuanto hace al desistimiento de la tentativa señala que: «Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado 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 o falta». (cursivas añadidas), Mientras que el levantamiento de pena el propio tipo de defraudación tributaria lo contempla en su apartado 4, mismo que establece: «Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de 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 cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias». (cursivas añadidas)

diferencias en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación. Tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma 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. En consecuencia, en los supuestos de autoliquidación, como el que nos encontramos, el «dies a quo» o momento en el que se inicia la prescripción es el día en que concluye el período voluntario de declaración.»

Ahora bien, respecto a la modalidad de defraudación tributaria consistente en la obtención indebida de devoluciones y en el disfrute de beneficios fiscales, cabe decir que por lo que hace a la primera modalidad, ésta se consuma cuando se produce el desplazamiento patrimonial por la AT, puesto que como expresamente señala el tipo se requiere la obtención de la devolución, situación que consideramos se materializa, cuando la Hacienda pública realiza la entrega material de la devolución<sup>1085</sup>. Por lo que respecta a la modalidad de disfrute indebido de beneficios fiscales, 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 con por tanto, es hasta ese momento en que se consuma el delito.

Finalmente en la modalidad de retenciones y en los ingresos a cuenta de retribuciones en especie, el delito se consuma cuando termina el plazo trimestral o semestral que según los casos establece la ley del tributo correspondiente, sin que se hayan realizado los ingresos debidos.

---

<sup>1085</sup> Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Los delitos contra...*1995, pág. 158; en el mismo sentido PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos...*, 1986, pág.175

## II. Problemática de la tentativa en el delito tributario

El instituto de la tentativa se encuentra regulada en el artículo 16 del CP, que al efecto señala que: «1. 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. 2. Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado 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 o falta. 3. Cuando en un hecho intervengan varios sujetos, quedarán exentos de responsabilidad penal aquél o aquéllos 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 o falta.».

De la definición, establecida por el propio CP, cabe extraer algunas consideraciones. En primer lugar, para poder fundamentar la existencia de la tentativa se requiere que el sujeto inicie la ejecución de un delito a través de hechos exteriores, lo que hace pensar *prima facie* que la tentativa no cabe, en los delitos de omisión, puesto que la tentativa contiene una voluntad activa, resultaría entonces incongruente hablar de ella en la no realización. Sin embargo, en el caso específico del delito de defraudación tributaria, no se presenta tal problemática puesto que en la defraudación tributaria su comisión es eminentemente dolosa, lo que supone un omitir consciente por parte del sujeto, lo cual necesita demostrarse, y para ello hay que partir de la existencia del dolo de omisión en el sentido de

rechazo interno positivo de la acción prescrita<sup>1086</sup>. En segundo lugar la propia redacción del artículo 16 del CP, exige que los actos puestos en marcha objetivamente puedan producir un resultado, por tanto se desechan de plano aquellos actos externos que no suponen la producción de un resultado. Así podemos decir que la tentativa sólo esta compuesta por actos ejecutivos dirigidos a la realización del delito<sup>1087</sup>, pues si bien es cierto que la tentativa requiere actos de ejecución, es necesario determinar cuando comienzan dichos<sup>1088</sup>.

Uno de los puntos de observación y estudio del Derecho penal es precisamente la conducta que excede del riesgo permitido, ya que las normas prohíben un comportamiento semejante. Situación que se presenta en la tentativa, puesto que aquí también se supera el riesgo permitido, por lo que, lo contrario al Derecho penal reside homogéneamente, tanto en el caso de la consumación como en el de la tentativa, en el quebrantamiento de la norma que en ambas se produce de un modo completo. No obstante que en tal quebrantamiento de la norma se objetivice más intensamente en la consumación que en la tentativa, puesto que en en la primera el quebrantamiento es ya pleno en el sentido de que la norma fue realmente infringida y no se limitó el sujeto<sup>1089</sup>.

En el ámbito específico del delito tributario, cierto sector de la doctrina no admite la existencia de la tentativa, por entender que contradice en gran medida la propia naturaleza del delito, asimismo argumentan que en las las sanciones administrativas recogidas en la LGT, solo se sancionan los actos consumados y por

---

<sup>1086</sup> KAUFMANN, Armin, *Dogmática en los delitos de omisión*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 222

<sup>1087</sup> En este sentido FARRÉ TREPAT, Elena, *La tentativa de delito. Doctrina y jurisprudencia*, Bosch, Barcelona 1986, pág. 140, de igual manera PÉREZ FERRER, Fátima, *El desistimiento voluntario de la tentativa en el Código penal español*, Dykinson, Madrid, 2008, pág. 68

<sup>1088</sup> *Vid.* ampliamente al respecto a PÉREZ FERRER, Fátima, *El desistimiento...*2008, págs. 69 y ss.

<sup>1089</sup> Cfr. JAKOBS, Günther, «El desistimiento como modificación del hecho» en *Estudios ...1997*, trad. PEÑARANDA RAMOS, Enrique, Madrid, 1997, pág. 326



tanto no trasladándolo al ámbito penal, no es posible plantear la tentativa en el delito de defraudación tributaria<sup>1090</sup>.

No obstante, otro sector de la doctrina pugna por considerar la existencia de la tentativa en este delito<sup>1091</sup>, opinión a la cual nos adherimos, sin embargo cabe realizar algunos matices al respecto. Si concebimos al delito de defraudación tributaria como un delito de infracción del deber, la lesión se produce precisamente por que la acción lesiva supone un injusto precisamente por el quebrantamiento de la vigencia de la norma porque lesiona un bien jurídico<sup>1092</sup>, además de que como ha quedado precisado<sup>1093</sup>, los 120.000 € son parte del tipo y por tanto una característica del resultado que debe estar cubierta por el dolo del autor, por lo que no es posible negar la existencia de la tentativa. Sin embargo, si bien, bajo un concepto meramente dogmático si es posible la existencia de la tentativa, en el ámbito práctico resulta cuestionable, por la propia y especial naturaleza que reviste la defraudación tributaria. En efecto, dada su especial conexión con la infracción tributaria, no caben ambos supuestos por ser contrario al principio *non bis in idem*, resulta prácticamente imposible la configuración práctica de la tentativa.

De igual manera, respecto a la omisión en el delito de defraudación tributaria, si tomamos como referencia que la consumación tiene lugar cuando expira el último día hábil del plazo voluntario para presentar la declaración-liquidación, no se podría presentar la tentativa de tal delito, puesto que *ex ante* del vencimiento de la presentación de la declaración liquidación, la conducta es

---

<sup>1090</sup> Vid. al respecto a GÓMEZ DEGANO Y CEBALLOS ZUÑIGA, José Luis, «El delito fiscal», en el mismo sentido del POZO LÓPEZ, Joaquín / ARNAU ZOROA, Francisco, «Anotaciones sobre el delito fiscal», ambos en *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol.I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 275 y 394 respectivamente

<sup>1091</sup> Vid. por todos a BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO SILVINA, *Delitos contra...*,2000, pág.92

<sup>1092</sup> ALCÁCER GUIRAO, Rafael, *La tentativa inidónea. Fundamento de punición y configuración del injusto*, Comares, 2000, pág. 333

<sup>1093</sup> Vid. *infra*

atípica, pues no es óbice que el *animus* defraudatorio existiese en la mente del autor desde el mismo momento del hecho imponible, ya que unade las máximas acuñadas en el Derecho penal liberal es precisamente que «el pensamiento no delinque»<sup>1094</sup>. Ahora bien, suponiendo que el autor realizó actos tendentes para poder así defraudar a la Hacienda pública, estos son meros actos preparatorios, puesto que hasta en tanto no fenezca el plazo para la presentación de la autoliquidación, todas estas actuaciones son impunes, por tanto resulta de imposible configuración la tentativa en la modalidad omisiva, ya que hasta en tanto no fenezca el plazo de presentación de la declaración-liquidación, son actos preparatorios atípicos y una vez vencido dicho plazo el delito se consuma de manera inexorable.

En sentido similar se pronuncio la AP de Granada en la sentencia 542/2005 de 26 de septiembre (ponente: Jesús FLORES DOMÍNGUEZ), que en lo que aquí interesa señaló: «...No obstante, en el caso que enjuiciamos, se da un hecho de gran trascendencia: por parte del obligadotributario se solicito el aplazamiento, incidente administrativo que en la actualidad está aun sin resolver. Este dato, es considerado erróneamente por el Juzgador a quo, como la vía idónea para simular dificultades económicas. Pero la doctrina es unánime: si solicitado el aplazamiento, es denegado, la consumación se anticipa al momento del término para el cumplimiento de la obligación tributaria. Si, en cambio, es concedido el término vendría determinado al momento dos plazos concedidos», añadiendo «No puede llegarse a la conclusión, como se hace en la sentencia recurrida de que el delito contra la Hacienda Pública por el que se acusa a mis mandantes, se ha consumado, estando aún pendiente de dictar resolución el TEA acerca del aplazamiento, debiendo de acudir en su caso a la tentativa como forma inacabada de ejecución del delito» y «como colofón este recurrente se pregunta: si se procediera al abono del impuesto en estos momentos: ¿desaparecería el delito? Es el final de un absurdo, que se une a otro tipo de reflexiones: si llegado el momento

---

<sup>1094</sup> RODRÍGUEZ YAGÜE, Cristina (coord.), *Curso de Derecho penal. PG.*, Ediciones experiencia, Barcelona, 2004, pág. 363

del pago de un impuesto de autoliquidación, el contribuyente, por diferentes razones, decide no abonar y pedir aplazamiento, con ese solo dato, ¿comete delito fiscal? La Ley le permite dicho trámite, que si es en fraude de Ley (extremo que solo puede valorarse al final del expediente administrativo), adelanta la consumación al momento del pago voluntario. Pero a nadie se le puede impedir pagar fuera del plazo, con los intereses y recargos suficientes si se ampara en la Ley». El motivo no puede prosperar. Excepción hecha de alguna opinión aislada, doctrina científica y jurisprudencia coinciden en afirmar que, cuando el delito fiscal es de omisión, como ocurre en el supuesto que nos ocupa, el delito se consuma cuando expira el último día hábil del plazo voluntario para presentar la declaración-liquidación. Ello es lógico pues, constituyendo como constituye el delito fiscal un delito de resultado, dicho día se ha producido el menoscabo del interés patrimonial de la Hacienda Pública. La solicitud del obligado tributario de un aplazamiento para pago de la deuda no puede tener como efecto transmutar la consumación en tentativa. Si el sujeto solicita un aplazamiento de pago con la intención de abonar la deuda sencillamente no cabe hablar de delito, pues falta la concurrencia del elemento subjetivo del injusto constituido por el dolo defraudatorio; dicho de otro modo, el sujeto tiene la intención de hacer efectivo el pago del tributo si bien la concurrencia de determinadas circunstancias le impiden efectuarlo dentro del plazo ordinario: ello no constituye un intento de defraudación. Ahora bien, cuando la petición de un plazo constituye un mero fraude, pues el obligado tributario no tiene intención alguna de satisfacer el pago del tributo, el delito existe y se ha consumado, pues el resultado dañoso se ha producido ya. Y, contestando a la pregunta que se hacen los recurrentes, diremos que si se procediera al abono del impuesto en estos momentos no por ello los hechos realizados perderían su tipicidad.»

#### **A) La tentativa en la modalidad de elusión del pago de tributos**

Por lo que respecta a la elusión del pago de tributos, al igual que en la consumación es necesario distinguir la modalidad de la declaración del tributo.

Así por lo que se refiere a aquellos tributos de liquidación por parte de la Administración Tributaria, la tentativa surge en el momento en que el sujeto presenta datos falsos en su declaración o si bien dichos datos no son falsos se encuentran incompletos, y *a posteriori* la Administración tributaria al liquidar el tributo se percata de la falsedad o de la información incompleta presentada por el contribuyente, antes de finalizar el período de pago voluntario<sup>1095</sup>. De igual manera, existirá la tentativa en aquéllos supuestos en los que la Administración Tributaria descubriera antes o dentro del periodo de pago voluntario que el sujeto pasivo del impuesto no presentó el acto declarativo de la realización del hecho imponible, queriendo producir por tanto error en la Administración Tributaria<sup>1096</sup>. De igual manera se podría plantear el desistimiento de la tentativa, cuando el sujeto antes de la finalización del pago en el período voluntario a pesar de no existir requerimiento alguno, presenta el acto declarativo o ingresa la cantidad debida a la Agencia Tributaria.

En los supuestos de autoliquidación al coincidir el momento de presentación de la declaración con el ingreso, no se puede aplicar la figura de la tentativa<sup>1097</sup>. Situación que se traslada a los supuestos relativos a retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie, en los que al realizarse por autoliquidación, la dificultad para apreciar la tentativa es evidente.

#### **B) La tentativa en la modalidad de obtención indebida de devoluciones y en el disfrute indebido de beneficios fiscales indebidos.**

En esta modalidad de la conducta y dado que existen diversos momentos de actuación por parte, tanto del sujeto como de la Administración Tributaria, pareciera que en un principio no existe inconveniente en aceptar la existencia de la tentativa. Esto se debe a que en la propia modalidad de obtención o disfrute

---

<sup>1095</sup> Vid. ampliamente PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos...*1986, pág. 177

<sup>1096</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *loc. cit.*

<sup>1097</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *op. cit.*, pág. 178

indebido de beneficios, el sujeto debe de presentar una solicitud, a lo que debe recaer resolución por parte de la Administración Tributaria y por último el pago o la denegación a dicha solicitud. Por tanto si la Administración Tributaria detecta la improcedencia de tal solicitud antes de realizar el pago, se configura la tentativa<sup>1098</sup>.

Ahora bien, en aquéllos supuestos de disfrute indebido de beneficios fiscales, la tentativa sólo se configura cuando haya existido acto expreso de solicitud del sujeto, y la resolución posterior de la Administración para su concesión y, siempre que la propia Administración descubra el engaño, antes de realizar el pago<sup>1099</sup>. Finalmente cabe destacar que para cierto sector de la doctrina, es posible en base a un mismo tributo la coexistencia de una elusión consumada acompañada de una defraudación por disfrute ilícito de beneficios fiscales en grado de tentativa<sup>1100</sup>.

---

<sup>1098</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *op. cit.*, pág. 179

<sup>1099</sup> AYALA GÓMEZ, Ignacio, *El delito de defraudación...*1988, pág.339

<sup>1100</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *op. cit.*, pág. 179

## **CAPÍTULO X.**

### **PRESCRIPCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. ENCRUCIJADA CON LA PRESCRIPCIÓN ADMINISTRATIVA.**

## I. Estado de la cuestión

Han pasado más de diez años desde la publicación en el BOE<sup>1101</sup>, de la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y garantías del contribuyente<sup>1102</sup>, por la que se introdujeron cambios sustanciales en la LGT. Entre otros destacan las medidas dirigidas a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios, así como aquellas otras medidas que con la finalidad de reforzar las obligaciones de la Administración tributaria en razón de agilizar las resoluciones de la propia Administración. En este sentido, se redujeron con carácter general los plazos de prescripción del derecho a la Administración tributaria para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, de la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas y de la acción para imponer sanciones<sup>1103</sup>. No obstante del paso del tiempo, la prescripción en el delito de defraudación tributaria sigue siendo tema de actualidad y constante debate. Pues si bien, de manera superficial, no tendría razón de ser, ya que el CP, en materia de prescripción resulta bastante claro al señalar en su artículo 130 que la responsabilidad penal se extingue por la prescripción del delito, y además en el artículo 131. 1, se establece que aquellos delitos cuya pena máxima sea de prisión o inhabilitación por más de tres años y que no exceda de cinco, prescribirán a los cinco años, por lo cual, en base a tales determinaciones legales, el delito de defraudación tributaria, prescribe a los cinco años. Dada la especial naturaleza de este delito, debemos atender también, al ámbito de prescripción en materia tributaria, el cual se encuentra regulado en el artículo 66 de la LGT, en el que se establece que: « 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

---

<sup>1101</sup> BOE No. 50 de 27 de febrero de 1998

<sup>1102</sup> Viegente hasta el 1 de julio de 2004

<sup>1103</sup> Vid. VALIENTE CALVO, Pilar, «Algunas consideraciones sobre la ley de derechos y garantías del contribuyente y la prescripción del delito fiscal» en *La reforma del IRPF en España*, RIEE, No. 2 y 3, Madrid, 1998, pág.549

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».

Si bien, nos encontramos ante dos figuras diversas, ello no significa que no tengan incidencia la una con la otra, pues el primer problema que se plantea es precisamente si se puede imputar un delito de defraudación tributaria de un impuesto prescrito vía administrativa. Como es lógico, las opiniones de la doctrina y la jurisprudencia se encuentran en franca contraposición. No obstante, existe consenso unánime en los efectos que presenta la prescripción, ya sea en materia penal o administrativa, la polémica surge si en la práctica tiene repercusión la prescripción tributaria en el delito de defraudación fiscal. Así tenemos en un primer plano a aquéllos que centran tal problemática en un aspecto meramente temporal<sup>1104</sup>, mientras que otros optan por señalar que el problema no radica tanto en la temporalidad heterogénea de la prescripción tributaria y penal, sino más bien en los efectos que se reconocen en la potestad liquidadora de la AT sobre la perseguibilidad del delito<sup>1105</sup>.

Consideramos necesario, antes de plantear tanto la problemática, como las posiciones existentes de la doctrina respecto a la prescripción, hacer un planteamiento genérico de dicho instituto, en relación tanto al Derecho fiscal, como al penal, para posteriormente señalar las incidencias que pueden repercutir la prescripción administrativo-tributaria en el ámbito del Derecho penal.

---

<sup>1104</sup> En este sentido BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO Silvina, *Delitos contra...*2000, págs. 112 y ss

<sup>1105</sup> CUGAT MAURI, Miriam / BAENA AGUILAR, Ángel, «Efectos del nuevo plazo de prescripción de la deuda tributaria sobre el plazo de prescripción del delito fiscal: Comentario a la STSJ Cataluña 22-1-1999 » en *RDyPP*, No.2, Aranzadi, Navarra,1999, págs 174 y ss



## II. Prescripción administrativa (especial referencia al Derecho fiscal)

La prescripción en materia tributaria suele ser definida por la doctrina como la adquisición o pérdida de un derecho por el transcurso del tiempo<sup>1106</sup>. De lo que se advierte que nos enfrentamos ante dos supuestos antagónicos, ya que en el primer supuesto se refiere a la adquisición de un derecho, el cual no tiene mayor trascendencia en el ámbito jurídico-penal. En segundo lugar, consiste en la pérdida del derecho para determinar la deuda tributaria mediante liquidación, para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, el solicitar devoluciones, devoluciones de ingresos indebidos, el reembolso del coste de las garantías; la obtención de devoluciones derivadas de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, por parte de la Administración tributaria.

Lo anterior ha llevado a plantearse que no existe una única prescripción tributaria, si no antes bien hay diversos supuestos en los que la prescripción tiene lugar, por lo que nos enfrentamos ante diversas causas de prescripción. Esto es una consecuencia lógica, de la pluralidad de situaciones subjetivas establecidas en las normas tributarias, que hacen que sea necesario que los efectos de la temporalidad sean contemplados de forma independiente y separada<sup>1107</sup>. Sin embargo consideramos que señalar la existencia de diversos supuestos de prescripción resulta un tanto exagerado, puesto que la prescripción es única, ya sea entendida como la pérdida de un derecho o como forma de extinción de la obligación tributaria. Ello no significa que existan «diversas prescripciones», lo que en realidad acontece en el ámbito tributario es que existen diversas modalidades o formas de prescribir que al fin de cuentas independientemente de la modalidad planteada o existente, a lo que se llega con dicha prescripción es precisamente a la pérdida de ese derecho o a la extinción de la obligación tributaria por parte del contribuyente.

---

<sup>1106</sup> Vid. ESEVERRI, Ernesto, *Derecho tributario...*2006, pág. 228

<sup>1107</sup> En este sentido SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Asociación española de asesores fiscales, Madrid, 2007, pág.30

Si bien es cierto que tanto la prescripción como la caducidad tienen sus orígenes en el Derecho civil, posteriormente en el ámbito tributario se utilizaron para fines diversos<sup>1108</sup>. Es tal la casuística de la prescripción en materia tributaria, que inclusive se podría señalar que en algunos de los casos se pueden llegar a confundir. No obstante, una de las diferencias fundamentales es precisamente que el plazo de prescripción es susceptible de interrupción, mientras los plazos de caducidad son preclusivos, no susceptibles de interrupción, sino únicamente de suspensión, tras la cual se reanuda el cómputo por la parte del periodo no corrido con anterioridad a la suspensión.<sup>1109</sup> En el ámbito civil la prescripción no extingue la obligación, mientras que en materia tributaria la prescripción extingue la obligación tributaria, tan es así que el propio artículo 221.1 c), de la LGT, establece como causa de devolución de ingresos indebidos a la prescripción. Un punto importante respecto a la prescripción tributaria, es el de su aplicación general, puesto que las leyes de cada tributo al abordar el tema específico de la prescripción remiten para su contemplación las disposiciones generales sobre dicha materia<sup>1110</sup>.

Respecto al ámbito de aplicación de la prescripción, es de notoria importancia señalar que ésta se aplica a todos los tributos, es decir que el mismo plazo de prescripción se utiliza inclusive para aquellos tributos de las CC.AA o locales y forales<sup>1111</sup>. Si bien, por los que hace a las CC.AA. a través de la LOFCA se les confiere la potestad normativa para fijar sus propio tributos<sup>1112</sup>, lo que en cierta

---

<sup>1108</sup> FALCÓN Y TELLA, Ramón, *La prescripción en materia tributaria*, La ley, Madrid, 1992, págs.47 y ss

<sup>1109</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 18<sup>va.</sup> ed., Civitas, Madrid, 2008, pág. 330

<sup>1110</sup> Por mencionar solo un ejemplo el artículo 91.1 del RITPy AJD, establece que la prescripción, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, se regulará por lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria

<sup>1111</sup> FALCÓN Y TELLA, Ramón, *La prescripción...*1992, pág.57

<sup>1112</sup> En este sentido el artículo 17 b) de la LOFCA, señala que: «Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes

medida podría dejar *prima facie* a las asambleas de cada Comunidad, la potestad de regulación de la prescripción. No obstante, las competencias tanto de los tributos propios, así como de los cedidos por el Estado a las CC.AA., no se dejan al libre albedrío del legislador autonómico, sino antes bien, se deben de basar en los principios constitucionales reguladores de la materia, por lo que en relación con la prescripción, se debe respetar la competencia atribuida al Estado<sup>1113</sup>.

Lo anterior tiene su razón de ser en el sentido de que si bien es cierto dicho principio constitucional no exige una absoluta uniformidad en el régimen de prescripción de los tributos estatales y de los tributos propios de las CC. AA, pero sí, al menos, el respeto por las Comunidades Autónomas, al regular la prescripción de sus tributos propios, del núcleo esencial de la regulación estatal sobre la materia<sup>1114</sup>. En el ámbito local, la ley reguladora de las Haciendas locales, no hace mención expresa sobre la prescripción de los tributos, no obstante al realizar dicha ley numerosas referencias a la LGT, se entiende que la prescripción se establecerá de acuerdo a la propia LGT<sup>1115</sup>.

Como quedó señalado con antelación, la prescripción tributaria se regula en el artículo 66 de la LGT. No obstante que dicho artículo textualmente señala: «...prescribirán...». Cierta sector doctrinal, cuestiona la naturaleza de tal disposición ya que pone en tela de juicio si efectivamente estamos ante la figura de la prescripción o si bien se debería concebir como caducidad<sup>1116</sup>.

---

*materias:...b) El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.» (cursivas añadidas)*

<sup>1113</sup> Vid. al respecto a MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola, *La prescripción del crédito tributario*, Mracial Pons, Madrid-Barcelona, 1994, pág. 17

<sup>1114</sup> FALCÓN Y TELLA, Ramón, *La prescripción...*1992, pág.58

<sup>1115</sup> Un claro ejemplo lo podemos encontrar en el artículo 12.1, que al efecto señala que: «La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.»

<sup>1116</sup> En este sentido SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid 1993, págs. 303; ESEVERRI MARTÍNEZ,

Para ello argumentan que el artículo 66 de la LGT, se refiere a aquellas potestades administrativas de liquidar, recaudar y sancionar, las cuales son imprescriptibles, no obstante que se puedan someter a plazos de caducidad, ya que lo que prescribe no es el derecho a liquidar, sino el propio crédito tributario<sup>1117</sup>, por lo que, bajo esta perspectiva el legislador tributario incurrió en el grave error de no establecer la caducidad del ejercicio de las potestades administrativas en materia tributaria.

Existen posturas más radicales respecto a la prescripción tributaria, que llegan a plantear la inaplicación de la prescripción, en tanto no se haya liquidado la deuda tributaria, debido a la existencia de sucesivos plazos de caducidad. Estos por un lado son, la facultad de la Administración para iniciar el procedimiento al tiempo que iniciado, la propia Administración debe de instar el procedimiento, pues de no hacerlo se produciría la caducidad. Mientras que, lo que la propia LGT viene llamando como prescripción no son más que actos sucesivos de comprobación que impiden la caducidad de la instancia<sup>1118</sup>. Así, los defensores de la no inclusión de la prescripción en la LGT, o mejor dicho la no calificación como prescripción del artículo 66 de la citada ley, lo argumentan manifestando que la facultad liquidadora de la Administración no puede calificarse como un derecho sino como una potestad o un poder-deber, en cuyo ejercicio opera la caducidad<sup>1119</sup>.

---

Ernesto, «Apuntes sobre la prescripción tributaria», en *REDF*, No.57, Madrid, 1988, pág. 26; ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, «Procedimiento de liquidación. Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas: prescripción e interrupción de plazos», en *CT*, No.19, Madrid, 1976, pág. 186.

<sup>1117</sup> *Vid.* al respecto a SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *loc.cit.*, Si bien en la obra citada se refiere al artículo 64 es de tomarse en consideración que el autor toma como referencia a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, misma que estuvo vigente hasta el primero de julio de 2004, no obstante el otrora artículo 64 es sustancialmente similar al artículo 66 de la actual LGT, máxime que ambos se refieren a la prescripción.

<sup>1118</sup> *Vid.* ampliamente a MANTERO SÁENZ, Alfonso, «La prescripción en el Derecho tributario», en *HPE / REP*, No. 52, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1978, págs. 166 y ss.

<sup>1119</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, «Apuntes sobre la...1988, págs. 26 y ss

Posición contraria a la señalada con antelación, es la que considera que el artículo 66 de la LGT, establece plazos de prescripción y no así de caducidad<sup>1120</sup>, puesto que a su juicio el hecho imponible no da origen, *per se*, a la obligación tributaria, sino antes bien se refiere a un derecho potestativo de la Administración, que ejercita a través del acto de liquidación y el resultado de dicha liquidación, es precisamente la que hace surgir el derecho de crédito. Por tanto, será forzoso concluir que la prescripción sólo puede tener lugar, a partir del momento en que se dicte el acto de liquidación<sup>1121</sup>. Otro argumento, a favor de la prescripción, se decanta por señalar que resulta conveniente establecer los supuestos del artículo 66 de la LGT, como prescripción, puesto que las interrupciones de la caducidad pueden llevar a una prolongación del plazo indefinidamente, lo que implicaría la desaparición del derecho con la finalización del plazo<sup>1122</sup>.

La interrupción de la prescripción, se traduce en la posibilidad de darse una alteración en el cómputo de los plazos para el ingreso de la deuda tributaria. Así se advierte de la propia LGT, en su artículo 68<sup>1123</sup>. En el ámbito de la

---

<sup>1120</sup> Vid. por todos FALCÓN Y TELLA, Ramón, *La prescripción...*1992, págs.71 y ss

<sup>1121</sup> FALCÓN Y TELLA, Ramón, *loc. cit.*

<sup>1122</sup> Vid. al respecto VEGA HERRERO, Manuela, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex nova, Valladolid, 1990, pág.31

<sup>1123</sup> Vid. al respecto: «*Interrupción de los plazos de prescripción. 1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso. Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. 2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria. Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso. Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria. 3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:*

prescripción de los ilícitos tributarios se debe de tomar en consideración que dada la especial naturaleza de tales ilícitos además del carácter sancionador en la que se ven envueltas dichas figuras se deben de tomar en cuenta los mismos principios reguladores que en materia penal, máxime que en la mayoría de los casos los delitos tributarios nacen precisamente de la superación de la cuantía exigida para la existencia del delito de defraudación tributaria. En consecuencia, en este ámbito nos encontramos ante dos supuestos: el primero de ellos, es el que hemos venido mencionando, es decir la prescripción del derecho de la propia Administración a liquidar y exigir el pago de lo debido y el segundo referente a la extinción de las infracciones y sanciones tributarias. Únicamente cabe señalar de manera ejemplificativa que respecto a la normativa sobre la prescripción de infracciones y sanciones tributarias, la exigencia de ley prevista en el artículo 8, g), de la LGT, está reforzada por la reserva de ley de los artículos 25.1 y 53.1 de la CE. En dichos preceptos, se consagra el principio de legalidad en materia sancionadora de la Administración pública.

---

*Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación. Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase. 4. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo d del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso. Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso. Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase. 5. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente. 6. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración del concurso del deudor, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto a las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor. Si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciará cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia. Lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa. 7. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás. Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera.» (cursivas añadidas)*

No obstante, lo que realmente tiene incidencia en el ámbito penal es precisamente el primer supuesto, ya que es precisamente la *quid* de la problemática de los diferentes plazos que presenta la prescripción en ambas ramas del Derecho, es decir, saber hasta que punto se puede o se debe ejercitar acción penal de un delito cuya deuda tributaria se encuentra prescrita. Por lo cual, es necesario, antes de abordar tal problemática, saber cuales son los efectos que trae aparejada la prescripción en el Derecho tributario. Los efectos de la prescripción en este ámbito, resulta harto compleja, puesto que el amplio tratamiento que se le da a dicha figura pone de manifiesto las vicisitudes existente en el momento de identificar los efectos sustanciales que se deben de aplicar en la figura tributaria<sup>1124</sup>. Sin embargo, independientemente de tal situación, es necesario referirnos a la propia LGT, que tanto en el artículo 59. 1 y 69.3 es coincidente en señalar que a través de la prescripción se extingue la deuda tributaria<sup>1125</sup>. Por lo cual podemos entender en términos generales que los efectos prescriptivos, son la pérdida del derecho de la Administración tributaria tanto a liquidar como a recaudar, ambas (obligación tributaria principal y crédito tributario).

---

<sup>1124</sup> SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel, *La prescripción...*2007, pág.165

<sup>1125</sup> Vid. Artículo 59. «Extinción de la deuda tributaria. 1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las Leyes.»; Artículo 69. «Extensión y efectos de la prescripción. 3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.»

### III. Prescripción penal

Según lo dispone el artículo 130. 6 del CP, la responsabilidad penal se extingue por prescripción del delito. Dicha causa de extinción se debe primordialmente por el transcurso del tiempo<sup>1126</sup>. No obstante, cabe señalar que en atención al hecho, es decir el tiempo transcurrido entre la comisión del hecho y la obtención de una sentencia firme, nos encontramos indefectiblemente ante la prescripción de la infracción penal<sup>1127</sup>. Sin embargo, el propio CP establece otro tipo de prescripción referente a la prescripción de la pena o medida de seguridad<sup>1128</sup>. Por lo que nos encontramos ante dos supuestos distintos, prescripción del delito y de la pena o medida de seguridad.

Las razones que según la doctrina justifican la prescripción, radican principalmente en cuestiones de ámbito procesal, puesto que transcurrido el tiempo las pruebas se difuminan y pierden validez, por lo que se pondría en entre dicho la seguridad jurídica<sup>1129</sup>. Sin embargo, este instituto de la prescripción, también atiende a cuestiones de prevención general y especial, puesto que en el caso de la primera, la sociedad no necesita mantener indefinidamente la amenaza penal, mientras que en la segunda, se puede dar el caso de quien tras varios años de haber cometido el delito no ha vuelto a tener problemas con la justicia, demuestra que ha logrado la reinserción y la aplicación de una pena o medida de seguridad por un hecho cometido años a tras, puede resultar contra productivo<sup>1130</sup>.

---

<sup>1126</sup> MAPELLI CAFFARENA, Borja, *Las consecuencias...*, 2005, pág. 384

<sup>1127</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción en el derecho penal*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 25

<sup>1128</sup> Artículo 130.7 del CP «La responsabilidad penas se extingue: ...7. Por la prescripción de la pena o medida de seguridad.»

<sup>1129</sup> MAPELLI CAFFARENA, Borja, *o.u.c.*, pág. 384

<sup>1130</sup> MAPELLI CAFFARENA, Borja, *loc. cit.*



Una clarificadora sentencia respecto a los fundamentos sustantivos y materiales de la prescripción es la STC de 63/2005 de 14 marzo, (ponente: Eugeni GAY MONTALVO), que en lo que aquí interesa señaló: « Así, en el fundamento jurídico tercero de esta última resolución –dictada a raíz del planteamiento de dos cuestiones de inconstitucionalidad relativas al artículo 114.2 del Código Penal de 1973 ( RCL 1973, 2255) – ya señalábamos que «la prescripción penal, institución de larga tradición histórica y generalmente aceptada, supone una autolimitación o renuncia del Estado al *ius puniendi* por el transcurso del tiempo, que encuentra también fundamentos en principios y valores constitucionales, pues toma en consideración la función de la pena y la situación del presunto inculcado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal»; a lo que añadíamos que dicho instituto «en general, encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica», si bien, por tratarse de una institución de libre configuración legal, no cabe concluir que su establecimiento suponga una merma del derecho de acción de los acusadores ( STEDH de 22 de octubre de 1996 [ TEDH 1996, 47] , caso *Stubbings*, § 46 y ss.), ni que las peculiaridades del régimen jurídico que el legislador decida adoptar –delitos a los que se refiere, plazos de prescripción, momento inicial de cómputo del plazo o causas de interrupción del mismo– afecten, en sí mismas consideradas, a derecho fundamental alguno de los acusados. El cuadro de análisis de nuestra doctrina se completa con las afirmaciones contenidas en la STC 12/1991, de 28 de enero ( RTC 1991, 12) , F. 2, en la que nos planteamos la disyuntiva consistente en otorgar a la prescripción una naturaleza meramente procesal, «fundada en razones de seguridad jurídica y no de justicia intrínseca», o una naturaleza sustantiva o material, «fundada en principios de orden público, interés general o de política criminal que se reconducen al principio de necesidad de pena, insertado en el más amplio de intervención mínima del Estado en el ejercicio de su *ius puniendi*.<sup>3</sup> Por lo que se refiere a la determinación del canon aplicable para proceder, en su caso, a la revisión de una decisión judicial apreciando o negando la existencia de prescripción, decíamos en la citada STC 63/2001, de 17 de marzo ( RTC 2001, 63) ,

F. 7, que «es el propio del art. 24 CE ( RCL 1978, 2836) , en cuanto exige para entender otorgada la tutela judicial efectiva que la pretensión sea resuelta mediante una resolución que sea razonada, es decir, basada en una argumentación no arbitraria, ni manifiestamente irrazonable, ni incurso en error patente ( STC 214/1999, de 29 de noviembre [ RTC 1999, 214] , F. 4), canon éste reforzado por tratarse de supuestos en los que están en juego otros derechos fundamentales ya que, en efecto, no puede desconocerse que la decisión judicial desestimatoria de la prescripción extintiva de una infracción penal abre paso a la posibilidad de dictar una sentencia condenatoria que, por su propio contenido, supone la privación de bienes jurídicos protegidos constitucionalmente, pues descarta que concurra uno de los supuestos en los que el legislador ha establecido una renuncia o autolimitación del Estado al *ius puniendi* por el transcurso del tiempo ( STC 157/1990, de 18 de octubre [ RTC 1990, 157] , F. 3). La trascendencia de los valores en juego en la aplicación del Derecho penal exige, en este ámbito, tanto la exteriorización del razonamiento por el que se estima que no concurre el supuesto previsto en la Ley, como que el mismo se manifieste a través de una motivación en la que, más allá de su carácter razonado, sea posible apreciar un nexo de coherencia entre la decisión adoptada, la norma que le sirve de fundamento y los fines que justifican la institución».

Ahora bien, como ha quedado patente la nota básica configuradora de la prescripción es, precisamente, en la aceptación de hecho que el transcurso prolongado del tiempo termina provocando inexorablemente cambios en las relaciones, situaciones o pretensiones jurídicas<sup>1131</sup>. Cuestión controvertida es la naturaleza jurídica del delito<sup>1132</sup>, -naturaleza procesal o sustantiva-, pues si bien, las diversas posturas que se fijan al respecto son ampliamente defendibles, las consecuencias que se derivan de cada una de ellas resultan totalmente diversas.

---

<sup>1131</sup> GRACIA MARTÍN, Luis (coord.) /BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel / ALASTUEY DOBÓN M. Carmén, *Lecciones de consecuencias jurídicas del delito*, 3ª ed., Tirant lo blanch, Valencia, 2004, pág. 357

<sup>1132</sup> Vid. ampliamente MORILLAS CUEVA, Lorenzo, *Acerca de la prescripción de los delitos y las penas*, Colección de estudios penales No. 3, Departamento de Derecho penal de la Universidad de Granada, 1980, pág. 34 y ss

Así, los que se decantan por dotar a la prescripción de una naturaleza procesal<sup>1133</sup>, pues al guardar una relación indisoluble con la aplicación del Derecho penal, pertenece al Derecho procesal, además que su inclusión en el CP, no prejuzga su naturaleza jurídica<sup>1134</sup>. La trascendencia práctica que presenta tal postura, consiste en la aplicación retroactiva de los plazos de prescripción de una nueva ley. Criterio que según sus defensores, resulta correcto, en virtud de la naturaleza procesal que la reviste y que el objeto de las leyes procesales son precisamente los actos del proceso y no así los hechos delictivos enjuiciados<sup>1135</sup>. De igual manera se argumenta que en las infracciones tardíamente conocidas, la prescripción tiene su razón de ser en el amparo de la presunción de inocencia y en la interdicción de la indefensión, puesto que si a pesar del tiempo transcurrido, el proceso se dirige contra el presunto culpable, se produciría una grave indefensión, ya que los medios de defensa que pudiera tener se han debilitado, o ya no existen, y es preferible que cien culpables queden impunes, a correr el riesgo de condenar a un inocente<sup>1136</sup>. En definitiva, la doctrina que se encuentra a favor de dotar a la prescripción de una naturaleza procesal, se apoyan en la salvaguarda de diversas garantías establecida por la CE en el proceso penal<sup>1137</sup>.

Postura intermedia o mixta es la que entiende que la prescripción esta compuesta tanto de una naturaleza sustantiva como procesal. Para ello se argumenta, que a la pena se le reconoce un sustrato material, ya que lo que prescribe es el derecho del Estado a la pena, en el cual se comprende la facultad de ejecución. No obstante si se parte de la idea de que la ejecución de la pena es un acto puramente procesal, se llega a la inevitable conclusión de que la prescripción

---

<sup>1133</sup> Vid. por todos CEREZO MIR, José, *Curso de Derecho...*, 1997, págs. 182 y ss

<sup>1134</sup> CEREZO MIR, José, *o.u.c.*, pág. 183

<sup>1135</sup> CEREZO MIR, José, *o.u.c.*, págs. 183 y ss

<sup>1136</sup> REY GONZÁLEZ, Carlos, *La prescripción de la acción penal: (en el CP de 1995)*, Marcial Pons, Madrid-Bracelona, 1998, págs. 53 y ss

<sup>1137</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 49

de la misma pertenece a las instituciones procesales. Sin embargo la prescripción del delito no excluye de ningún modo un proceso sobre la pretensión punitiva, ya que éste es el medio de deducción sobre la admisibilidad de la pretensión. Bajo tal contexto, centramos el tema del proceso, y si la resolución se pronuncia contra la pretensión, ello no afecta a la validez del mismo, por lo que se concluye que la prescripción también tiene naturaleza de Derecho material. Así, su doble naturaleza se encuentra una causa natural que es el efecto desvanecedor del tiempo<sup>1138</sup>.

Alguna sentencia del TS, podemos encontrar en ese sentido, por ejemplo la sentencia de 12 de julio de 1999, (ponente: José Francisco DE QUEROL LOMBARDERO), que al respecto señala: «...habrá de partirse de la base de que la prescripción no es tan sólo una institución procesal. Es bastante más, pues tiene un doble carácter: adjetivo en cuanto afecta al ejercicio de la acción penal, que no procede contra la infracción prescrita, y sustantivo en cuanto constituye una causa de extinción de la responsabilidad criminal. El delito o la falta, hallándose prescritas, ya no son perseguibles ni sancionables porque ya no existe responsabilidad, y el Estado ha perdido su derecho a la punición por la extinción concreta del «ius puniendi». Como dice el Ministerio Fiscal, con cita jurisprudencial, la prescripción es cuestión de orden público. Como tal, es y debe ser apreciable de oficio por los Tribunales porque así lo exige la seguridad jurídica (que también es un derecho constitucional, aunque no sea de los específicamente protegibles en el procedimiento contencioso-disciplinario militar preferente y sumario) y constituye una indudable garantía para el justiciable que debe saber que ya no puede ser sancionado por la infracción punitiva.»

De igual manera se pronunció el TS en la sentencia 590/2004 de 6 mayo, (ponente: Andrés MARTÍNEZ ARRIETA), que al efecto señala que: «...La prescripción del delito tiene un doble fundamento, material y procesal: Por un lado, se reconoce

---

<sup>1138</sup> ANTÓN ONECA, José, *Derecho penal*, 2ª ed., anotada y puesta al día por HERNÁNDEZ GUIJARRO, José Julián / BENEYTES MERINO, Luis, Akal, Madrid, 1986, pág. 612

a la prescripción una naturaleza jurídica material, en tanto se afirma que el transcurso del tiempo excluye la necesidad de aplicación de la pena, tanto desde la perspectiva de la retribución como de la prevención general o especial. Por otro lado, desde la perspectiva procesal, se destacan las dificultades probatorias suscitadas en el enjuiciamiento de hechos muy distanciados en el tiempo respecto del momento del juicio. En los supuestos de enjuiciamiento de un comportamiento delictivo complejo que constituye una unidad delictiva íntimamente cohesionada de modo material, se plantea el problema de la prescripción separada, que puede conducir al resultado absurdo del enjuiciamiento aislado de una parcela de la realidad delictiva prescindiendo de aquella que se estimase previamente prescrita y que resulta imprescindible para la comprensión, enjuiciamiento y sanción de un comportamiento delictivo unitario. Acudiendo para la resolución de esta cuestión a los fundamentos procesales y especialmente a los materiales del propio instituto de la prescripción que se interpreta, la doctrina de esta Sala, estima que en estos supuestos la unidad delictiva prescribe de modo conjunto de modo que no cabe apreciar la prescripción aislada del delito instrumental mientras no prescriba el delito más grave o principal. Y ello porque no concurren los fundamentos en que se apoya la prescripción pues ni el transcurso del tiempo puede excluir la necesidad de aplicación de la pena para un único segmento subordinado de la conducta cuando subsiste para la acción delictiva principal, tanto si se contempla desde la perspectiva de la retribución como de la prevención general o especial, ni, por otro lado, en el ámbito procesal, puede mantenerse la subsistencia de dificultades probatorias suscitadas por el transcurso del tiempo que sólo afecten a un segmento de la acción y no a la conducta delictiva en su conjunto. Como destaca la Sentencia de 29 de julio de 1998 ( RJ 1998, 5855), las razones que avalan este criterio son de carácter sustantivo, por lo que no resulta aplicable en supuestos de mera conexidad procesal». (STS de 21 de diciembre de 1999 [ RJ 1999, 9436] , a semejanza de otras varias como la de 12 de mayo de 1999 [ RJ 1999, 4979], por ejemplo, además de las ya mencionadas en esta misma cita)».

Opinión contraria, es la que entiende que la naturaleza jurídica de la prescripción es un instituto meramente penal<sup>1139</sup>, pues además de que tal instituto se encuentra regulado en el CP y no en leyes procesales, además de que la prescripción repercute de manera inescindible a la pena de la conducta criminal, en tal sentido una norma que condicione la eficacia de la pena, no puede ser una norma procesal, sino más bien sustantiva<sup>1140</sup>. Máxime que los efectos de la prescripción no se derivan de la falta de condiciones formales de exigencia de responsabilidad del sujeto, si no más bien de la extinción de la propia responsabilidad, por tanto se sustrae que tanto la prescripción del delito, como de la pena, tienen un carácter evidentemente sustantivo<sup>1141</sup>. Asimismo, la inclusión que realiza el propio CP en la definición del delito prevista en el artículo 10, lleva a rechazar cualquier consideración procesal de la prescripción<sup>1142</sup>. De igual manera, la jurisprudencia más reciente sigue reconociendo en la prescripción una naturaleza sustantiva. En este sentido se pronunció la AP de Murcia en el auto 122/2007 de 31 de mayo, (ponente: José Manuel Nicolás Manzanares), que al efecto señala que: « reiterada jurisprudencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo ha reconocido la naturaleza sustantiva de la prescripción y la posibilidad de ser apreciada de oficio en cualquier instancia de la causa en cuanto se manifiesten con claridad los requisitos que la definen y condicionan (v. SSTS 224/2002, de 12 de febrero y 421/2004, de 30 de marzo , entre otras); y, como apunta esta última sentencia, la institución de la prescripción constituye una causa legal de extinción de la responsabilidad criminal por el transcurso del tiempo (art. 130 CP ), bien a partir del momento de la comisión del delito, o falta, hasta la iniciación del procedimiento o bien por la paralización de éste durante el periodo de tiempo legalmente establecido, que cuando se trata de faltas es de seis meses (arts. 131.2 y 132.2 CP ). Así, pues, lejos de la alegada falta de motivación, acierta el auto recurrido al confirmar la extinción de la responsabilidad criminal por prescripción,

---

<sup>1139</sup> Vid. al respecto MAPELLI CAFFARENA, Borja, *Las consecuencias...*,2005, pág.385

<sup>1140</sup> MAPELLI CAFFARENA, Borja, *loc. cit.*

<sup>1141</sup> MORILLAS CUEVA,Lorenzo, *Acerca de la prescripción...*1980, pág. 36

<sup>1142</sup> MORILLAS CUEVA,Lorenzo, *o.u.c.*, pág. 37

argumentando que "En el presente procedimiento, la paralización del mismo ha sido por un plazo superior al anteriormente indicado, en concreto desde el 17 de marzo de 2.005, fecha en la que el Ministerio Fiscal informa sobre el recurso de reforma que había sido planteado, y el 7 de octubre de 2.005, fecha en la que por Frida se solicita la resolución del recurso planteado"».

En lo referente a la prescripción de las penas o medidas de seguridad, como hemos apuntado se encuentra regulada en el artículo 130.7 del CP. La prescripción de la pena, implica la imposibilidad de hacer efectiva la sanción penal impuesta al responsable del delito, por lo que de no ser posible la imposición de la sanción, se extingue la responsabilidad criminal adquirida. Al igual que en la prescripción del delito, se contiene una renuncia del *ius puniendi* por del Estado que el mismo ha iniciado, no obstante no se culmina la ejecución de la pena impuesta<sup>1143</sup>. Bajo este planteamiento, podemos afirmar que la prescripción de la pena supone la imposibilidad jurídica para ejecutar la sanción impuesta al condenado, en razón del paso del tiempo determinado para ejecutarse, ya sea desde que la imposición de tal sanción quedo ejecutable por sentencia firme o bien desde la interrupción de su cumplimiento<sup>1144</sup>. Cabe decir respecto al fundamento y naturaleza de tales institutos, que estos tienen idénticos fundamentos que la prescripción del delito. En este sentido, la consideración de que el largo transcurso del tiempo desde la imposición de la pena y hasta su efectiva ejecución anula la función preventivo general.

La prescripción de la pena, comprende el tiempo transcurrido desde la comisión del delito hasta la imposición de la pena, pasando obviamente por la existencia de una sentencia condenatoria. Por lo que tal lapso, engloba el ejercicio del *ius puniendi*, dirigido a la imposición de una sanción penal al responsable del hecho, con lo que se cumple con los fines de la prevención general, que en el caso

---

<sup>1143</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 246

<sup>1144</sup> GRACIA MARTÍN, Luis (coord.) /BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel / ALASTUEY DOBÓN M. Carmén, *Lecciones de consecuencias...*2004, pág.368

es la confirmación de la vigencia de la norma. Sin embargo para poder establecer una prevención general efectiva es necesaria no solo la mera confirmación de la norma vigente a través de la norma penal, sino que además es necesaria la materialización de la pena impuesta. En la prescripción penal se establece que la imposición de una pena tardía no satisface a la sociedad, además de perder gran parte de su carácter de refuerzo simbólico para la protección de los bienes jurídicos, en la medida en que el hecho acaba siendo visto por la sociedad como un acontecimiento histórico, y la pena, como una reacción incapaz de incidir ya sobre la colectividad en el presente<sup>1145</sup>. Para efectos de la prescripción de la pena, el legislador estableció plazos de acuerdo a la gravedad de la pena impuesta, lo que implica una correspondencia mediata con la gravedad del delito. De igual manera, el transcurso de los plazos de prescripción, es decir la falta de cumplimiento de la pena impuesta, causa igualmente análoga a la que permite hacer correr los plazos de la prescripción de la infracción: la falta de persecución efectiva del hecho<sup>1146</sup>.

Respecto a los supuestos de la prescripción en las medidas de seguridad, cabe decir que al igual que en la prescripción del delito y las penas, en la prescripción de las medidas de seguridad, los fundamentos son idénticos, es decir supone la no ejecución de dicha medida, en virtud del transcurso del tiempo. Así extender el ámbito de aplicación de la prescripción en la peligrosidad criminal, consiste tanto en un fiel reflejo de la voluntad del legislador en dar el mismo tratamiento y con ello mayor seguridad jurídica, independientemente de la diversa naturaleza que envuelve a las medidas de seguridad, pues no debemos olvidar que su *ratio essendi* se debe en la fundamentación de peligrosidad del sujeto y no así a una consecuencia jurídica como lo es la pena<sup>1147</sup>. No obstante, al preverse en el CP, la posibilidad de prescripción de las medidas de seguridad, se

---

<sup>1145</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 247

<sup>1146</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *o.u.c.*, , pág. 248

<sup>1147</sup> *Vid.* ampliamente a MAPELLI CAFFARENA, Borja, *Las consecuencias...*,2005, págs.305 y



hace prevalecer, el contenido aflictivo y punitivo que la imposición de cualquier medida de seguridad trae aparejada<sup>1148</sup>.

---

<sup>1148</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *o.u.c.*, , pág. 269

## IV Cómputo del plazo legal de la prescripción

### A) Prescripción penal

Es necesario diferenciar los plazos de la prescripción tanto del delito, de la pena, así como de las medidas de seguridad, ya cada una de ellas, se encuentran reguladas de manera diversa. Así, primeramente por lo que se refiere al plazo de la prescripción del delito, éste se encuentra regulado en el artículo 131 del CP<sup>1149</sup>. En dicho artículo, se establecen diversos plazos de prescripción atendiendo a la gravedad de los delitos cometidos. Esto resulta bastante obvio, en la medida en que la necesidad preventivo general de la pena decae por el simple transcurso del tiempo de forma directamente proporcional a la gravedad de la infracción<sup>1150</sup>. Así, el legislador tomó como carácter distintivo la gravedad del delito cometido según sean delitos graves, menos graves o de faltas, estableciéndose en estas últimas, un plazo genérico de prescripción. En los delitos graves, se establecen plazos de prescripción más extensos para aquellos delitos castigados con una pena máxima mayor de quince años de prisión o más. En lo referente a los delitos con una pena de prisión, que va de entre los quince y diez años, se incluyen aquellos delitos castigadas con una pena máxima de inhabilitación absoluta o con la pena de inhabilitación especial superior a cinco años<sup>1151</sup>. En aquéllos delitos que comprenden de entre los cinco a diez años, la prescripción será a los diez años. En

---

<sup>1149</sup> El artículo 131 del CP, dispone que las distintas infracciones penales prescriben: «1. Los delitos prescriben: A los 20 años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de 15 o más años. A los 15, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de 10 años, o prisión por más de 10 y menos de 15 años. A los 10, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de 10. A los cinco, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de tres años y que no exceda de cinco. A los tres años, los restantes delitos menos graves. Los delitos de calumnia e injuria prescriben al año. 2. Las faltas prescriben a los seis meses. 3. 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. 4. Los delitos de lesa humanidad y de genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, no prescribirán en ningún caso.» (cursivas añadidas)

<sup>1150</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 85

<sup>1151</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 87

los demás supuestos se debe aplicar el plazo genérico de cinco años, supuesto en el que se encuentra el delito de defraudación tributaria. En los delitos menos graves se fijó una regla especial para los delitos de calumnia e injuria, mismos que prescriben al año de su comisión<sup>1152</sup>. En base a lo aquí señalado se puede decir que la gravedad de la pena para efectos del cómputo de la prescripción, se valora en función de la propia naturaleza del delito cometido, así como a la duración de la pena prevista para tal hecho.

Los problemas que se plantean en la determinación del momento del hecho delictivo para poder establecer el cómputo de la prescripción a pesar de la aparente sencillez que reviste al artículo 132 del CP<sup>1153</sup>, la aplicación no resulta de *facto* tan sencilla<sup>1154</sup>. Pues si bien, la prescripción esta condicionada a la comisión del delito, esto resulta harto dudoso en aquéllos delitos en los que se exige la comisión de un resultado separado, por lo que la doctrina entiende que el actual CP deja abierta la cuestión al señalar que el cómputo de la prescripción comienza desde el día en que se haya cometido la infracción punible, por lo que se deja sin decidir si la infracción punible se debe de entender cometida en el momento de

---

<sup>1152</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 86

<sup>1153</sup> Vid. artículo 132 que al efecto dispone: «1. Los términos previstos en el artículo precedente se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible. En los casos de delito continuado, delito permanente, así como en las infracciones que exijan habitualidad, tales términos se computarán, respectivamente, desde el día en que se realizó la última infracción, desde que se eliminó la situación ilícita o desde que cesó la conducta. En la tentativa de homicidio y en los delitos de aborto no consentido, lesiones, contra la libertad, de torturas y contra la integridad moral, la libertad e indemnidad sexuales, la intimidación, el derecho a la propia imagen y la inviolabilidad del domicilio, cuando la víctima fuere menor de edad, los términos se computarán desde el día en que ésta haya alcanzado la mayoría de edad, y si falleciere antes de alcanzarla, a partir de la fecha del fallecimiento. 2. La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable, comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o se termine sin condena. En los delitos de homicidio, aborto no consentido, lesiones, malos tratos, detenciones ilegales, torturas y otros delitos contra la integridad moral, contra la libertad sexual y contra la intimidación, cuando la víctima fuera menor de edad, desde el día en que ésta haya alcanzado la mayoría de edad. Si la víctima falleciere antes de la mayoría de edad el plazo de prescripción se computará a partir de la fecha del fallecimiento.» (cursivas añadidas)

<sup>1154</sup> GRACIA MARTÍN, Luis (coord.) / BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel / ALASTUEY DOBÓN M. Carmén, *Lecciones de consecuencias...*2004, pág.363

realización de la conducta o, por el contrario, en el de la producción del resultado<sup>1155</sup>.

Respecto a tal planteamiento han surgido posturas diversas, así por un lado, los que se encuentran a favor de la teoría del resultado, fundamentan su postura al señalar que la prescripción empezará a contar a partir de la producción del resultado<sup>1156</sup>. No obstante, existen pronunciamientos a favor de una teoría de la actividad<sup>1157</sup>, fundamentando tal postura en que el propio CP en el artículo 7 establece que para determinar la Ley penal aplicable en el tiempo, los delitos y faltas se consideran cometidos en el momento en que el sujeto ejecuta la acción u omite el acto que estaba obligado a realizar, lo cual presenta como ventaja que se permite resolver de manera satisfactoria aquéllos supuestos en los que por ejemplo existe un acortamiento de la vida o la salud que se manifiesta de manera tardía que sobrepasa inclusive los plazos de la prescripción<sup>1158</sup>.

Independientemente de las teorías antes señaladas, la regla general que debe de seguirse es que el cómputo de la prescripción se debe de iniciar cuando se encuentren reunidos todos los elementos objetivos y subjetivos requeridos por el tipo penal de que se trate, coincidiendo, por tanto, con el momento de su consumación formal. Esto trae consigo que en los delitos de resultado se inician cuando precisamente estos se producen, mientras que los delitos de mera actividad, se consumarán cuando se completa la conducta típica. Ahora bien, consideramos que la postura que mejor corresponde tanto con las necesidades

---

<sup>1155</sup> Vid. MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal...*2002, pág. 735

<sup>1156</sup> ANTÓN ONECA, José, *Derecho penal...*1986, pág 614. Una postura más matizada es la que se inclina por una teoría de la valoración, en la que se debe de atender la complejidad y naturaleza del delito, pues difícilmente se puede tomar una decisión unívoca y omnicompreensiva para todos los casos y efectos, por lo que interpretan que el comienzo de la prescripción es a partir de la consumación del delito, con las adecuadas correcciones a las circunstancias y naturaleza del delito en concreto. En este sentido vid. MORILLAS CUEVA, Lorenzo, *Acerca de la prescripción...*1980, pág. 61

<sup>1157</sup> Vid. MIR PUIG, Santiago, *o.u.c.*, pág. 735

<sup>1158</sup> Vid. MIR PUIG, Santiago, *o.u.c.*, pág. 221

jurídicas como materiales, es la de la teoría de la valoración<sup>1159</sup>, puesto que si optamos únicamente por la teoría del resultado, sólo se daría una respuesta satisfactoria precisamente a los delitos consumados dejando de lado los delitos de mera actividad y la tentativa. Empero, si partimos del criterio que ofrece la teoría de la actividad, se dejaría de lado aquellos delitos de resultado, por lo que resulta más conveniente dada esta pluralidad necesaria de soluciones, acudir al criterio valorativo para resolver todos los supuestos posibles.

Ahora bien, por cuanto hace al cómputo de la prescripción de la pena, esta regulado en el artículo 133 del CP<sup>1160</sup>. En tal artículo, se regulan los plazos de prescripción de las distintas penas, con la misma sistemática utilizada para la prescripción de los delitos. Estos plazos de prescripción mantienen de manera general una duración superior a lo que corresponde a la propia pena, así como a la prescripción del delito<sup>1161</sup>.

De igual manera que en el cómputo para la prescripción de los delitos, el legislador distinguió, dentro de las penas graves, las penas impuestas por el delito de genocidio, que no prescribirán en ningún caso, y las penas de prisión o de inhabilitación, a las que se subclasifica por la duración de las mismas<sup>1162</sup>. Ciertamente el sector de la doctrina entiende que el cómputo señalado para la prescripción de la

---

<sup>1159</sup> Cfr. MORILLAS CUEVA, Lorenzo, *Acerca de la prescripción...*1980, pág. 61

<sup>1160</sup> El artículo 133, al efecto dispone: «1. *Las penas impuestas por sentencia firme prescriben: A los 30 años, las de prisión por más de 20 años. A los 25 años, las de prisión de 15 o más años sin que excedan de 20. A los 20, las de inhabilitación por más de 10 años y las de prisión por más de 10 y menos de 15. A los 15, las de inhabilitación por más de seis años y que no excedan de 10, y las de prisión por más de cinco años y que no excedan de 10. A los 10, las restantes penas graves. A los cinco, las penas menos graves. Al año, las penas leves.* 2. *Las penas impuestas por los delitos de lesa humanidad y de genocidio y por los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, no prescribirán en ningún caso.*» (cursivas añadidas)

<sup>1161</sup> GRACIA MARTÍN, Luis (coord.) / BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel / ALASTUEY DOBÓN M. Carmén, *Lecciones de consecuencias...*2004, pág.369

<sup>1162</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 249

pena establecido en el artículo 133 del CP, se refiere a la pena impuesta y no así a la pena prevista en el tipo correspondiente al hecho delictivo<sup>1163</sup>.

En este sentido se pronunció la STS 845/1999 de 29 de mayo, (ponente: Enrique BACIGALUPO ZAPATER), que en lo que aquí interesa señaló que: «El texto del art. 133.1º CP es evidentemente confuso. En su primera parte se refiere a la pena según su duración, lo que permite entender que el elemento decisivo para la prescripción de la pena es la duración de la pena concretamente impuesta. Por el contrario la segunda parte se refiere a las penas graves, menos graves y leves, con lo que parece relacionar la prescripción de la pena con el marco penal abstracto del delito. Es evidente que ambos criterios no podrían coexistir, dado que la prescripción de la pena no responde a criterios diferentes en unos supuestos y en otros. En efecto, la prescripción de la ejecución de la pena tiene un fundamento jurídico-material. Se trata de la pérdida de sentido de la ejecución de la pena cuando el hecho ha sido olvidado y cuando el tiempo transcurrido ha transformado también al condenado. Por esta razón no cabe pensar en un fundamento de naturaleza procesal o mixta, como ocurre en el caso de la prescripción de la acción o del delito. En este sentido, no resulta adecuada al fundamento de la prescripción de la ejecución de la pena condicionarla al tiempo de duración fijado en abstracto, dado que no es la pena en abstracto lo que pierde sentido por el transcurso del tiempo, sino que lo decisivo es la pena realmente impuesta. Esta interpretación podría tener un primer apoyo en el texto de la Ley que habla, en forma general, de la «pena impuesta», aunque forzoso es reconocer que sobre la base del texto legal no es posible resolver el problema, dado que la redacción tiene, por un lado, un alto grado de ambigüedad, al tiempo que por otro lado es claro que no existe impedimento constitucional alguno para que el legislador establezca el plazo que resulte más adecuado a su programa político-criminal.»

---

<sup>1163</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 250, en el mismo sentido GRACIA MARTÍN, Luis (coord.) /BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel / ALASTUEY DOBÓN M. Carmén, *Lecciones de consecuencias...*2004, pág.370

De igual manera se pronunció la AP de Alicante, en la sentencia 698/2000 de 23 noviembre, (ponente: Alberto FACORRO ALONSO), en la que respecto a la prescripción se señaló que: «el elemento decisivo para la prescripción de la pena, y por ello para la cancelación de antecedentes penales, a diferencia de la prescripción de la acción o del delito, no es el tiempo de duración de la pena posible a imponer considerada en abstracto, es decir la señalada en el tipo penal sino la duración de la pena concretamente impuesta, pues ambas instituciones prescripción de la pena y cancelación de antecedentes tiene una base jurídico material, y no de naturaleza procesal, cual es la pérdida de fundamentación y del sentido sancionador de las medidas punitivas por el transcurso del tiempo».

No obstante, la STS 629/2001 de 9 abril, (ponente: José APARICIO CALVO-RUBIO), señala totalmente lo contrario, puesto que: «...a efectos de la prescripción la pena que ha de tomarse como referente para establecer el plazo prescriptivo es la señalada en abstracto para cada tipo, o subtipo penal, o la que corresponde en concreto en cada caso. El Fiscal recuerda con amplitud y rigor la compleja -y a veces vacilante- evolución doctrinal y jurisprudencial sobre la materia con cita expresa, y en ocasiones pormenorizada, de las sentencias más representativas de ambas tendencias desde la de 8 de julio de 1822 hasta las últimas de 1999, fecha del recurso, incluyendo la que denomina solución ecléctica en los últimos años de la vigencia del CP/1973, para concluir acertadamente que la jurisprudencia mayoritaria se ha decantado por la tesis favorable a la pena abstracta, que fue el criterio adoptado por la Junta General de esta Sala el 29 de abril de 1997. Así es, en efecto, y así resulta de una interpretación literal, lógica y finalista de lo dispuesto en el art. 131 del CP. Según dicho artículo en su apartado 1 la cuantía de la pena correspondiente al delito que se considera prescrito debe ser la máxima que la Ley señala y no la que el Tribunal sentenciador imponga en concreto. Al Tribunal le corresponde la individualización de la pena en el marco punitivo establecido por el legislador. La duración de la pena con la que se conmina a cada delito corresponde a éste. «Lo contrario -como se dijo en la sentencia de esta Sala 1173/2000, de 30 de junio ( RJ 2000, 6338) -, conduciría al absurdo de que esta

excepción prescriptiva “nunca podría ser alegada antes de dictar sentencia al desconocerse esa individualización, siendo precisamente ese cauce anterior el más adecuado y más natural para su alegación. Esto, que es obvio, queda aún más reforzado con la doctrina jurisprudencial, constante y sin fisuras, de que en aquellos casos que se acusa de delito y, sin embargo, se condena por falta, no cabe aplicar el tiempo prescriptivo correspondiente a ésta, sino el señalado por la Ley al delito objeto de enjuiciamiento».

Consideramos que esta última postura del TS, de considerar para efectos de la prescripción el de las penas abstractamente señaladas, da mayor seguridad jurídica, pues atendiendo a una interpretación analógica *in bonam partem* se observa que el artículo 131 del CP, establece la cuantía de la prescripción en base a la pena máxima establecida por la ley y no así a la que el enjuiciador establezca en cada caso, puesto que lo contrario sería tanto como dejar de lado el principio de legalidad para optar por una individualización de la pena, que el propio legislador no puede y no debe tomar en consideración los plazos del cómputo de la prescripción en base a la duración de la sanción penal, impuesta por el juez.

En los supuestos de penas compuestas, es decir aquellas en las que a la infracción se le anudan dos penas principales, de diferente naturaleza, a imponer de forma conjunta, se podría plantear la duda de si corresponde adoptar el mismo criterio que para la prescripción del delito. Esto es, atender únicamente a la pena que exija un mayor tiempo para la prescripción, o debe atenderse a las distintas penas de forma independiente. La solución, según algunos autores<sup>1164</sup>, es atender al plazo de prescripción correspondiente a la mayor de las penas impuestas conjuntamente<sup>1165</sup>. No obstante, opinión contraria, es la que sostiene que al no existir previsión al respecto, debe admitirse también tratamiento prescriptivo independiente, pues cada una de las penas, deberá tomarse en consideración por

---

<sup>1164</sup> GRACIA MARTÍN, Luis (coord.) /BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel / ALASTUEY DOBÓN M. Carmén, *o.u.c.*, pág. 370

<sup>1165</sup> *Vid.* en este sentido a MORILLAS CUEVA, Lorenzo, *Acerca de la prescripción...*1980, pág.87



separado para calcular el plazo prescriptivo correspondiente, así como para el régimen de cómputo del mismo<sup>1166</sup>.

Ahora bien, según lo dispone el artículo 134 del CP, el tiempo de la prescripción de la pena se computará desde la fecha de la sentencia firme, o desde el quebrantamiento de la condena, si ésta hubiese comenzado a cumplirse. Es decir, el cómputo del plazo de la prescripción se inicia a partir de la fecha de la sentencia firme, que no es otra cosa que aquella resolución contra la que no cabe recurso alguno, salvo el de revisión u otros extraordinarios, que pueda establecer la ley. Por lo cual, es precisamente en ese instante en el que la sentencia condenatoria es ejecutoria y la pena se debe de cumplir, posibilitándose el inicio del curso prescriptivo si el cumplimiento no se lleva inmediatamente a la práctica; en cada caso, de acuerdo con la forma de cumplimiento que corresponda a la naturaleza de la pena impuesta<sup>1167</sup>.

Respecto al cómputo del tiempo de la prescripción de la pena desde que se haya producido su quebrantamiento, para concretar el inicio del cómputo de acuerdo con este segundo criterio se debe de tender en consideración la distinta naturaleza de las penas. Ya que en cada caso, ésta definirá el modo de cumplimiento, así como las condiciones que permiten afirmar que la pena ha sido infringida o quebrantada<sup>1168</sup>. En este sentido, cuando la pena que se haya quebrantado sea la privativa de libertad deambulatoria, resulta mas que obvio que el quebrantamiento se produce cuando el reo se elude del establecimiento penitenciario o de cualquier lugar en el que haya sido trasladado. Por tanto, el cómputo se iniciara en el momento de la huída y seguirá corriendo hasta que el reo se halle de nuevo a disposición judicial. Si la pena impuesta fuese la de multa, el cómputo de la prescripción se producirá al día siguiente hábil del impago, manteniéndose el curso prescriptivo hasta que el condenado inicie el

---

<sup>1166</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 251

<sup>1167</sup> Cfr. GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 257

<sup>1168</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción...*2003, pág. 263

cumplimiento de la responsabilidad personal subsidiaria, la cual deberá regirse por las reglas aplicables a la naturaleza que revista en cada caso la misma. En relación con la pena privativa de derechos se plantean diversas dificultades, puesto que la propia naturaleza de algunas de estas penas y la forma en que podría materializarse su incumplimiento impide realmente su aplicación<sup>1169</sup>.

Finalmente por lo que respecta a las medidas de seguridad, cabe señalar que estas se encuentran previstas en el artículo 135 del CP<sup>1170</sup>, en el que prescribirán a los diez años, si fueran privativas de libertad superiores a tres años, y a los cinco años si fueran privativas de libertad, iguales o inferiores a tres años o tuvieran otro contenido. Cabe aclarar que a diferencia del delito, se trata de la peligrosidad de una persona cuyo estado es relativamente permanente y dinámico, que lógicamente no desaparece con el tiempo, sin embargo lo que si desaparece son las medidas de seguridad<sup>1171</sup>. De igual manera que lo que sucede con las penas el cómputo de la prescripción comenzará a contarse en el momento en que sea firme la resolución. No obstante, el citado artículo no se refiere a los supuestos de quebrantamiento de condena, a lo cual cabe aplicar de manera analógica lo dispuesto en el artículo 134 del CP. En aquéllos supuestos en los que el cumplimiento de la medida de seguridad siga al de la pena, el plazo de prescripción se computará desde la extinción de la propia pena<sup>1172</sup>.

---

<sup>1169</sup> GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, La prescripción...2003, pág. 264

<sup>1170</sup> Artículo 135 del CP. 1. Las medidas de seguridad prescribirán a los diez años, si fueran privativas de libertad superiores a tres años, y a los cinco años si fueran privativas de libertad iguales o inferiores a tres años o tuvieran otro contenido. 2. El tiempo de la prescripción se computará desde el día en que haya quedado firme la resolución en la que se impuso la medida o, en caso de cumplimiento sucesivo, desde que debió empezar a cumplirse. 3. Si el cumplimiento de una medida de seguridad fuere posterior al de una pena, el plazo se computará desde la extinción de ésta.

<sup>1171</sup> MAPELLI CAFFARENA, Borja / TERRADILLOS BASOCO, Juan, *Las consecuencias jurídicas del delito*, 3ª ed., Civitas, Madrid, 1996, pág.230

<sup>1172</sup> MAPELLI CAFFARENA, Borja / TERRADILLOS BASOCO, Juan, *loc. cit.*

## B) Prescripción tributaria

Como quedó señalado con antelación, el artículo 66 de la LGT regula lo referente a la prescripción tributaria. En tal artículo existe una amplia gama de supuestos en los que opera la prescripción, mismos que en mayor o menor medida tienen repercusión en materia penal. Sin embargo, es necesario, analizar aunque sea brevemente cada uno de ellos, con la finalidad de establecer cuando empieza a correr la prescripción en cada caso.

Por cuanto hace a la prescripción enunciada en el artículo 66 de la LGT, se refiere tanto el derecho de la propia Administración para determinar, como para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada o autoliquidada. De igual manera, establece la prescripción de los particulares de solicitar u obtener devoluciones. Ahora bien, la norma tributaria correspondiente al cómputo de los plazos de prescripción<sup>1173</sup> establece un sistema de plazos conforme al cual, el inicio del transcurso de la prescripción se produce en momentos diversos, dependiendo

---

<sup>1173</sup> Vid. artículo 67 de la LGT, que al efecto señala que: «1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: En el caso a, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. En el caso b, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo. En el caso c, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado. En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente. En el caso d, desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías. 2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad. Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.» (cursivas añadidas)

de la naturaleza de cada tributo<sup>1174</sup>. Así, en aquéllos tributos en los que la Administración tiene el derecho a liquidar, se va a iniciar al día siguiente a aquél en el que finalice el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación del tributo, según lo dispone el artículo 67.1 de la LGT. Tratándose del derecho a exigir el pago de la deuda, el cómputo se inicia desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo del pago voluntario. Sin embargo, según lo señala el artículo 67.2 de la LGT, el plazo inicia de manera diversa dependiendo del sujeto. Así el cómputo para el responsable solidario se inicia al día siguiente de la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal. En los supuestos de los deudores solidarios previstos en el artículo 42. 2 de la LGT<sup>1175</sup>, el cómputo comenzará a partir del momento en que concurren los hechos que constituyan el presupuesto de responsabilidad. Para los responsables subsidiarios, comenzará desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

Ahora bien, respecto al derecho a solicitar devoluciones por parte del obligado tributario, éste comienza dependiendo de la causa del derecho a obtener devolución. Así el cómputo comenzará al día siguiente aquél en que se realizó el ingreso indebido o bien desde el día siguiente de la finalización del plazo para presentar la autoliquidación en caso de que el ingreso se haya realizado en tal plazo. Finalmente, el cómputo comenzará al día siguiente a aquel en que adquiera

---

<sup>1174</sup> Vid. VEGA HERRERO, Manuela, *La prescripción ...*, 1990, pág. 43

<sup>1175</sup> Artículo 42.2, «Responsables solidarios: ...2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo. Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía. Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.» (cursivas añadidas)

firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare improcedente el acto impugnado. Por lo que respecta al derecho a obtener devoluciones, el cómputo comienza cuando finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones establecidas para cada tributo, o en su caso desde la notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución<sup>1176</sup>.

En los efectos de la prescripción del derecho que tiene la Administración de liquidar el tributo, se distinguen varios supuestos. Así, en caso de que se haya realizado una liquidación provisional por parte de la Administración o en su caso se ha realizado por parte del contribuyente la autoliquidación, trae consigo que al ser el único soporte de ingreso resulta imposible adicionar nuevos datos a la liquidación provisional o autoliquidación inicial, por lo que no se puede obtener una liquidación diferencial a favor de la Hacienda<sup>1177</sup>. De lo que se desprende que los efectos que produce la prescripción es la inalterabilidad a favor del obligado al pago de la deuda tributaria. Ahora bien, si transcurrido el plazo del derecho que tiene la Administración para liquidar el tributo, sin que haya realizado dicha liquidación provisional o definitiva, la inalterabilidad de la obligación se traduce en la inexigibilidad de la deuda tributaria<sup>1178</sup>, puesto que no se podrá concretar la cantidad debida<sup>1179</sup>.

Respecto al supuesto de prescripción de la acción para exigir el pago de la deudas, presupone la existencia de una deuda liquida, es decir ya se ha liquidado definitivamente el tributo, al igual que el supuesto anterior produce la inexigibilidad de la deuda tributaria, no obstante cabe señalar que en dicha

---

<sup>1176</sup> Vid. al respecto MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (dir), *et alli.*, *Derecho financiero y tributario. PG, Lecciones de cátedra*, 8ª ed., Lex nova, Valladolid, 2007, pág. 269

<sup>1177</sup> FALCÓN Y TELLA, Ramón, *La prescripción...*1992, pág. 190

<sup>1178</sup> El artículo 70.1 de la LGT, señala que únicamente se podrá exigir el pago mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria.

<sup>1179</sup> FALCÓN Y TELLA, Ramón, *o.u.c.*, pág. 192

prescripción no afecta el principio de autotutela declarativa, sino más bien el principio de autotutela ejecutiva<sup>1180</sup>.

---

<sup>1180</sup> FALCÓN Y TELLA, Ramón, *loc. cit.*

## V. Incidencia de la prescripción tributaria en el delito de defraudación fiscal

En la derogada ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (vigente hasta el 1 de julio de 2004), se sostenía un plazo de cuatro años para la prescripción de ciertos derechos y acción de la Administración tributaria. En la actualidad tal situación se encuentra regulada en el artículo 66 de la LGT. Tal casuística de la prescripción en materia tributaria, tiene gran repercusión en materia penal<sup>1181</sup>. No obstante, diverso sector doctrinal, argumenta totalmente lo contrario<sup>1182</sup>. Tal disputa ha tenido una prolífica y abundante discusión tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, sin que hasta la fecha exista un consenso general respecto al tratamiento que se le debe dar a la incidencia de la prescripción tributaria en el ámbito penal.

A continuación exponremos las posiciones que niegan la incidencia de la prescripción tributaria en el delito de defraudación fiscal. En este sentido se ha argumentado que la prescripción del delito fiscal es a los cinco años, puesto que así lo establece formalmente el legislador, en el propio CP<sup>1183</sup>, por lo que pretender argumentar que el plazo de prescripción es de cuatro años no parece razonable. Asimismo, porque es precisamente el legislador penal el que a través del CP, fija la

---

<sup>1181</sup> Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel /BACIGALUPO, Silvina, *Delitos contra...*2000, págs.112 y ss; CORDOBA RODA, Juan, «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda pública» en *La ley* No. 4886, de 17 de septiembre de 1999, págs. 1 y ss; CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «Consumación y prescripción ...2000, págs. 219 y ss, RODRÍGUEZ RAMOS, Luis, «La prescripción del delito fiscal (perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal Tributario)», en *AJA*, No.470 de 25 de enero de 2001, págs.1 y ss; SILVA SÁNCHEZ, Jesús María / MOLINS AMAT, Pablo / MELERO MERINO, F. Javier «El delito fiscal ante el “estatuto del contribuyente”» en *GF*, No. 176, Mayo 1999, Madrid-Barcelona, págs. 201 y ss

<sup>1182</sup> Vid. MERINO JARA, Isaac / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis «Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2ª, de 6 de noviembre de 2000)», en *AJA* No. 466, de 21 de Diciembre de 2000, págs. 1 y ss; LASCURAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización» en AA. VV. *Manuales de formación Continuada* del CGPJ, No 4, Madrid 1999, págs. 374 y ss; RODRÍGUEZ LÓPEZ, Pedro, *Delitos contra...*, 2008, págs.174 y ss

<sup>1183</sup> Vid. ampliamente LASCURAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio «Tres problemas de aplicación...1999, pág. 376

duración del plazo de prescripción del delito de defraudación tributaria en atención a las finalidades de la institución de la prescripción penal y en atención a los criterios que se utilizan para la fijación de la prescripción de otros delitos<sup>1184</sup>. De igual manera, la prescripción tributaria de cuatro años y prescripción penal de cinco, no muestra indicios de que con ello se den consecuencias dogmáticas intolerables, como lo podría ser la punición sin resultado típico o sin lesión del bien jurídico protegido, o consecuencias fácticas diversas en relación con la instrucción penal, con la responsabilidad civil derivada del delito o con la excusa absolutoria por regularización fiscal<sup>1185</sup>.

De igual manera, se argumenta que la prescripción tiene diversos contenidos dependiendo del ámbito jurídico del que se trate, situación que se extrae de las diversas finalidades que persigue cada una de ellas. Así en el ámbito penal, la prescripción es una manifestación del ejercicio del *ius puniendi*, ya que supone una limitación a éste, puesto que en el ámbito político criminal que fundamenta la persecución de los delitos al establecerse una distinta función de la gravedad de los delitos, resulta obvio que transcurrido cierto tiempo carezca de sentido perseguirlos. Situación que debe de mantenerse en manos del legislador penal, pues tratar de establecer la prescripción en diversos ámbitos al derecho penal, serían éstos quienes marcaran la política criminal, en su aspecto negativo, y no el legislador penal, por lo que se estaría sustrayendo el alcance de la responsabilidad penal a la política criminal que inspira, en aplicación de criterios generales, la renuncia a seguir ejerciendo el *ius puniendi*<sup>1186</sup>.

Asimismo, señalan que no se pueden confundir la determinación de la deuda tributaria mediante la liquidación, pues es un acto administrativo tributario, sometido a su correspondiente régimen. Por otra parte, señalan que si

---

<sup>1184</sup> Cfr. LASCURAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio, *loc. cit.*

<sup>1185</sup> LASCURAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio, *loc. cit.*

<sup>1186</sup> *Vid.* con ulteriores fundamentos a MERINO JARA, Isaac / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis «Prescripción del...2000, pág. 2



bien el plazo de prescripción es de cuatro años en el ámbito tributario se refiere a aquéllas deudas que la Administración puede liquidar lo que excluye las superiores a los 120.000€ cuando haya transcurrido el plazo de pago voluntario, momento en el que se consuma el delito, por lo que desde entonces, la liquidación corresponde al Tribunal penal<sup>1187</sup>.

Ahora bien, en el ámbito jurisprudencial se han producido innumerables sentencias en contra de relacionar la incidencia que presenta la prescripción tributaria en el ámbito penal. Mencionaremos a continuación las más significativas. Por una parte señalan que los plazos de prescripción en materia tributaria y penal tienen un carácter independiente<sup>1188</sup>. En este sentido se pronunció la STS de 1629/2001 de 10 octubre, (ponente: Enrique BACIGALUPO ZAPATER), sentencia en la que se ratifica la «independencia de los plazos previstos en los artículo 131 CP y 64 de la otrora LGT, pues cada plazo debe regir con la finalidad que los respectivos textos legales establecen. Sin embargo, en tanto la determinación del hecho imponible eludido constituye un presupuesto procesal o de procedibilidad derivado directamente del art. 132.2 CP, del principio acusatorio y del derecho de defensa, la caducidad de las facultades de la Administración de practicar la liquidación de la deuda tributaria [art. 64 a) LGT tiene efectos sobre la posibilidad de iniciación del procedimiento penal por un delito fiscal correspondiente a un ejercicio respecto del que ha prescrito la facultad de la Administración de determinar la deuda tributaria, por lo que si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la

---

<sup>1187</sup> RODRÍGUEZ LÓPEZ, Pedro, *Delitos contra...*, 2008, pág.175

<sup>1188</sup> Respecto al comentario realizado a la citada sentencia *vid.* a JAÉN VALLEJO, Manuel, «La prescripción del delito fiscal. Nota sobre la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001» en *RECPC*, 04-j03 \_ <http://criminet.ugr.es/recpc>

iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo. Contra esta interpretación no sería adecuado argumentar que el art. 64 LGT en su redacción actual sólo establece un límite para la Administración, que no recortaría las facultades de ningún otro órgano de persecución del delito para la liquidación del impuesto eludido. En efecto, existen, en primer lugar, razones prácticas: sólo la Agencia Tributaria dispone de la documentación necesaria para una liquidación provisional del impuesto; una liquidación provisional de un impuesto por parte de la Policía Judicial o del Ministerio Público, en todo caso, no es fácilmente imaginable sin recurrir a los documentos e informes de la Agencia Tributaria. Pero, además, existen razones jurídicas: con la caducidad de las facultades de la Administración, establecida sin ningún límite, el legislador no puede haber querido aludir sólo al Poder Ejecutivo. Carecía de toda racionalidad jurídica que la ley sólo pretendiera eliminar a un organismo estatal especializado, trasladando sus facultades a otros no-especializados, que, en la práctica, necesitan de la cooperación del especializado para actuar eficazmente. Por otra parte, es un principio generalmente aceptado de la política criminal que no se deben criminalizar hechos que carecen de relevancia fuera del ámbito del derecho penal o que la han perdido con el transcurso del tiempo. Lo contrario conduciría fácilmente a un derecho penal de autor, cuya compatibilidad con los principios constitucionales ha rechazado el Tribunal Constitucional»

Asimismo, diversa jurisprudencia del TS 1336/2002 de 15 julio, (ponente: Perfecto ANDRÉS IBAÑEZ), estableció 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 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 (SSTC 27/1981 [ RTC 1981, 27], 19/1987 [ RTC 1987, 19] y 46/2000 [ RTC 2000, 46])–, 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 (SSTS de 26 de julio de 1999 [ RJ 1999, 6685] y de 6 de noviembre de 2000 [ RJ 2000, 9271]).»

En dicha sentencia, se viene a confirmar la doctrina que venía sustentando el propio TS, respecto al plazo de prescripción del delito fiscal, sin embargo sustentar dicha tesis, es decir que la prescripción tributaria no impide la sentencia condenatoria por delito fiscal, produce diversas consecuencias, todas ellas de carácter negativo<sup>1189</sup>. En primer término, es de hacer notar que aquél contribuyente que ha ganado la prescripción tributaria por el transcurso de cuatro años no puede, durante el quinto año, regularizar la deuda tributaria, ya que tal situación es posible únicamente cuando la deuda es exigible<sup>1190</sup>. Asimismo, la obligación prescrita resucitaría por vía de la responsabilidad civil, con la sentencia condenatoria, aunque el propio legislador haya declarado que, en estos casos, no existe daño para la Hacienda Pública. Asimismo resulta atípico que el procedimiento penal, sólo podría iniciarse por vía de denuncia de un particular.

Al igual que, concurre en una causa de justificación, el Derecho renuncia a la protección del bien de menor valor o no preponderante, en el presente caso, el Derecho renuncia a la protección de los intereses de la Administración Tributaria

---

<sup>1189</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, «La interminable historia de la prescripción del delito fiscal» en *La Ley*, No.6, Madrid, 2002, pág.1738

<sup>1190</sup> Sin embargo para BAL FRANCÉS, Edmundo, este debate da pie a la especulación y al sofisma, pues difícilmente un ciudadano que ha ocultado sus hechos imponibles durante cuatro años, regularizará su situación en el último año y por consiguiente ahorrarse el pago del tributo sin que se le aplique ni la sanción tributaria ni la penal. *Vid.* «Estudio jurídico sobre las consecuencias relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude de ley, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda pública» en BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (dir.), BACIGALUPO Silvina / GÓMEZ-JARA Díez, Carlos, *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda pública, Mesas redondas Derecho y Economía*, Editorial universitaria Ramón Areces, 2007, pág.194

ya que ésta ha dejado transcurrir los cuatro años precisos para determinar la deuda<sup>1191</sup>. Por otra parte la referida sentencia, parte de la idea de que existen dos instancias estatales o jurídicas para la lucha contra el fraude y en ambas son distintos los bienes jurídicos, por lo que para dicho tribunal son dispares los objetos de protección jurídica de las infracciones tributarias y los delitos fiscales, porque las primeras se explican en virtud de criterios de logística recaudatoria y los segundos lo hacen para dar un *plus* de protección a los principios constitucionales. Sin embargo, tal planteamiento resulta erróneo, además de que coincide totalmente con la teoría de GOLDSCHMIDT, hoy absolutamente abandonada<sup>1192</sup>, pues el tratar de señalar que los bienes jurídicos son los que señalan la distinción entre ilícito penal e ilícito administrativo es tarea fallida, puesto que en la actualidad se entiende que la diferencia entre ambos ilícitos son razones formales y no así el distinto contenido de antijuricidad<sup>1193</sup>.

En lo referente a las posturas favorables a establecer en mayor o menor medida que la prescripción tributaria influye en el delito fiscal, argumentan su posición bajo diversos matices. Así algunos señalan que no es óbice que la infracción tributaria tenga un plazo de prescripción más corto que el delito de defraudación fiscal, puesto que el problema fundamental está en los efectos que deben reconocerse a la prescripción de la liquidación del tributo, es decir sobre la prescripción de la obligación tributaria, puesto que para que sea perseguible la elusión de un tributo vía penal es necesario, no obstante que el CP no lo establezca expresamente que dicho pago sea posible y si la obligación tributaria está prescrita resulta obvio que el pago es imposible y por tanto el delito inicialmente cometido ya no resulta punible<sup>1194</sup>.

---

<sup>1191</sup> Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, *o.u.c.*, pág. 1739

<sup>1192</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, *o.u.c.*, pág. 1740

<sup>1193</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, *loc. cit.*

<sup>1194</sup> Vid. BAENA AGUILAR, Ángel, en CUGAT MAURI, Miriam / BAENA AGUILAR, Ángel, «Efectos del nuevo plazo de prescripción... 1999, págs 174 y ss, en el mismo sentido BARRACHINA JUAN, Eduardo, «Prescripción: Ley General Tributaria versus Código penal», *El fisco*, No.65, Barcelona, 2001, pág. 10

Asimismo, se argumenta que si bien las disposiciones fiscales no pueden modificar lo que señala el CP en el artículo 131, por lo que la prescripción para el delito tributario es de cinco años. No obstante el hecho de que la Administración quede imposibilitada a partir del cuarto año para determinar la deuda tributaria, es decir operó la prescripción tributaria a que hace referencia el artículo 66 de la LGT, trae de facto la imposible lesión del bien jurídico y por tanto desaparece la tipicidad del delito fiscal<sup>1195</sup>. En este sentido se extraen las siguientes consideraciones. Una vez que se haya cumplido el plazo exigido para la prescripción tributaria, no hay cuota defraudada porque no hay una deuda exigible, ni obligado tributario, ni objeto material del delito, ni sujeto activo, es decir la conducta deja de ser típica<sup>1196</sup>. Ya que transcurridos cuatro años, ni la Administración puede investigar, ni el contribuyente está obligado a mantener la documentación, lo que hace que la persecución penal sea una práctica imposible<sup>1197</sup>.

Por otra parte, se fundamenta que para poder definir el bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda pública se debe de recurrir a lo establecido por las normas tributarias. Ahora bien, es innegable que cuando el hecho se consuma constituía sin lugar a dudas un delito contra la Hacienda pública, ya que concurrían todos y cada uno de los elementos integrantes del tipo penal, además de existir un ataque al bien jurídico, no obstante transcurrido el plazo para que la administración determine la deuda tributaria, es decir transcurran cuatro años, da lugar a la desaparición del bien jurídico protegido por dicha norma penal. Si bien se trata de un supuesto excepcional en el que el bien jurídico tiene un componente de temporalidad que resulta de la propia norma jurídica tributaria. Por lo que al haber transcurrido dicho plazo y haberse extinguido el bien jurídico, carece de sentido que se incoe un procedimiento penal

---

<sup>1195</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / Bacigalupo, Silvina, *Delitos contra...*2000, pág. 112

<sup>1196</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / Bacigalupo, Silvina, *o.u.c.*, pág. 113

<sup>1197</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / Bacigalupo, Silvina, *loc. cit.*

y en su caso se exija la responsabilidad en tutela de un bien jurídico que ya no existe<sup>1198</sup>.

De igual manera se establece que la prescripción tributaria excluye la antijuridicidad de la conducta, puesto que al regularse la prescripción, la sociedad consiente el impago de las deudas prescritas, sobrevendría una causa de justificación que hace imposible la persecución del delito<sup>1199</sup>. Asimismo, se argumenta que la prescripción tributaria excluye la culpabilidad, pues la conducta exigible por el ordenamiento tributario es pagar mientras la deuda no prescribiera y la de no pagar si ha prescrito<sup>1200</sup>.

A pesar de tan diversas y variadas propuestas a favor de la repercusión que trae aparejada la prescripción tributaria en el ámbito penal, existen grandes dificultades para poder fundamentar tales posturas, puesto que la mayoría de los intentos que hace la doctrina penal por fundamentar la exclusión o extinción de la responsabilidad caen por su propio peso ante los argumentos contrarios<sup>1201</sup>.

Sin embargo, la propuesta que mayor fundamentación tiene al respecto y a la cual nos adherimos, es la que propone establecer como causa analógica de excusa absolutoria<sup>1202</sup>, prevista en el artículo 305. 4 del CP, (regulación que a nuestro juicio no es una excusa absolutoria sino de levantamiento de pena, que a la postre tiene los mismos efectos, es decir, la exención de la pena). Tal planteamiento se basa principalmente en que la prescripción de la deuda tributaria equivale al pago espontáneo fuera de plazo, por lo que en aquéllos

---

<sup>1198</sup> CORDOBA RODA, Juan, «Prescripción tributaria y...», 1999, págs. 2 y ss

<sup>1199</sup> Vid. ampliamente a GARCÍA DíEZ, Claudio / GARCÍA SANGUINO, M, «Prescripción tributaria y delito fiscal» en *Canarias Fiscal*, No. 7, 2000, pág. 34

<sup>1200</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda pública» en *La ley* No. 4886, de 17 de septiembre de 1999, pág. 6

<sup>1201</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, «Prescripción y delito fiscal. Notas sobre el estado de la cuestión», en *Iuris*, No.51, Junio 2001, pág. 27

<sup>1202</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María / MOLINS AMAT, Pablo / MELERO MERINO, F. Javier, «El delito fiscal ...», pág. 205

supuestos en los que la Administración no determino la deuda tributaria o en su defecto realizó la correspondiente liquidación, al no hacerse en el período establecido por la norma tributaria, es decir a más tardar en cuatro años, se convalidan de manera automática la declaración y autoliquidación efectuadas por el contribuyente<sup>1203</sup>. Por lo que la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, con la consiguiente extensión de dicha obligación supone una automática regularización de la situación del contribuyente.

Se argumenta que, basta recordar que la regularización tuvo cabida inicialmente en el Derecho tributario, misma que fue posteriormente acogida en el Derecho penal. Si bien, dentro de los requisitos que se suelen establecer para que tenga lugar la regularización, son por una parte que el contribuyente realice un declaración complementaria, asimismo que realice el pago de lo debido. Sin embargo éste último requisito no viene exigido por el propio artículo 305.4 del CP, puesto que éste se limita a señalar que queda exento de responsabilidad penal quien regularice su situación tributaria. Máxime que dicha regularización no sólo puede proceder del propio contribuyente a través de una declaración complementaria, sino también de la Administración a través de una liquidación definitiva. Bajo tal perspectiva se sostiene que la extinción de la obligación tributaria es una regularización de la situación tributaria por el simple transcurso del tiempo, puesto que el contribuyente regularizó su situación con el simple y puro transcurso de los cuatro años, por lo cual se cumplen los supuestos a que hace referencia el citado numeral<sup>1204</sup>.

A mayor abundamiento, extinguida la obligación tributaria por prescripción, no es posible la regularización mediante el pago, por lo que si el contribuyente no puede regularizar su situación, cabe pensar que esto es, porque ya se encuentra regularizada. En este sentido argumentan que la situación

---

<sup>1203</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María / MOLINS AMAT, Pablo / MELERO MERINO, F. Javier, *o.u.c.*, pág. 206

<sup>1204</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María / MOLINS AMAT, Pablo / MELERO MERINO, F. Javier, *loc. cit.*



tributaria o está regularizada o es, una vez cumplidos los otros requisitos, regularizable<sup>1205</sup>. Esto significa que la prescripción de la obligación tributaria, al no haber iniciado el procedimiento de liquidación de la deuda en el plazo correspondiente –cuatro años–, constituye una excusa absolutoria fundada en el Derecho tributario que incide en el Derecho penal. Además de que en estos supuestos concurren de igual manera los requisitos que se requieren en el artículo 305.4 CP, pues al haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, trae como consecuencia lógica que tampoco existan actuaciones de comprobación que pudiesen oponerse a la eficacia de la regularización<sup>1206</sup>.

En la actualidad, existe un proyecto de Ley Orgánica<sup>1207</sup> por el que se pretende modificar el CP, en el que se regula el ámbito de la prescripción del delito tributario, ampliándose a diez años. Argumentando que: «... se eleva el plazo mínimo de prescripción a cinco años, con la tradicional excepción para la calumnia y la injuria. Esta elevación obedece a la necesidad de evitar la impunidad que algunas conductas, como pueden ser los fraudes de subvenciones, han venido alcanzando precisamente por la combinación de un plazo prescriptivo de tres años, unido a la imposibilidad técnica de detectar y comprobar el delito en ese periodo de tiempo. El mismo fundamento concurre para la elevación del plazo de prescripción de los delitos de fraude a la Hacienda pública comunitaria, estatal o autonómica hasta los diez años.»

Al respecto cabe anotar las siguientes consideraciones. Si la diferencia de un año como se acaba de ver presenta de suyo diversas complicaciones como lo pueden ser la seguridad jurídica o la unidad del ordenamiento jurídico del Estado, con tal reforma dichos problemas se multiplicarían por seis, por lo que se podrían

---

<sup>1205</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María / MOLINS AMAT, Pablo / MELERO MERINO, F. Javier, *loc. cit.*

<sup>1206</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María / MOLINS AMAT, Pablo / MELERO MERINO, F. Javier, *op. cit.*, pág. 207

<sup>1207</sup> Boletín Oficial de las Cortes Generales-Congreso de los Diputados de 15 enero 2007, No.119-1

dar supuestos en los que el contribuyente que esta obligado conforme a la normativa tributaria a conservar los documentos o mejor dicho los soporte de los tributos devengados durante cuatro años, se puede ver sorprendido pasando dicha temporalidad cuatrienal de haberse producido el hecho imponible. No obstante lo que realmente resulta sorprendente es que tras extinguirse la relación tributaria, se pueda culminar con un proceso penal.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** El delito de defraudación tributaria no es de nuevo cuño, en el Derecho penal. Podemos remontar sus orígenes a la Edad Media. Por lo que consideramos que las críticas que se le han dirigido desde la perspectiva minimalista del Derecho penal, en el que se propone únicamente como ámbito de protección bienes jurídicos de carácter personal, no es de recibo. Estos en virtud de que, si bien es cierto que la función del Derecho penal es la protección de bienes jurídicos, consideramos que tal argumento resulta incompleto. Aunado a la función protectora de bienes jurídicos, se encuentra también la confirmación de la vigencia de la norma, puesto que con ello se configura la identidad normativa de la sociedad.

El delito de defraudación tributaria ha sufrido diversos cambios y maneras de regulación, lo cual ha dado lugar a considerar *prima facie* que se engloba en las causas de expansión del Derecho penal. No obstante, consideramos que su regulación se debe a otros factores. La finalidad de las normas jurídico penales es cumplir con la función normativa de orientación para el ciudadano y aseguramiento de las expectativas sociales, bajo una proposición regulada en el tipo legal y una consecuencia jurídica. En este sentido, dicha función de la norma penal radica primordialmente en su labor autopoiética de confirmación de su vigencia que solo a mediano o largo plazo protegerá bienes jurídicos. En el delito de defraudación tributaria, cumple con la función de confirmar la vigencia de la norma en caso de haber sido inobservada por el contribuyente. Es decir, al haber realizado la conducta típica defraudatoria. La motivación que impone el propio artículo 305 del CP, es la punibilidad establecida en el tipo, que en este caso es de uno a cuatro años de prisión, más multa del tanto al séxtuplo de la cuantía de 120.000€ o su cuantía superior dependiendo el importe de lo defraudado.

**SEGUNDA.-** La regulación de la defraudación tributaria en el CP, corresponde a la necesidad de establecer propiamente sobre las diversas

modalidades de la conducta defraudatoria. Esto es, que anteriormente no se regulaba en específico la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie, como elemento integrante del tipo. Además, dicho precepto cumple con la finalidad de prevención de ataques lesivos, al patrimonio de la Hacienda pública y evitar futuras conductas contrarias a la norma.

**TERCERA.-** La delincuencia tributaria causa grandes reparos en la economía del Estado, amenazando su propia estructura. De ahí que desde un punto de vista político criminal resulte necesario incluir tales conductas defraudatorias en el CP. Por esto consideramos que resultan infundadas aquellas teorías minizadoras del Derecho penal que intentan darle otro cauce a los delitos económicos (con ello al delito de defraudación tributaria), como el denominado Derecho de intervención. Así, sólo resultan válidas las propuestas de eliminar del CP al delito tributario, cuando la sanción se haya vuelto inútil, ineficaz o inadecuada, situación que hasta hoy en día está muy lejos de la realidad.

**CUARTA.-** En lo referente a la distinción entre el ilícito administrativo e ilícito penal, han surgido diversos intentos por tratar de establecer una clara diferencia entre ambos institutos. No obstante, a pesar de los esfuerzos que se han realizado a lo largo de los tiempos, se llega a la conclusión de que al menos en el plano ontológico no existe diferencia sustancial, sino que únicamente existe un criterio cuantitativo. Sin embargo el TS, se ha pronunciado en diversas sentencias señalando que el criterio diferenciador es el criterio de intervención mínima. A pesar de tal fundamentación del TS, consideramos que la reducción de un problema distintivo tan complejo al marco de los principios generales del Derecho penal, es simplificar en exceso tal materia, por lo que entendemos que además de existir un criterio cuantitativo, se debe de añadir un concepto meramente normativo, pues precisamente es ahí donde nace tal distinción. El legislador a través de la política criminal, se vale para establecer determinadas conductas *prima facie* contrarias al Derecho administrativo en ilícitos penales. De igual manera otro criterio distintivo que se puede aplicar en este ámbito, es, el del bien jurídico.

Mientras en las infracciones penales se trata de proteger, en las contravenciones administrativas interesa únicamente la mera realización antinormativa, puesto que esta no se establece en un injusto respaldado ético-socialmente, ni la culpabilidad se finca en un reproche a dicha conducta.

**QUINTA.-** El delincuente fiscal, presenta unos rasgos característicos, diversos de la delincuencia habitual. Así la primera aproximación criminológica de esta delincuencia la encontramos en SUTHERLAND, con la obra «*White-collar crime*». No obstante cabe añadir que no menciona en su estudio a los delincuentes fiscales. Sin embargo, por las características que presenta el delincuente económico, se puede perfectamente añadir a los delincuentes fiscales. Asimismo cabe precisar, que el delincuente económico a diferencia de los otros goza de cierta aceptación y reputación social. Ello radica principalmente en que en los delitos tradicionales la proximidad entre víctima y el delincuente es mucho mayor que en los delitos económicos pues, las grandes distancias entre la realización de la conducta y sus consecuencias económico-sociales hacen que la víctima (Estado) no advierta en muchas de ocasiones el delito cometido, por lo que en terminos geneales se puede decir que no existe un reproche etico social a tales conductas.

**SEXTA.-** Uno de los temas más polémicos en la política criminal se refiere a la teoría del Derecho penal del enemigo. Este punto obviamente, llega a incidir en el ámbito de la delincuencia tributaria. Los presupuestos básicos de esta teoría consisten en un amplio adelantamiento de la punibilidad, penas proporcionalmente altas y determinadas garantías procesales relativizadas o suprimidas. Su estuio dogmático ha dividido en una parte general y otra especial. En su parte general se han desarrollado conceptos como *persona/enemigo*, así como el aseguramiento cognitivo a través de la vigencia de la norma y la personalidad del sujeto, o la fidelidad a dicha norma. En la parte especial, se analizan las normas que aplican ya sea de manera directa o indirecta los presupuestos básicos del Derecho penal del enemigo, contemplados en la perte general. En lo referente al ámbito del delito tributario la persona es el obligado tributario, mientras que

aquéllos individuos que defraudan sistemáticamente a la Hacienda pública ya no presentan una garantía cognitiva de fidelidad a la norma. La aplicación del Derecho penal del enemigo no plantea mayores problemas para las personas naturales, no obstante en lo referente a las personas jurídicas, resulta dudoso poder aplicar las mismas reglas de imputación. Sin embargo, consideramos que se podría en un principio relajar las reglas de imputación y los principios penales a cambio de la eliminación de penas privativas de libertad.

**SÉPTIMA.-** Dada la propia y especial naturaleza del delito de defraudación tributaria, el tipo del artículo 305 del CP, requiere la existencia de presupuestos previos, como lo son la relación jurídico tributaria entre la Administración y el sujeto activo del delito. Dicha relación nace como consecuencia de la realización de un hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria. Es precisamente esta obligación el presupuesto del delito y por tanto resulta indispensable recurrir tanto a la LGT, como a la ley y reglamento correspondiente al tributo defraudado, para completar el supuesto de hecho previsto en el delito. Por tanto, dicho tipo tiene sin duda una naturaleza de norma penal en blanco. Esta característica de ley penal en blanco, nos lleva a establecer, independientemente de las bondades que presenta, como puede ser el anquilosamiento de la ley ante la aparición de nuevas circunstancias sociales, económicas, tecnológicas, entre otras. Sin embargo, se debe tener en consideración que un abuso de las leyes penales en blanco a la larga presenta mayor inseguridad jurídica que se puede crear en diversos supuestos, como lo son la remisión a fuentes privadas o actos administrativos.

**OCTAVA.-** Si bien, estamos de acuerdo en que el delito tributario está compuesto o se le puede definir como una norma penal en blanco, ello no descarta que en el mismo tipo puedan existir elementos normativos de valoración. Esto es así, puesto que ambos institutos presentan de suyo diversas características y funciones. Así algunos de los vocablos que integran el tipo penal requieren una remisión para ser valorados jurídicamente, mientras que en enunciados diversos,

su remisión se hace con la finalidad de configurar el tipo. Por lo que podemos sostener que coexisten ambas figuras en un mismo tipo legal en este caso en el delito de defraudación tributaria.

**NOVENA.-** La conducta típica según lo establece el propio artículo 305 del CP, consiste en la defraudación por acción u omisión. En este ámbito, la omisión de la obligación de declarar no es típica, puesto que *per se* no puede producir perjuicio. Esto es así, porque para su configuración se requiere la existencia de un artificio para causar un perjuicio a la Hacienda pública. Establecer una posición contraria sería tanto como reavivar la antigua prisión por deudas, hoy próscrita en casi todas las legislaciones de nuestro entorno. Sin embargo, la tipicidad en la omisión depende de la existencia de un deber de garante, establecida en el deber señalado por el artículo 31 de la CE, así como por la LGT de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y de evitación de la lesión del bien jurídico.

**DÉCIMA.-** Consideramos que no resulta necesaria la configuración de una *mise en scène* en el delito de defraudación tributaria, ya que nos encontramos ante un delito autónomo e independiente que no requiere de los presupuestos de un tipo genérico como lo es la estafa para su configuración. No obstante el núcleo defraudar se debe desarrollar bajo dos perspectivas diversas. Así por un lado, atendemos un concepto objetivo consistente en la causación del perjuicio patrimonial, mientras que en el ámbito subjetivo deberá existir un elemento intencional de la acción típica. Referente al engaño, este se debe de enfocar como aquella realización idónea para defraudar a la Hacienda pública. El propio tipo establece dos vías genéricas de la acción, las cuales consisten primordialmente en la elusión del pago de tributos, la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales.

**DÉCIMO PRIMERA.-** En la elusión del pago de tributos, dado que la propia configuración de elusión requiere de un elemento subjetivo consistente en

el artificio empleado por el sujeto activo para así defraudar a la Hacienda pública, cabe precisar que aquéllos comportamientos en los que el contribuyente ha reconocido y liquidado de manera correcta su deuda tributaria, aunque ello no efectúa el pago debido, deberán considerarse atípicas, ya que no acontece artificio alguno por parte del sujeto, de igual manera deberá considerarse atípica aquella conducta realizada en fraude de ley.

**DÉCIMO SEGUNDA.-** Respecto a la obtención indebida de devoluciones, antes de su regulación específica en el delito de defraudación tributaria, se suscitaba la duda de su pertenencia al tipo genérico de la estafa. No obstante, con su inclusión en el tipo se viene a zanjar con dicha polémica, puesto que esta modalidad de la conducta típica consiste en la solicitud de devolución de un tributo al cual no se tiene derecho, causando un perjuicio a la Hacienda pública.

**DÉCIMO TERCERA.-** En lo tocante al disfrute indebido de beneficios fiscales, cabe decir que es una elusión del pago de tributos, cometida de manera indirecta a través de la obtención de ventajas y beneficios que otorga el ordenamiento tributario, en razón de circunstancias especiales que el propio ordenamiento establece. Esta modalidad, prácticamente consiste en la omisión de despejar del error en el que incurre la Administración tributaria al otorgar alguna ventaja fiscal o algún beneficio al que no se tiene derecho.

**DÉCIMO CUARTA.-** El artículo 305 es un delito de infracción de un deber, puesto que el autor de dicho delito tiene precisamente el deber de contribuir con la Hacienda pública. Este deber viene establecido en la propia CE, específicamente en su artículo 31, así como en el artículo 35 de la LGT, por lo que dicho deber sólo afecta al titular de la obligación tributaria. En lo referente a las personas jurídicas, si bien el ordenamiento español, no establece responsabilidad penal a las personas jurídicas, sin embargo en los delitos cometidos a través de una persona jurídica como puede ser el caso del delito de defraudación tributaria,



el artículo 31. 2 del CP señala que la persona jurídica será responsable del pago de la multa impuesta al autor que haya actuado como administrador o representante de la misma. Dicha situación a todas luces resulta altamente cuestionable respecto a su constitucionalidad, puesto que al tratarse de una pena, se rompe el principio de personalidad de las penas. Además al no haberselés dado garantía de audiencia durante el proceso se violentan los derechos establecidos en el artículo 24 de la CE.

**DÉCIMO QUINTA.-** Consideramos que es factible y por tanto necesario una regulación jurídico penal en la responsabilidad de las personas jurídicas, puesto que esto es factible a través de la teoría de los sistemas. Así en ese sentido, se puede señalar que es la propia persona jurídica la que realiza los actos jurídicos y no así los individuos que la integran, ya que la persona jurídica existe *per se* independientemente de los individuos que temporal y espacialmente la componen. Si el objeto de intervención del Derecho penal es la autorregulación y asimismo el ordenamiento jurídico le otorga la capacidad de auto-organizarse, llegamos a una conclusión que se puede concebir a la persona jurídica como un sujeto responsable jurídico penalmente.

**DÉCIMO SEXTA.-** Bajo la concepción de infracción de un deber, se reformulan los conceptos de intervención en el delito de defraudación tributaria, puesto que este corresponde a un delito de infracción del deber. Como hemos apuntado, la conducta que realiza el sujeto activo del delito, no es un acto de organización de su propia esfera, antes bien proviene de la vinculación de la esfera individual con otra. En este sentido nace sustancialmente un deber extrapenal específico entre el sujeto activo (contribuyente) y la víctima (Hacienda pública), por lo que pueden concurrir las figuras de la inducción, la cooperación necesaria y la complicidad.

**DÉCIMO SÉPTIMA.-** Especial atención merece la figura del asesor fiscal, ya que con su actuar puede dar lugar a la atenuación del contribuyente. Además se discute si cabe responsabilidad para dicho asesor, así por un lado se dice que no

en razón de que éste actúa en el ejercicio de su profesión, además que se llegase a plantear dicho cuestionamiento, su actuación se encontraría amparada bajo las causas de justificación del artículo 20.7 del CP. Es decir, el cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho o cargo. Por otra parte se manifiesta que si dicha conducta contribuye o refuerza la comisión del delito por parte de su asesorado, siempre que sea de manera dolosa cabe responsabilidad penal. Consideramos que mientras el asesor fiscal cumpla precisamente con su rol, no se le debe de imputar delito alguno, aunque sí su contribución va más allá de sus funciones de asesoramiento, entonces cabría responsabilidad penal.

**DÉCIMO OCTAVA.-** El sujeto pasivo del delito es el Estado, las CC.AA., y los entes locales o forales, que integren la parte activa de la relación jurídico tributaria. En aquéllos supuestos de tributos parcialmente cedidos por el Estado, es perfectamente compatible con la existencia de diversas víctimas, puestos que estas dejan de percibir lo debido en su justa proporción. Aunque aparentemente nos encontramos ante un delito de víctima colectiva, en razón de que al fin de cuentas se perjudica el patrimonio del Estado y por tanto de toda la sociedad, consideramos que tal percepción resulta incorrecta ya que al habersele dotado al Estado de reconocimiento y la aptitud para ser titular de relaciones jurídicas, sus intervenciones en la vida jurídica le atañen exclusivamente a él, como ente individual y no así como un ente colectivo.

**DÉCIMO OCTAVA.-** Especial importancia reviste la participación de la víctima en el delito. En este caso concreto, es precisamente el Estado quien en base libertad interactúa con el propio delincuente, puesto que es precisamente el Estado quien determina el camino a seguir respecto a la política fiscal.

**DÉCIMO NOVENA.-** La presunción de ánimo de lucro resulta harto cuestionable, puesto que ésta es ajena al hecho típico del delito de defraudación tributaria, pues al acreditarse el dolo resulta más que suficiente para su configuración, con independencia de que concurran la infracción de las normas

tributarias que establecen la obligación del pago de los tributos y la superación de la cuantía mínima establecida en el tipo. Por tanto, el desvalor de acción del injusto del delito fiscal se integra por la infracción de deberes formales tributarios.

**VIGÉSIMA.-** A pesar de la inexistencia de un precepto en concreto que imponga la obligación a los contribuyentes que sus declaraciones sean veraces, este deber se encuentra fuera de la norma penal, específicamente en el artículo 20.1 de la LGT. Así consideramos, que es obligación del contribuyente manifestar la veracidad y existencia del hecho imponible. Además este deber de veracidad se le añaden los deberes de declaración y otros deberes positivos. Por tanto para la configuración del delito tributario basta con el peligro en que se situó al bien jurídico y con tal conducta se puso entre dicho la vigencia del artículo 305 del CP. De igual manera, resultan aplicables las figuras de la imputación objetiva como lo son el principio de confianza, la prohibición de regreso, o el riesgo no permitido.

**VIGÉSIMO PRIMERA.-** Las actividades ilícitas y el dinero ilegal no pueden ni deben ser sujetas a tributo, pues establecer lo contrario sería tanto como convertir al Estado en el principal blanqueador de capitales. Si bien es cierto el artículo 31.1 de la CE, señala que todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, ello excluye obviamente a dichas actividades, puesto que la *ratio* de tal artículo en modo alguno está pensado para tales supuestos.

**VIGÉSIMO SEGUNDA. -** El delito de defraudación tributaria es un delito de resultado, al requerir no sólo un engaño por parte del sujeto activo sino que además resulta necesario que se produzca un efectivo perjuicio patrimonial para la Hacienda pública. No obstante, también se puede considerar como un delito de lesión ya que no solo es necesaria la potencial amenaza al bien jurídico, sino que es menester la efectiva lesión en perjuicio de la Hacienda pública.

**VIGÉSIMO TERCERA.-** El perjuicio patrimonial lo es la cuantía superior a 120.000€, elemento del tipo que deberá ser abarcado por el dolo. Ahora bien, la cuantía de lo defraudado se debe de contraer únicamente a lo establecido por la LGT para la cuota tributaria. En lo referente a la determinación de la cuantía para los tributos no periódicos, se deberá atender a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. En los tributos no periódicos consideramos que no se presenta mayor problema, pues la cuota defraudada será la del hecho imponible. Resulta claro que no se pueden acumular tributos no periódicos que correspondan a hechos imposables diversos.

**VIGÉSIMO CUARTA.-** Para la concurrencia del delito tributario es necesaria su comisión dolosa excluyéndose por tanto su comisión imprudente. El dolo debe abarcar el resultado. Asimismo, se puede decir que cabe el dolo eventual en relación con la cuantía. La polémica sobre la necesidad de un elemento subjetivo del injusto, debe resolverse en sentido negativo. En este sentido el ánimo de defraudar es inherente al engaño y por tanto la exigencia de un ánimo de lucro en el autor, no tiene razón de ser en tanto que no se sanciona la pretensión de un beneficio ilícito, sino el eludir la obligación de contribuir al Estado.

**VIGÉSIMO QUINTA.-** La función de Derecho penal es sin lugar a dudas la protección de los bienes jurídicos. No obstante, no se puede desconocer que paralelo a esta función se debe de tomar en cuenta la protección de la vigencia del ordenamiento, como un fin, si bien legítimo, axiológica y funcionalmente subordinado a aquél. El devenir histórico en el bien jurídico, ha remontado su fundamentación desde diversas perspectivas. Así se ha entendido al bien jurídico como la lesión de una norma que contiene un bien jurídico, o como aquella lesión de intereses vitales del individuo y de la comunidad, que el derecho al protegerlos los transforma en bienes jurídicos. También se llega a fundamentar como instrumento, vacío de contenido estudiado no ya en la idea del individuo, sino en el concepto de pueblo. Finalmente en el funcionalismo considera a la sociedad en

primer término y al legislador como creador de bienes jurídicos-, bien desde un modelo sociológico, centrado en la idea de protección del sistema pero con respeto al individuo, o bien desde posturas constitucionalistas que atienden a la Constitución para fijar los bienes jurídicos objeto de tutela persiguen dar sentido al concepto.

**VIGÉSIMO SEXTA.-** En lo referente al bien jurídico en el delito tributario se han dado diversos planteamientos al respecto. Así se abonan tesis funcionales en las que señalaban que lo que se protegía era la función tributaria aunque en un primer momento se señalaba que lo que protegía dicho delito era la financiación del Erario público. Las tesis de orientación patrimonial, se refieren principalmente al patrimonio individual o patrimonio singular diverso a los primeros. Dichas teorías patrimonialista independientemente de sus diversas particularidades coinciden en que el bien jurídico es el patrimonio de la Hacienda pública ya desde un punto de vista meramente privado o público. Las tesis de carácter funcional establecen como ámbito de protección la función tributaria, la protección del sistema del sistema fiscal o el interés de la Administración a la percepción de ingresos. Consideramos que independientemente de la percepción que tenga del bien jurídico, ésta resulta necesaria. Sin embargo, el bien jurídico del delito tributario se debe de analizar bajo dos supuestos. Por un lado, se debe de aceptar la tesis que señala que el bien jurídico es el patrimonio (público), esto desde una perspectiva inmediata de lesión, y por otro se debe de establecer de igual manera la función que el tributo está llamado a cumplir.

**VIGÉSIMO SÉPTIMA.-** Si bien es cierto, el delito de defraudación tributaria no conecta *prima facie* con las causas de justificación establecidas en el CP, ello no significa que no se puedan presentar casos aislados donde se invoquen. Así una de las más usuales o mayor acomodamiento pudiesen tener es el de estado de necesidad. Sin embargo la jurisprudencia se ha llegado a pronunciar en lo referente a la legítima defensa y el cumplimiento de un deber.

**VIGÉSIMO OCTAVA.-** Appreciar entre los diversos supuestos de error (de tipo o de prohibición), no es tarea fácil en el ámbito del delito tributario pues al ser presupuestos previos la existencia de la obligación tributaria. Su desconocimiento lleva implícitamente a que se ignore también el carácter antijurídico de la conducta, pudiendo calificarse tanto de error de tipo como de prohibición. Sin embargo creemos que los supuestos de desconocimiento del deber tributario son error de tipo y no de prohibición, ya que en estos casos el sujeto ignora el significado de los elementos objetivos del tipo, y por tanto no puede realizar el tipo, dado que no existe una conducta dolosa. Mientras que el obligado tributario que no sabe que lo es, no puede querer defraudar a la Hacienda pública.

**VIGÉSIMO NOVENA.-** En lo tocante a la punibilidad cabe precisar que no obstante los diversos planteamientos referentes a su inclusión en la definición conceptual del delito, consideramos que ésta se debe de incluir en el mismo, puesto que la punibilidad considerada en abstracto, afecta de manera sustancial el concepto de delito en razón de que indica la susceptibilidad la necesidad y merecimiento de pena. Además corresponde a la necesidad de delimitación y ponderación del delito. En el contenido de la misma se encuentran los institutos de las condiciones objetivas de punibilidad y las excusas absolutorias.

**TRIGÉSIMA.-** La pena en el delito tributario atiende a un significado comunicativo y por tanto confirma la vigencia de la norma del artículo 305 del CP. Sin embargo cabe precisar que la pena impuesta para este delito (de uno a cuatro años) resulta poco afortunada, puesto que en comparación con algunos delitos patrimoniales de menor calado desde el punto de vista del perjuicio patrimonial sufrido, resultan relativamente bajas. En lo referente a la multa de un tanto al sextuplo, rompe con la sistemática establecida por el CP, que se establece en días multa, lo que hace pensar que la redacción de este tipo fue hecha por la propia Administración, pues precisamente la legislación tributaria es la que contempla este tipo de sanciones. Las medidas de seguridad consistentes en la pérdida de

obtención de subvenciones o ayudas públicas además del derecho a gozar incentivos fiscales, tiene un enorme interés político criminal, en razón del carácter intimidatorio que reviste.

**TRIGÉSIMA PRIMERA.-** Consideramos que la reagularización prevista en el apartado 4 del artículo 305 del CP, es una causa de levantamiento de pena, ya que los supuestos que menciona dicho precepto se realizan en un momento posterior a la ejecución, por lo que son conductas típicas, antijurídicas, culpables y por tanto punibles. En este sentido podemos señalar que las causas de impunidad no se deben a la disminución del injusto típico o la culpabilidad, por lo que consideramos que se deben de ubicar en el ámbito de la punibilidad.

**TRIGÉSIMO SEGUNDA.-** El fundamento de la regularización se debe a motivos político-fiscales, que han dado lugar a su inclusión en el delito de defraudación tributaria, basados principalmente en razones utilitarias y de conveniencia, encaminadas a que la Administración adquiriera información de fuentes ocultas de ingresos y con ello la satisfacción del crédito en un momento posterior, a lo cual renuncia en gran medida a los fines de la pena.

**TRIGÉSIMO TERCERA.-** La regularización es de las deudas tributarias, sin que sea necesaria una forma determinada, ya que el propio tipo no lo establece. Sin embargo tal regularización debe ser completa y veraz, por lo que se excluye la la rectificación parcial. Sin embargo, la simple regularización es suficiente, sin que sea necesario acompañar el pago de lo debido. La regularización es de carácter personal, ya que únicamente el obligado tributario puede obtener el levantamiento de la pena a través de ella.

**TRIGÉSIMO CUARTA.-** Se regulan tres supuestos de temporalidad en los que es factible la regularización. El primer supuesto se contrae a que el sujeto activo del delito haya regularizado su situación antes de la notificación de la Administración a la iniciación de actuaciones de comprobación para efectos de

determinar la deuda tributaria. Esta notificación debe de ser de carácter formal, sin embargo consideramos que dicho supuesto de regularización es en gran medida cuestionable, porque el legislador equipara una imputación judicial con la comunicación que se le realiza al contribuyente de la inspección en la que el resultado no siempre tiene porque se de carácter sancionador. El otro presupuesto se basa en que cuando no se hubiésen realizado actuaciones tendentes a la regularización tributaria y antes de que el Ministerio fiscal, el abogado del Estado o el representante legal de la Administración local interpongan denuncia o querrela, con lo cual dicha causa de regularización excluye la primera. El tercer supuesto se refiere a la regularización *ex ante* de que el juez o ministerio fiscal realicen diligencias, en las que se deshace conocimiento formal del delito que se le imputa. Independiente de la regularización, se puede dar la figura del desistimiento voluntario, pues si bien en la regularización supone, la consumación, en el desistimiento tratamos con que el delito se encuentra, todavía en ejecución; por lo que es posible su existencia.

**TRIGÉSIMO QUINTA.-** El tipo establece circunstancias modificativas de la punibilidad, específicamente en la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. 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, supuestos en los cuales se aumentará la pena en su mita superior, ello debido a la gravedad del hecho al ser ejecutado por persona interpuesta o estructura organizativa, o, por la cuantía de lo defraudado; lo que implica un mayor desvalor del injusto que justifica la apreciación como tipos cualificados.

**TRIGÉSIMO SEXTA.-** En el ámbito de la consumación, ésta se realiza cuando ha transcurrido el periodo voluntario. Para efectos de determinar el momento de la exigibilidad, se debe atender a las leyes del tributo defraudado. Así, en los tributos con liquidación ordinaria la consumación se produce en el



momento en que han transcurrido el último día del plazo de ingreso de la deuda. Esto es así, tanto para el caso de realización del acto declarativo con la correspondiente liquidación, como para los casos en que se haya omitido. Dado que la declaración tiene únicamente el carácter declarativo se debe de estar al último día del periodo de pago de la deuda, por lo que se puede dar en este lapso el desistimiento voluntario.

**TRIGÉSIMO SÉPTIMA.-** En los tributos con autoliquidación, la consumación se produce el día en que finaliza el plazo del periodo voluntario. Cabe precisar que no obstante que el obligado tributario no haya realizado la autoliquidación del tributo correspondiente no impide que la Administración exija la deuda debida, ya que la consumación se produce desde el momento que puede ser pagada, es decir, desde el momento en que finaliza el periodo de pago voluntario. Por lo que respecta a la obtención indebida de devoluciones, la consumación se va a producir en el momento en que se da el desplazamiento patrimonial por la Administración. En el disfrute indebido de beneficios fiscales se produce en el momento en que se presenta la autoliquidación con el pago, al producirse una rebaja significativa de la deuda tributaria como consecuencia de la aplicación incorrecta de exenciones, bonificaciones o reducciones. Finalmente en las retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie la consumación se produce una vez terminado el plazo establecido por la ley para realizar los ingresos debidos.

**TRIGÉSIMO OCTAVA.-** En lo referente a la tentativa en el delito tributario, se han establecidos diversos puntos de vista referente a su admisión en tal delito. Así, por una parte cierto sector doctrinal niega la posibilidad de su inclusión en el tipo, argumentando que contradicen la propia naturaleza del delito. Además la LGT impide la sanción de infracciones tributarias no consumadas. Sin embargo la mayoría de la doctrina admite la tentativa en este delito.

**TRIGÉSIMO NOVENA.-** Se comprate la opinión que sí es posible la apreciación de las formas imperfectas de ejecución en el delito de defraudación tributaria. No obstante hay que distinguir los diversos supuestos en los que se puede plantear, atendiendo principalmente a las modalidades de la conducta. En lo referente a la elusión de pago de tributos que requieren liquidación ordinaria, la tentativa se produce cuando el sujeto presenta el acto de declaración con datos falsos o incompletos o, simplemente no la presenta, descubriéndolo posteriormente la Administración a través de la liquidación, siempre que no haya finalizado el plazo legal del periodo voluntario. No obstante habrá desistimiento si el sujeto sin requerimiento de la Administración presenta acto declarativo o ingresa la cuantía correspondiente.

**CUADRAGÉSIMA.-** La tentativa en los supuestos en que es necesaria la autoliquidación, no cabe la posibilidad de su existencia al coincidir el momento de presentación de la declaración con el ingreso. En las devoluciones de cantidades indebidas, la tentativa se puede presentar en aquéllos supuestos en los que la Administración descubra la improcedencia de lo solicitado antes de realizar el pago. Así en el disfrute indebido de beneficios fiscales, se presenta la tentativa en los supuestos de existencia de acto expreso de solicitud del sujeto y la concesión de la Administración, si ésta descubre el engaño antes de realizar el pago.

**CUADRAGÉSIMA PRIMERA.-** La prescripción en materia tributaria es de cuatro años según lo dispone el artículo 66 de la LGT y trae aparejada la pérdida del derecho para determinar la deuda tributaria mediante liquidación. Para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, la solicitud de devoluciones de ingresos indebidos, el reembolso del coste de las garantías; la obtención de devoluciones derivadas de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, por parte de la Administración tributaria. Dicha prescripción, se traduce en la posibilidad de producirse una alteración en el cómputo de los plazos para el ingreso de la deuda tributaria.

**CUADRAGÉSIMO SEGUNDA.-** En lo referente a la prescripción penal, para el caso del delito de defraudación tributaria es a los cinco años y con ello se trae aparejada la consecuencia lógico jurídica de no imponer pena o imputar un delito, por razones de carácter procesal, puesto que transcurrido el tiempo las pruebas se difuminan y pierden validez. Así, se pondría en entre dicho la seguridad jurídica, asimismo por razones de prevención general y especial, puesto que en el caso de la primera la sociedad no necesita mantener indefinidamente la amenaza penal, mientras que en la prevención especial, se pueden dar supuestos en los que tras varios años de haberse cometido el delito el sujeto no vuelve a delinquir, por lo que se demuestra que ha logrado su reinserción y la aplicación de una pena o medida de seguridad por un hecho cometido años a tras, puede resultar inclusive contra producente.

**CUADRAGÉSIMO TERCERA.-** Existe todavía una gran polémica en lo referente si tiene repercusión en el ámbito de lo penal la prescripción administrativa. Parte de la doctrina se inclina por rechazar tal posición, argumentando que se debe de atender únicamente a la prescripción penal, porque precisamente el legislador penal es el que a través del CP, fija la duración del plazo de prescripción del delito de defraudación tributaria en atención a las finalidades de la institución de la prescripción penal y de los peculiares intereses jurídicos en los que ésta intermedia, y en atención a los criterios que se utilizan para la fijación de la prescripción de otros delitos. Asimismo señalan que no se pueden confundir la determinación de la deuda tributaria mediante la liquidación, puesto que es un acto administrativo tributario, sometido a su correspondiente régimen.

**CUADRAGÉSIMO CUARTA.-** Consideramos que si bien prescripción tributaria y penal son institutos diversos y por tanto con regulación independiente. Puesto que atienden a fines diversos, ello no significa que la prescripción tributaria incida de manera indirecta en el delito de defraudación tributaria, puesto que si la prescripción tributaria trae aparejada la imposibilidad

de determinar la cuantía o hacer exigible el pago de la deuda, ello en materia penal, se traduce en una regularización de la situación tributaria por el simple transcurso del tiempo, puesto que el contribuyente ha regularizado su situación con el simple y puro transcurso del mismo, por lo cual se debe no punir la conducta por una causa de regularización.

## **JURISPRUDENCIA**

### **Tribunal Constitucional**

Sentencia 2851/1996

Sentencia 2477/1997

Sentencia 3995/1999

Recurso de Amparo 3614/2003

Sentencia 34/2005

Sentencia 120/2005

Sentencia 34/2005 de 17 febrero

Sentencia 48/2006 de 13 febrero

### **Tribunal Supremo**

Sentencia 2449/1986, de 12 de mayo

Sentencia 1520/1988 de 2 de marzo

Sentencia de 27 de diciembre de 1990

Sentencia de 3 diciembre 1991

Sentencia 431/1992 de 29 febrero

Sentencia 1277/1993 de 31 mayo

Sentencia 10 de noviembre de 1993

Sentencia de la Sala Contencioso-Administrativa de 17 de mayo 1996

Sentencia 649/1996 de 7 diciembre

Sentencia 869/1997 de 13 de junio

Sentencia 7843/1997 de 28 de octubre

Sentencia 643/1999 de 30 de abril

Sentencia 845/1999 de 29 de mayo

Sentencia 1231/1999 de 26 julio

Sentencia 1493/1999 de 21 diciembre

Sentencia de 18 de diciembre de 2000, RJ 2000/10664

Sentencia 264/2001 de 16 de febrero

Sentencia 20/2001 de 28 marzo

Sentencia 629/2001 de 9 abril  
Sentencia 1629/2001 de 10 octubre  
Sentencia 1807/2001 de 30 de Octubre  
Sentencia 2442/2001 de 18 diciembre  
Sentencia 2486/2001 de 21 diciembre  
Sentencia 1336/2002 de 15 julio  
Sentencia 867/2002 de 29 de julio  
Sentencia 52/2003, de 24 de febrero  
Sentencia 44/2003, de 3 de abril  
Sentencia 539/2003 de 30 abril  
Sentencia 129/2003, de 30 de septiembre  
Sentencia 751/2003 de 28 de Noviembre  
Sentencia 590/2004 de 6 mayo  
Sentencia 336/2004, de 15 de julio  
Sentencia 1068/2004, de 29 de septiembre  
Sentencia 63/2005 de 14 marzo  
Sentencia 643/2005 de 19 mayo  
Sentencia 243/2005 de 19 de mayo  
Sentencia 774/2005 de 2 junio  
Sentencia 123/2007 de 20 febrero  
Sentencia 1505/2005, de 25 de noviembre  
Sentencia 544/2007 de 21 junio

### **Audiencias Provinciales**

Sentencia 20/2000 de 1 de febrero Audiencia Provincial de Valencia  
Sentencia 698/2000 de 23 noviembre de la Audiencia Provincial de Alicante

Sentencia de 13 marzo 2000, Audiencia Provincial de Barcelona  
Sentencia, 147/2002, de 23 julio, Audiencia Provincial de Córdoba  
Sentencia 59/2002 de 3 de julio de la Audiencia Provincial de León

Sentencia 20 de septiembre de 2002, Audiencia Provincial de Madrid

Sentencia de 281/2003 de 11 julio Audiencia Provincial de Madrid

Sentencia 542/2005 de 26 de septiembre de la Audiencia Provincial de Granada

Auto de 7 de noviembre de 2005, Audiencia Provincial de Castellón

Sentencia 774/2005, de la Audiencia Provincial de Valladolid

### **Tribunales Superiores**

Sentencia de 29 de enero de 1998 del TSJ de Extremadura

## BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. *La insostenible situación del derecho penal*, edición española a cargo del Área de Derecho penal de la Universidad Pompeu Fabra. Comares, Granada, 1999

ASUA BATARRITA, Adela, «El daño patrimonial en la estafa de prestaciones unilaterales (subvenciones, donaciones, gratificaciones). La teoría de la frustración del fin», en *ADP*, Tomo 46, 1993

ALBADALEJO Manuel, *Derecho Civil I. Introducción y PG. Volumen primero. Introducción y Derecho de la Persona*. 14ª. ed. JM Bosch Editor S.A., Barcelona 1996

ALCÁCER GUIRAO, Rafael, *La tentativa inidónea. Fundamento de punición y configuración del injusto*, Comares, 2000

ID. *¿Lesión de bien jurídico o lesión de deber? Apuntes sobre el concepto material del delito*, Atelier, Barcelona, 2003

ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, «El delito fiscal en los tributos autoliquidados» en *RTT*, N°77, Abril-Junio, AEDAF, Madrid, 2007

ID. *Fraude y delitos fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008

ALONSO PÉREZ Francisco *Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico. Aspectos penales y criminológicos*, Colex, Madrid, 2003

ÁLVAREZ GARCÍA Francisco Javier, *Sobre la estructura de la norma penal: la polémica entre el valorativismo e imperativismo*. Tirant lo blanch, Valencia, 2001



ANARTE BORRRALLO Enrique, *Causalidad e imputación objetiva en Derecho penal. Estructura. Relaciones y perspectivas*, Universidad de Huelva, 2002

ANTÓN ONECA, José, *Derecho penal*, 2ª ed., anotada y puesta al día por HERNÁNDEZ GUIJARRO, José Julián / BENEYTEZ MERINO, Luis, Akal, Madrid, 1986

APARICIO PÉREZ, Antonio, *Delitos contra la hacienda Pública*, Universidad de Oviedo, 1990

APARICIO PÉREZ, José, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997

ARISTÓTELES, en *Ética para Nicómaco*, Cumbre S.A., México, 1981.

ARROYO ZAPATERO Luis, «principio de legalidad y reserva de ley en materia penal» en *REDC* Año 3; No.8; mayo-agosto 1983

ID. *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*, Centro de publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1987

ID. «Obtención y disfrute fraudulento de subvenciones» en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*, AAVV, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988

AYALA GÓMEZ Ignacio, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del código penal*, Civitas, Madrid, 1988

BACIGALUPO SAGESSE Silvina, *Ganancias ilícitas y derecho penal*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2002

ID. *Autoría y participación en delitos de infracción de deber. Una investigación aplicable al Derecho penal de los negocios*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2007

BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, «El delito fiscal en España», en *RFDUCM*, No. 56, Madrid, 1979

ID. *Sanciones administrativas (Derecho español y comunitario)*, Madrid, 1991

ID. *Principios de Derecho penal*, PG., 4<sup>ta.</sup> ed., Akal, Madrid, 1997

ID. «El delito fiscal», en BACIGALUPO ZAPATER, Enrique (dir.), *Curso de Derecho penal económico*, 2<sup>da.</sup> ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005

ID. *Falsedad documental, estafa y administración desleal*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2007

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, «Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español» en *ADPCP*, Tomo XXVI, Fascículo 1, Enero-Abril, Ministerio de Justicia, Madrid, 1973

ID *Derecho penal económico. Aplicado a la actividad empresarial* Civitas, Madrid, 1978

ID *Manual de Derecho Penal PE*, Ceura, Madrid, 1987

ID./ PÉREZ MANZANO Mercedes/ SUÁREZ GONZÁLEZ Carlos. *Manual de Derecho Penal, PE. Delitos patrimoniales y económicos*. 2da. Edición. Centro de Estudios Ramón Areces S.A. Madrid, 1995

ID /BACIGALUPO Silvina *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, España, 2000

ID / BACIGALUPO, Silvina *Derecho penal económico*, Centro de estudios RAMÓN ARECES, Madrid, 2001

ID «La interminable historia de la prescripción del delito fiscal» en *La Ley*, No.6, Madrid, 2002

ID «Responsabilidad penal colectiva» en VIERA MORANTE Fco. (dir) *Nuevas posiciones de la dogmática jurídico penal*, Cuaderno de Derecho Judicial VII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid 2006

BAL FRANCÉS, Edmundo, «Estudio jurídico sobre las consecuencias relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude de ley, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda pública» en BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (dir.), BACIGALUPO Silvina / GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda pública*, Mesas redondas *Derecho y Economía*, Editorial universitaria Ramón Areces, 2007

BAÑO LEÓN José María *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria (Remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978)*. Civitas, Madrid, 1991

BARRACHINA JUAN, Eduardo, «Prescripción: Ley General Tributaria versus Código penal», *El fisco*, No.65, Barcelona, 2001

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE Ignacio / FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, Barcelona, 1994

BLASCO DELGADO, Carolina, *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004

BLUMER Herbert, *Symbolic Interactionism. Perspective and Method*. Englewood Cliffs, N. J. Prentice Hall Inc., 1969

BOBBIO Norberto, *Teoría general del Derecho*, 6<sup>ta</sup>. reimp., trad. Rozo Acuña Eduardo, Madrid 1999.

BOIX REIG, Javier / BUSTOS RAMÍREZ, Juan, *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Tecnos, Madrid, 1987

ID / MIRA BENAVENT Javier, *Los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*, Tirant lo blanch, Valencia, 2000

BOLDÓ RODA Carmen, *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho privado español*, 4<sup>a</sup> ed., Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006

BRUFAU PRATS Jaime *La actitud metódica de Pufendorf y la configuración de la disciplina juris naturalis*. Instituto de estudio Políticos, Madrid 1968

BUSTOS RAMÍREZ, Juan / HORMAZÁBAL MARALÉE, Hernán, *Lecciones de Derecho penal PG*, Trotta, Madrid, 2006

CANCIO MELIÁ Manuel, *Conducta de la víctima e imputación objetiva en Derecho penal. Estudio sobre los ámbitos de responsabilidad de víctima y autor en actividades arriesgadas*, 2<sup>a</sup> ed., J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2001

ID. «Derecho penal del enemigo y delitos de terrorismo. Algunas consideraciones sobre la regulación de las infracciones en materia de terrorismo en el CP español después de la LO 7/2000» en JpD No.44 julio 2002, Madrid.

CASTRO Y BRAVO Federico de, *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1997

CAZORLA PRIETO, Luis M<sup>a</sup> / Peña Alonso, José Luis, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ley 40/1998 y su reglamento*, Aranzadi, Navarra, 1999

CEREZO MIR, José en «Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo» en AAVV. III. *Jornadas de profesores de Derecho penal*. Universidad de Santiago de Compostela, 1976.

ID. «Consideraciones generales sobre las causas de justificación», en AA.VV. *Festschrift für Hans Heinrich Jescheck zum 70. Geburtstag*, Duncker&Humblot, Berlin, 1985

ID. *Curso Derecho penal español*. PG, I, 5<sup>ta</sup>. ed., Tecnos, Madrid 1997

ID. *Curso de Derecho penal español*. PG., *Teoría jurídica del delito*. TII., 6<sup>ta</sup>. ed., Tecnos, Madrid 1998

COBO DEL ROSAL Manuel /BOIX REIG Javier, «Garantías constitucionales del Derecho sancionador», en *Comentarios a la legislación penal, T.I Derecho penal y constitución*, Edersa, 1982

ID. «La punibilidad en el sistema de la parte general del Derecho penal español», en *EPyC VI*, No. VI, Universidad de Santiago de Compostela, 1983

ID. /QUINTANAR DIEZ Manuel *Instituciones de Derecho penal español*, PG, CESEJ, Madrid, 2004

ID. /VIVES ANTÓN Tomas S., *Derecho penal PG*, 5<sup>a</sup> ed. Tirant lo blanch, Valencia, España, 1999

CODERCH Pablo Salvador, en GRETEL (Grupo de Estudios de Técnica Legislativa): *La Forma de las Leyes*, Bosch, Barcelona, 1986

ID. / SILVA SÁNCHEZ Jesús María, *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*, Civitas, Madrid, 1999

COLOMA CHICOT, José Alberto *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001

CONDE-PUMPIDO TOURÓN, Cándido, «Una cuestión problemática en el delito fiscal: ¿responsabilidad penal por defraudación fiscal en supuestos de ganancias ilícitas» en *Derecho penal económico*, CGPJ. Cuadernos de Derecho judicial, CONDE-PUMPIDO TOURÓN, Cándido (dir), Centro de documentación judicial, Madrid, 2003

CÓRDOBA RODA Juan, «El nuevo delito fiscal», en *RJC*, IV, Barcelona, 1985

ID. «Principio de legislación penal y constitución» en *Gedächtnisschrift für Armin Kaufmann*. Herausgegeben von Gerhard Dornseifer, et alli. Carl Heymanns Verlag KG Berlin. Bonn München 1989

ID. «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda pública» en *La ley* No. 4886, de 17 de septiembre de 1999

CUBERO TRUYO, Antonio, «El impuesto sobre el valor añadido (I)», en PÉREZ ROYO, Fernando (dir.), *Curso de Derecho tributario. PE.*, 2<sup>da</sup>. ed., Tecnos, Madrid, 2008

CUELLO CONTRERAS Joaquín. *El Derecho penal español. Curso de iniciación. PG. Vol. I. Nociones introductorias*, Civitas. Madrid 1993.

ID. «Problemas actuales del delito fiscal» en *Derecho penal económico*, Manuales de formación continuada del CGPJ, N<sup>o</sup> 14, Madrid, 2001

CUGAT MAURI, Miriam / BAENA AGUILAR, Ángel, «Efectos del nuevo plazo de prescripción de la deuda tributaria sobre el plazo de prescripción del delito fiscal: Comentario a la STSJ Cataluña 22-1-1999» en *RDyPP*, No.2, Aranzadi, Navarra, 1999

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, «La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al caso español» en *RFDUC*, Estudios de Derecho financiero y tributario .Homenaje al profesor Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO, Madrid, 1996

ID. *Las ganancias no justificadas del patrimonio en el IRPF*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999

CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «Consumación y prescripción del delito fiscal» en *Actualidad Penal. Revista semanal técnico-jurídica de Derecho penal*, No. 10, del 6 al 12 de marzo, La Ley, Madrid, 2000

ID. «Fraude a la ley tributaria y delitos fiscal. Un reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal», en *La Ley*, No. 6296, 15 de Julio de 2005

ID. «incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo» en *la Ley*, diario No.5928, 8 de enero de 2004

DÍAZ CAPMANY Felipe, *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en el proceso de creación del Derecho*, Rosaljai, Barcelona, 1996

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO Miguel «Los elementos normativos del tipo penal y la teoría del error» en *Cuestiones actuales de la teoría del delito*. Diego Manuel LUZÓN PEÑA/Santiago MIR PUIG (dir.) Mac Graw Hill, Madrid, 1999

ID. *El error sobre elementos normativos del tipo penal*, La ley, Madrid, 2008

DÍAZ Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios. Perspectiva jurídica y económica.*, Astrea, Buenos Aires, 2006

DIEGO DIAZ-SANTOS, M<sup>a</sup>. del Rosario en «Consideraciones en torno al delito fiscal» en AAVV. *Estudios penales. Libro homenaje al Prof. J. Antón Oncea.* Universidad de Salamanca, 1982

DÍEZ REPOLLÉS José LuíS en LUZON PEÑA, Diego-Manuel / MIR PUIG, Santiago (coords.) *Causas de justificación y causas de atipicidad en Derecho penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995

ID. «El nuevo Derecho penal de la seguridad ciudadana», en REDP 06-03, 2004, versión on line [http:// criminet.ugr.es/recpc](http://criminet.ugr.es/recpc).

ID. «El nuevo modelo de seguridad ciudadana» en JpD No.49 marzo 2004

DOVAL PAIS, Antonio, *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de la leyes en blanco*, Tirant lo blanch, Valencia 1999

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, Promociones y publicaciones universitarias, Barcelona, 1989

ELÍAS DE TEJEDA CASANOVA, José María, «El delito fiscal», en GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ Arturo (dir.) *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004



ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, «Procedimiento de liquidación. Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas: prescripción e interrupción de plazos», en *CT*, No.19, Madrid, 1976

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, «Apuntes sobre la prescripción tributaria», en *REDF*, No.57, 1988

ID. *Derecho Tributario PG*, tirant lo blanch, Valencia, 2006

FALCÓN Y TELLA, Ramón, *La prescripción en materia tributaria*, La ley, Madrid, 1992

ID. en prólogo a CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *Las ganancias ilícitas no justificadas del patrimonio en el IRPF*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999

FARRÉ TREPAT, Elena, *La tentativa de delito. Doctrina y jurisprudencia*, Bosch, Barcelona 1986

FERREIRO LAPATZA, José Juan, «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda pública» en *La ley* No. 4886, de 17 de septiembre de 1999

FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José, *Imputación Objetiva en Derecho penal*, Instituto peruano de ciencias penales, Grijley, Lima, 2002

ID. *Retribución y prevención general. Un estudio sobre la pena y las funciones del Derecho penal* B d F, Montevideo- Buenos Aires, 2007

ID. *Derecho penal de la empresa e imputación objetiva*, Reus, Madrid, 2007

ID. «Prevención general positiva: estabilización normativa mediante imposición de males. Una replica a la teoría de la pena de Günther JAKOBS», en

CANCIÓ MELIÀ, Manuel / FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo (ed.), *Teoría funcional de la pena y de la culpabilidad. Seminario con Günther JAKOBS en la UAM*, Thomson-Civitas, Navarra, 2008

FELIX CÁRDENAS, Rodolfo, «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 *Estudios jurídicos en homenaje a Olga ISLAS DE GONZÁLEZ MARISCAL, T I.*, GARCÍA RAMÍREZ, Sergio (coord.), Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2007

FERNÁNDEZ ALBOR, Agustín. *Estudios sobre la criminalidad económica*, Bosch, Barcelona, 1978.

ID./ MARTÍNEZ PÉREZ Carlos *Delincuencia y Economía* Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1983

FERRE OLIVE Juan Carlos, *El delito contable: análisis del artículo 350 bis del Código penal*, Praxis, Madrid, 1988

FUENTES BARDAJÍ Joaquín (dir.) *Manual de Derecho Administrativo Sancionador*, Thomson Aranzadi, Madrid 2005.

GALLEGO SOLER, José Ignacio, *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*, Tirant lo blanch, Valencia, 2002

GARCÍA ARÁN Mercedes, «Remisiones normativas, leyes en blanco y estructura de la norma penal», en *Estudios penales y criminológicos XVI*, Universidad de Santiago de Compostela, 1993.

GARCÍA BERRO, Florían, «El impuesto sobre la renta de las personas físicas (I), en PÉREZ ROYO, Fernando (dir.), *Curso de Derecho tributario. PE.*, 2<sup>da</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2008

GARCÍA CAVERO, Percy, *Derecho penal económico PG.*, Ara Editores, Lima, 2003

GARCÍA DÍEZ, Claudio / GARCÍA SANGUINO, M, «Prescripción tributaria y delito fiscal» en *Canarias Fiscal*, No. 7, 2000

GARCÍA DE ENTERRÍA Eduardo «El problema jurídico de las sanciones administrativas» en *Revista Española de Derecho Financiero*. No. 10 Civitas, Madrid, 1976.

ID./ FERNÁNDEZ Tomás-Ramón, *Curso de Derecho administrativo I*, 13<sup>a</sup> ed., Thomson-Civitas, Navarra, 2006

GARCÍA-PABLOS, Antonio, *Derecho penal. Introducción.*, Servicio publicaciones facultad derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1995

ID. *Tratado de Criminología* 3<sup>ed.</sup>, Tirant lo blanch, Valencia, 2003

GARCÍA PÉREZ, Octavio, *La punibilidad en el Derecho penal*, Aranzadi, Navarra, 1997

GARCÍA TIZÓN, Arturo, «El bien jurídico protegido en los delitos contras la Hacienda pública», en BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (Dir.) BACIGALUPO, Silvina / GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (coords.) *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas Derecho y Economía*. Editorial universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007

GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho tributario*. Trad. y estudio preliminar por Fernando. SAINZ DE BUJANDA. Ed. de Derecho financiero, Madrid 1959

GIDDENS Anthony, *Sociología* 4ª ed., Alianza Editorial, Madrid 2004

GIMBERNAT ORDEIG, Enrique, «¿Tiene futuro la dogmática jurídico penal? en *Estudios de Derecho penal*, 3ª ed., Tecnos, Madrid, 1990

ID. presentación de *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de la legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático*, HEFENDEHL, Roland (ed), Marcial Pons, Madrid, 2007

GONZÁLEZ, Luís Alonso, *La responsabilidad fiscal del asesor fiscal*, 1999, ponencia inédita

GONZÁLEZ TAPIA, María Isabel, *La prescripción en el derecho penal*, Dykinson, Madrid, 2003

GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel, *Teoría jurídica del delito. Derecho penal PG*, Civitas, Madrid, 1984

GÓMEZ DEGANO Y CEBALLOS ZUÑIGA, José Luis, «El delito fiscal» en AA. VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol.I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977

GÓMEZ-JARA DÍEZ Carlos, *La culpabilidad penal de la empresa*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005

ID «Autoorganización empresarial y autorresponsabilidad empresarial. Hacia una verdadera responsabilidad penal de las personas jurídicas» en RECPC 08-05 (2006), (versión on line <http://criminet.ugr.es/recpc/08/recpc08-05.pdf>)

GÜNTHER, Hans-Ludwig, «La clasificación de las causas de justificación en Derecho penal», trad. LUZON PEÑA, Diego-Manuel, en LUZON PEÑA, Diego-Manuel / MIR PUIG, Santiago (coords.) *Causas de justificación y causas de atipicidad en Derecho penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995

GRACIA MARTÍN, Luis, *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, Trivium, Madrid, 1990

ID (coord.) / BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel / ALASTUEY DOBÓN M. Carmén, *Lecciones de consecuencias jurídicas del delito*, 3ª ed., Tirant lo blanch, Valencia, 2004

ID «El trazado histórico iusfilosófico y teórico-político del Derecho penal del enemigo» en AA VV *Homenaje al Profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, Thomson Civitas, Madrid, 2005

ID «consideraciones críticas sobre el actualmente denominado «derecho penal del enemigo»» en RECPC No. 07, 2005, versión on line <http://criminet.ugr.es/recpc/07/recpc07.html>

ID Ponencia «Derecho penal económico», de 19 de Noviembre de 2007 en el Master Universitario de especialización en Derecho penal, Universidad de Sevilla.

HAMILTON, A. / MADISON, J. / JAY, J. *El federalista*, 2ª ed. en español, trad. VELASCO Gustavo R., Fondo de cultura económica, México, 2001

HASSEMER Winfried/ MUÑOZ CONDE *La responsabilidad por el producto*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.

HEGEL G W. F. *Rasgos fundamentales de la filosofía del Derecho o compendio de Derecho natural y ciencia del Estado*. Trad. directa del alemán Eduardo VÁZQUEZ. Biblioteca Nueva Claridad, Madrid, 2000

HERNÁNDEZ MARTÍN, Valeriano, «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», en *CT* No. 60, IEF, 1989

HERRERA MORENO Myriam, *La hora de la víctima. Compendio de victimología.*, Instituto de Criminología de la Universidad Complutense de Madrid, Edersa, 1996

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel, «Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del CP (RCL 1973, 2255 y NDL 5670) tras la reforma operada por LO 6/1995, de 29 de junio (RCL 1995, 1894).» en *AJA*, No. 239, Navarra, 1996

HERRERO HERRERO Cesar, *Los delitos económicos: perspectiva jurídica y criminológica*, Madrid Ministerio del Interior, Madrid, 1992

ID *Criminología (PG y Especial)*, 3ª ed. aumentada y actualizada, Dykinson, Madrid, 2007

HOBBS, Thomas *Leviatán: o la materia, forma y poder de un estado eclesiástico y civil*. Trad. MELLIZO CUADRADO Carlos, Alianza, Madrid, 2002

HORMAZABAL MALAREE, Hernán., «Los delitos socioeconómicos, el bien jurídico, el autor su hecho y la necesaria reforma del sistema español»; en ARROYO ZAPATERO, Luis (dir) *Hacia un Derecho Penal Económico Europeo, Jornadas en honor del Prof. Klaus Tiedemann*, Universidad Autónoma de Madrid, 1992

HOYO Claudio «Ángel Isidoro Rodríguez el júnior financiero», versión on line [http://goliath.ecnext.com/coms2/gi\\_0199-910646/Que-hacen-ahora-los-banqueros.html](http://goliath.ecnext.com/coms2/gi_0199-910646/Que-hacen-ahora-los-banqueros.html)

IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel, *La regularización en el delito de defraudación tributaria: (un análisis de la "autodenuncia" art. 305-4 CP)*, Tirant lo blanch, Valencia 2003

JAKOBS Günther, *La imputación objetiva en el Derecho penal*, trad. SUÁREZ GONZÁLEZ Carlos / CANCIO MELIÁ Manuel, Civitas, Madrid, 1996

ID *Derecho Penal. P.G. Fundamentos y teoría de la imputación*, traducción Joaquín CUELLO CONTRERAS y José Luís SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, 2ª ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1997

ID *Estudios de Derecho penal*. Trad. Enrique PEÑARANDA RAMOS, Carlos J. SUÁREZ GONZÁLEZ y Manuel CANCIO MELIÁ, Civitas, 1997.

ID *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*, trad. CANCIO MELIÁ Manuel / FEIJÓO SÁNCHEZ Bernardo, Civitas Madrid 2000

ID *Moderna dogmática penal. Estudios compilados*. Traducción AAVV., Porrúa, México 2002

ID. *¿Qué protege el Derecho penal: Bienes jurídicos o la vigencia de la norma?*, Trad. CANCIO MELIÁ, Manuel, Ediciones Jurídicas Cuyo, Argentina, 2003

ID. *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*, traducción CANCIO MELIÁ Manuel/ FEIJÓO SÁNCHEZ Bernardo. Cuadernos Civitas, Madrid 2003

ID. «La pena como reparación del daño», en AA.VV. *Dogmática y criminología. Dos visiones complementarias del fenómeno delictivo. Homenaje de los grandes tratadistas a Alfonso Reyes Echandía*, Legis, Colombia, 2005

ID. / CANCIO MELIÁ Manuel *Derecho penal del enemigo*, 2<sup>ed.</sup> Civitas, Madrid 2006.

ID. *La pena estatal: significado y finalidad*, trad. y estudio preliminar CANCIO MELIÁ, Manuel / FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo, Thomson-Civitas, Navarra, 2006

ID. / POLAINO NAVARRETE Miguel *Función de la pena estatal y evolución de la dogmática post-finalista. (Estudios de Derecho penal funcionalista)*, Porrúa, México, 2006

ID. *El Derecho penal como disciplina científica*. Trad. Alex Van Weezel, Thomson-Civitas, Navarra, 2008

JELLINEK Georg, *Teoría General del Estado*, trad. de la segunda edición alemana y prólogo por Fernando DE LOS RÍOS. B de F, Montevideo-Buenos Aires

JESCHECK, Hans-Heinrich / WEIGEND Thomas. *Tratado de Derecho Penal*. PG, 5<sup>ta.</sup> ed., corregida y ampliada. Trad. OLMEDO CARDENETE Miguel, Comares, Granada, 2002

JIMÉNEZ DE ASÚA Luís, *Tratado de derecho penal. T. II, Filosofía y ley penal*, Losada, Buenos Aires, 1950

KAISER Günter, *Introducción a la criminología*, 7<sup>a.</sup> Ed. Reelaborada y completada, dir. y trad. RODRÍGUEZ DEVESA José María, Dykinson, Madrid 1988



KALECK Wolfgang «Sin llegar al fondo sobre la discusión sobre el Derecho penal del enemigo» en CANCIO MELIÁ Manuel/GÓMEZ-JARA DIEZ Carlos (coord.) *Derecho penal del enemigo el discurso penal de a exclusión*. Vol. 2, Edisofer, Madrid 2006

KAUFMANN, Armin, *Teoría de las Normas. Fundamentos de la dogmática penal moderna.*, versión castellana de Enrique Bacigalupo Zapater y Ernesto Garzón Valdés, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977

ID. *Dogmática en los delitos de omisión*, Marcial Pons, Madrid, 2006

KELSEN, HANS, *Teoría pura del derecho*, traducción del original en alemán de Roberto J. VERNENGO, 12ª ed. Porrúa, México, 2002

LAMARCA PÉREZ, Carmen, «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública» en *RDFHP*, No. 178, Madrid, 1985

LANDROVE DÍAZ Gerardo, *La moderna victimología*. Tirant lo blanch, Valencia 1998

LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, traducción y revisión de MARCELINO RODRÍGUEZ MOLINERO, Ariel, S.A., Barcelona, 1994

LASCURAÍN SÁNCHEZ Juan Antonio / MENDOZA BUERGO Blanca / RODRÍGUEZ MOURULLO Gonzalo (coord.), *CP*, Thomson-Civitas, 2004, Navarra, 2004

ID. «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización» en AA. VV. *Manuales de formación Continuada del CGPJ*, No 4, Madrid 1999

LÓPEZ-REY Y ARROJO Manuel. *Criminalidad y Planificación de la política criminal*, Biblioteca Jurídica Aguilar, Madrid, 1995

LÓPEZ DE LA VIESCA Evaristo «Sobre un aspecto particular de la irrupción del ordenamiento administrativo en la esfera no propia del Derecho penal», en AAVV. *Estudios penales. Libro homenaje al Prof. J. Antón Oncea*. Universidad de Salamanca, 1982.

LUHMANN Niklas, *Teoría política en el Estado de bienestar*, trad. Fernando VALLESPÍN, Alianza universidad, 3<sup>ra</sup> reimp. Madrid, 2002

ID. *Introducción a la teoría de sistemas*, 1<sup>a</sup> reimp. lecciones publicadas por Javier TORRES NAVARRETE, Universidad Iberoamericana, México 2002

LUZÓN PEÑA Diego Manuel en voz «error de tipo y error de prohibición», en *EJB T.II*, Civitas, Madrid, 1995

ID. «Causas de atipicidad y causas de justificación», en LUZON PEÑA, Diego-Manuel / MIR PUIG, Santiago (coord.) *Causas de justificación y causas de atipicidad en Derecho penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995

ID. *Curso de Derecho penal. PG I*, Universitas, Madrid, 1996

ID. «La punibilidad» en DÍEZ RIPOLLES, José Luís / ROMEO CASABONA, Carlos María / GRACIA MARTÍN, Luís / HIGUERA GUIMERA, Juan Felipe (ed.) *La ciencia del Derecho penal ante el nuevo siglo, Libro Homenaje al profesor doctor don José CEREZO MIR*, Tecnos, Madrid, 2002

MADRID CONESA Fulgencio, *La legalidad del delito*, Universidad de Valencia, 1983

MAGARIÑOS YÁÑEZ José Alberto *El derecho contra la violencia de género*. Montecorvo S.A., Madrid 2007

MANTERO SÁENZ, Alfonso, «La prescripción en el Derecho tributario», en *HPE*, No. 52, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1978

MAPELLI CAFFARENA Borja, *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1990

ID / TERRADILLOS BASOCO, Juan, *Las consecuencias jurídicas del delito*, 3ª ed., Civitas, Madrid, 1996

ID *Las consecuencias jurídicas del delito*, 4ª ed, Thomson-Civitas, Navarra, 2005.

MAQUEDA ABREU María Luisa «Crítica a la reforma penal anunciada» en *JpD* No.47 julio 2003

MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola, *La prescripción del crédito tributario*, Mracial Pons, Madrid-Barcelona, 1994

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1995

ID *Derecho penal económico. PE.*, Tirant lo blanch, Valencia, 1999

ID «Algunas reflexiones sobre la moderna teoría del *Big Crunch* a tal efecto, haré que plantearse entonces, al menos en elaborar una de penal especial, en la selección de bienes jurídicos-penales. (Especial referencia al ámbito

económico)» en AAVV *La ciencia del Derecho penal ante el nuevo siglo. Libro homenaje al profesor Dr. Don José Cerezo Mir*, Tecnos, Madrid 2002

ID *Derecho penal económico y de la empresa PE.*, 2 ed. Tirant lo blanch, Valencia 2005

ID *Derecho penal económico y de la empresa PG.*, 2 ed. Tirant lo blanch, Valencia 2007

MARTÍNEZ LAGO Miguel Ángel (coord) / APARICIO PÉREZ José / BAENA AGUILAR Ángel / GARCÍA DE LA MORA Leonardo, *Delitos e infracciones tributarias: Teoría y práctica*, lex nova, Valladolid, 1991

MARTÍNEZ PÉREZ Carlos *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982

ID *Las condiciones objetivas de punibilidad*, Edersa, Madrid, 1989

MATA BARRANCO DE LA, Norberto J., «La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código penal» en AA. VV. *Estudios penales en homenaje al profesor COBO DEL ROSAL*, Dykinson, Madrid, 2005

MATTES Heinz *Problemas de Derecho penal administrativo. Historia y Derecho comparado*. Trad. RODRÍGUEZ DEVESA José M<sup>a</sup>. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid. 1979

MAURACH, Reinhart, *Tratado de Derecho penal*, T.I, trad. y notas de Derecho español, CORDOBA RODA, Juan, Ediciones Ariel, Barcelona, 1962

MENDES DE CARVALHO, Érika, *Punibilidad y delito*, Reus, Madrid, 2007

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (dir), *et alli.*, *Derecho financiero y tributario. PG, Lecciones de cátedra*, 8ª ed., Lex nova, Valladolid, 2007

MERINO JARA, Isaac / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis «Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2ª, de 6 de noviembre de 2000)», en *AJA* No. 466, de 21 de Diciembre de 2000

MERKEL, Adolf, *Derecho penal*, Tomo Primero, Trad. Pedro DORADO MONTERO, Biblioteca de Jurisprudencia, Filosofía e Historia, Madrid (sin referencia de año).

MESTRE DELGADO Esteban, «Límites constitucionales de las remisiones normativas en materia penal» en *ADPCP*, T.XLI, Fasc. I Enero-Abril 1988, Madrid, 1988

ID *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991

MEZGER Edmund, *Tratado de Derecho penal. T I.*, Trad. José Arturo RODRÍGUEZ MUÑOZ, Revista de Derecho privado, Madrid, 1957

ID *Derecho penal. PG.*, 2ª ed., Trad. Ricardo NÚÑEZ, Cárdenas Editor, México, 1990

MIR PUIG, Santiago, *Introducción a las bases del Derecho penal. Concepto y método*, Bosch, Barcelona, 1976

ID *Derecho Penal P. G.*, 6ª ed. Reppertor, Barcelona, 2002

ID *Estado, pena y delito*, B de F, Montevideo-Buenos Aires, 2006

MONGARDINI Carlo *Miedo y sociedad*, Alianza Editorial, Madrid, 2007

MONGE FERNÁNDEZ, Antonia, *El extranjero frente al Derecho penal. El error cultural y su incidencia en la culpabilidad*. Bosch, Barcelona, 2008

MORALES PRATS, Fermín, «Delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social», en QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (dir.), *Comentarios a la parte especial del Código penal*, 5<sup>ta</sup>.ed., Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005

MORILLAS CUEVA, Lorenzo, *Acerca de la prescripción de los delitos y las penas*, Colección de estudios penales No. 3, Departamento de Derecho penal de la Universidad de Granada, 1980

ID «Delitos contra la Hacienda Pública», en Cobo del Rosal Manuel (dir.) *Manual de de Derecho penal (PE)*, 5<sup>ta</sup> ed. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1999

ID *Derecho penal PG. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho penal, Ley penal*. Dykinson, Madrid 2005

MORILLO MÉNDEZ Antonio, *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Cisspraxis, Valencia, 2000

MUÑOZ BAÑOS, Cipriano, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda pública*, 2<sup>da</sup>. ed., Edersa, Madrid, 1999

NEUMAN Elías. *Victimología. El rol de la víctima en los delitos convencionales y no convencionales*. Universidad, Buenos Aires, 1984

NIETO Alejandro *Derecho administrativo sancionador*, 3<sup>a</sup> ed., ampliada, Tecnos, Madrid 2002.

NIETO MARTÍN Adán, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Iustel, Madrid, 2008

NINO Carlos Santiago, *La validez del derecho*, Astrea, Buenos Aires, 1985

OREJÓN SÁNCHEZ DE LAS HERAS Néstor *Delitos de violencia en el ámbito familiar. Las agravantes específicas y prohibición de incurrir en bis in idem*. Thomson-Civitas, Madrid, 2007

OTTO IGNACIO DE *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel Derecho, Barcelona, 1995.

PARADA Ramón *Derecho administrativo I. PG. 15<sup>ed</sup>*, Marcial Pons, Madrid 2004

PARSONS, Talcott. «El sistema social», Trad. José JIMÉNEZ BLANCO y José CAZORLA PÉREZ, en *RO*, Madrid, 1966

PEÑA VELASCO, DE LA, Gaspar, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, 1984

PÉREZ FERRER, Fátima, *El desistimiento voluntario de la tentativa en el Código penal español*, Dykinson, Madrid, 2008

PÉREZ MANZANO, Mercedes, *Culpabilidad y prevención: Las teorías de la prevención general positiva en la fundamentación de la imputación subjetiva y de la pena*, Ediciones de la Universidad Autónoma de Madrid, 1990

PÉREZ ROYO, Fernando, «Reseña del “Convegno su le sanzioni in materia tributaria”» en *CT*, No. 28, *IEF*, Madrid, 1979

ID *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda Madrid, 1986

ID *Derecho financiero y tributario. PG.*, 15<sup>ed.</sup>, Thomson Civitas, Navarra, 2005

ID *Derecho Financiero y tributario, PG*, 18<sup>va.</sup> ed., Thomson Civitas, Navarra, 2008,

PÉREZ ROYO Javier *Curso de Derecho constitucional*, 10<sup>a</sup> ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005

ID *Las fuentes del Derecho (temas clave de la Constitución española)*, 5<sup>ta.</sup>ed., Tecnos, Madrid, 2007

PÉREZ DEL VALLE Carlos «Sobre los orígenes del « Derecho penal del enemigo» algunas reflexiones a Hobbes y Rousseau» en *CPC* No. 75, 2001, Edersa, Madrid

ID La fundamentación iusfilosófica del Derecho penal de enemigo. Precisiones sobre la interpretación de Kant», en *RECPC*, 10-03 (2008), versión on line <http://criminet.ugr.es/recpc>

PERIS RIERA Jaime Miguel, «Aproximación a la victimología. Su justificación frente a la criminología » en *CPC*, No.34, Edersa, Madrid 1988

PICCA Georges *La criminología*, trad. HERRERA Esther, Fondo de cultura económica, México 1987



PIÑA ROCHEFORT Juan Ignacio, *Rol social y sistema de imputación. Una aproximación sociológica del Derecho penal*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2005

POLAINO NAVARRETE Miguel *Los elementos subjetivos del injusto en el Código penal español*, Anales de la Universidad Hispalense, serie: Derecho número 13, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1972

ID. *El bien jurídico en el Derecho penal*, Anales de la Universidad Hispalense, serie: Derecho número 19, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1974

ID. «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal», en *Estudios penales y criminológicos IX*, Universidad Santiago de Compostela, 1984-1985.

ID. «Derecho penal y Derecho sancionador. Cuestiones de Delimitación constitucional» en *Problemas actuales de la justicia. Homenaje al Dr. D. Faustino GUTIÉRREZ-ALVIZ y ARMARIO*, (coord.) MORENO CATENA, Tirant lo Blanch, Valencia 1988

ID. «Problèmes de différenciation entre le Droit pénal criminel et le Droit administratif sanctionnateur» en *Estudios penales*, Universidad de Córdoba, 1988

ID. *Criminalidad actual y Derecho penal*, Universidad de Córdoba, 1988

ID. *Derecho penal PG. Tomo I Fundamentos Científicos del Derecho Penal*, 4<sup>ta</sup> ed., con la colaboración de Miguel POLAINO-ORTS, Bosch, Barcelona 2001

ID. «Naturaleza del deber jurídico y función ético-social en el Derecho penal» en AAVV *La ciencia del Derecho penal ante el nuevo siglo. Libro homenaje al Profesor Dr. Don José Cerezo Mir*, Tecnos, Madrid, 2002.

ID. *Derecho penal PG. Tomo I Fundamentos Científicos del Derecho Penal*, 5<sup>ta</sup>. ed., con la colaboración de Miguel Polaino-Orts, Bosch, Barcelona 2004

ID. *La reforma penal española de 2003. Una valoración crítica*, Tecnos, Madrid, 2004

ID. *Cometer delitos con palabras. Teoría de los actos de habla y funcionalismo juridico-penal*. Dykinson Madrid, 2004

ID. «Reflexiones sobre la norma jurídico-penal: estructura, naturaleza y funciones», en AA VV *Dogmática y criminología. Dos visiones complementarias del fenómeno delictivo. Homenaje de los grandes tratadistas a Alfonso Reyes Echandía*, legis, S.A., Colombia, 2005

ID. «Dimensiones básicas del Derecho penal funcionalista: Especial referencia al concepto de persona» en *Personalidad y capacidades jurídicas*, 74 contribuciones del XXV Aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba, Tomo II, Rafael CASADO RAIGÓN / Ignacio GALLEGRO DOMÍNGUEZ, (coord.) Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 2005

ID. / POLAINO ORTS Miguel «Derecho penal del enemigo: algunos falsos mitos», en CANCIO MELIÁ Manuel/ GÓMEZ-JARA DIEZ Carlos (coord.) *Derecho penal del enemigo el discurso penal de a exclusión*. Vol. 2, Edisofer, Madrid 2006

ID. «Protección de bienes jurídicos y confirmación de la vigencia de la norma: ¿Dos funciones excluyentes?», en *CPC*, No. 93, Madrid, 2007

POLAINO ORTS Miguel «Vigencia de la norma: el potencial de sentido de un concepto», en *El funcionalismo en Derecho penal (Libro homenaje al profesor GÜNTHER JAKOBS)*, Universidad Externado de Colombia Centro de Investigación en Filosofía y Derecho, Colombia 2003.

ID. *Derecho penal del enemigo. Desmitificación de un concepto*. Grijley, Lima, 2006

ID. ponencia «Victimodogmática» de 26 de Noviembre de 2006, en el curso de Experto en Victimología, Universidad de Sevilla

ID. «Delitos tributarios e imputación objetiva. Reflexiones al hilo del art. 15 de la Ley penal tributaria argentina» en URRESTI, Esteban J. / COMES, Fabiana L., (dirs.), *El delito fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, Ad-Hoc, Argentina, 2008

PORTILLA CONTRERAS Guillermo «Fundamentos teóricos del Derecho penal y procesal-penal del enemigo» en JpD No.49 marzo 2004, Madrid

ID. *El Derecho penal entre el cosmopolitismo universalista y el relativismo posmodernista* Tirant lo blanch, Valencia 2007

POZO LÓPEZ, Joaquín / ARNAU ZOROA, Francisco, «Anotaciones sobre el delito fiscal» en AA. VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol.I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977

PUPPE, Ingeborg, *La imputación objetiva. Presentada mediante casos ilustrativos de la jurisprudencia de los altos tribunales*, trad. GARCÍA CAVERO Percy, Comares, Granada, 2001

QUERALT, Juan Martín, «Impuesto sobre la renta de las personas físicas (residentes) (I), en *Manual de Derecho Tributario, PE*, 2<sup>da</sup>. ed., QUERALT Juan Martín / TEJERIZO LÓPEZ José Manuel / CAYÓN GALIARDO Antonio (dirs.) Thomson-Aranzadi, 2005

ID. / LOZANO SERRANO, Carmelo / TEJERIZO LÓPEZ, José M. / CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 19<sup>ed.</sup>, Tecnos, Madrid, 2008

QUERALT, Joan J., *Derecho penal español, PE*, Bosch, Barcelona, 1996

ID. «El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas públicas y la Seguridad Social» en DEL ROSAL BLASCO, Bernardo (dir.) *Empresa y Derecho penal I*, CGPJ, Madrid, 1999

QUINTERO OLIVARES Gonzalo *Curso de Derecho penal PG*. con la colaboración de MORALES PRATS Fermín/PRATS CANUT Miguel, Cedecs, Barcelona 1996.

ID. *PG. del Derecho penal*, con la colaboración de MORALES PRATS Fermín, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005

RANCAÑO MARTÍN, M<sup>a</sup>. Asunción, *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997

REQUENA LÓPEZ Tomás *El principio de jerarquía normativa*, Thomson-Civitas, 2004

REY GONZÁLEZ, Carlos, *La prescripción de la acción penal: (en el CP de 1995)*, Marcial Pons, Madrid-Bracelona, 1998

REYES ALVARADO, Yesid, *Imputación Objetiva*, 3<sup>a</sup> ed., Temis, Bogotá, 2005

RIBES RIBES, Aurora, «La tributación de las actividades ilícitas en el IVA: jurisprudencia del TJCE», en *QF*, N° 20, Aranzadi, Navarra, 1999

ROBLES PLANAS Ricardo, en *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003

ID. «Las conductas neutrales en el ámbito de los delitos fraudulentos. Espacios de riesgo permitido en la intervención del delito», en SILVA SÁNCHEZ Jesús María, *¿Libertad económica o fraudes punibles. Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003

ID. «¿Delitos de personas jurídicas? A propósito de la Ley austriaca de responsabilidad de las agrupaciones por hechos delictivos», en *Indret* 2/2206, (versión on line)

RODRÍGUEZ DEVESA, José María, «El “terrorismo” fiscal» en *ADPCP*, T. XXXIV, N°.1, Madrid 1981

ID. *Derecho penal español. PE*, 10ª ed., Dikynson, Madrid, 1987

ID. / SERRANO GÓMEZ, Alfonso, *Derecho penal español, PG*, 17ª. ed., Dykinson, Madrid

RODRÍGUEZ LÓPEZ, Pedro, *Delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social*, Bosch, Barcelona, 2008

RODRÍGUEZ MOURULLO Gonzalo, voz «Legalidad (Principio de) (Derecho penal)», en *NEJ*, T.XIV, F. Seix Editor, Barcelona, 1971

ID. *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, Madrid, 1974.

ID. «El nuevo delito fiscal» en *REF*, Civitas No. 15-16, Julio / Diciembre, Madrid 1977

ID. *Derecho penal PG*, Civitas, Madrid, 1978

RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Arturo, en MEZGER, Edmundo, *Tratado de Derecho penal*, T.I, trad. y notas de Derecho español por RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Arturo, Editorial revista de Derecho privado, Madrid, 1935

RODRÍGUEZ RAMOS Luís, «tipos penales en blanco y elementos normativos de remisión a normas autonómicas» en *Derechos civiles de España*, vol. IX (dirs. BERCOVITZ Rodrigo / MARTÍNEZ-SIMANCAS Julián), Aranzadi, Navarra, 2000

ID. «La prescripción del delito fiscal (perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal Tributario)», en *AJA*, No.470 de 25 de enero de 2001

RODRÍGUEZ YAGÜE, Cristina (coord.), *Curso de Derecho penal. PG.*, Ediciones experiencia, Barcelona, 2004

ROLDÁN BARBERO Horacio, *Adecuación social y teoría jurídica del delito. Sobre el contenido y los límites de una interpretación sociológica restrictiva de los tipos penales*, Universidad de Córdoba, 1992

ROMERO LARA «La nueva ley contra el fraude fiscal» en *Todo pyme. Soluciones empresariales*. No. 17, Julio-Agosto de 2007, Madrid

ROSSY Juan M., *El delito fiscal*, Bosch, Barcelona 1989

ROXIN, Claus, «Sentido y límites de la pena estatal», en *Problemas básicos del Derecho penal*, trad. Diego Manuel Luzón, Madrid, Reus 1976

ID. *Teoría del tipo penal. Tipos abiertos y elementos del deber jurídico.*, Trad. Enrique BACIGALUPO, Depalma, Buenos Aires, 1977

ID. «¿Qué queda del principio de culpabilidad?» trad. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, en *CPC*, No. 30, Madrid, 1986

ID. «Causas de justificación, causas de inculpabilidad y otras causas de exclusión de la pena», trad. POLAINO NAVARRETE, Miguel, en *CPC*, N.º 46, Madrid, 1992

ID. *Derecho penal PG, T.I Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, trad. Diego-Manuel LUZÓN PEÑA, Miguel DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO y Javier DE VICENTE REMESAL, Civitas, Reimpresión 1999, Madrid

ID. *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*, trad. de la séptima edición alemana Joaquín CUELLO CONTRERAS / José Luís SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, Marcial Pons, Madrid -Barcelona, 2000

RUEDA MARTÍN María de los Ángeles, *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 VALLIDO Enrique «La aplicación de los principios constitucionales del orden penal en el derecho administrativo sancionador, examinados desde la vertiente constitucional, administrativa y penal», en PICÓ LORENZO Celsa (dir) *Las fronteras del Código Penal de 1995 y el Derecho administrativo sancionador*. Escuela

judicial. Consejo General del Poder Judicial, Cuadernos de Derecho judicial, Madrid 1997.

RUIZ ZAPATERO Guillermo, *Analogía, fraude y simulación negocial en el delitos fiscal: Sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005*, Thomson-Civitas, Navarra, 2006

ID. «Elementos para la definición de un programa de técnica legislativa» en AAVV *La función legislativa de los parlamentos y la técnica de legislar: III Jornadas de derecho parlamentario Abril 1988*, Congreso de los Diputados Madrid, 2000

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Asociación española de asesores fiscales, Madrid, 2007

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo, *La exención de la responsabilidad penal por regulación tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2002

ID. «El elemento «fraude» en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social» en SILVA SÁNCHEZ Jesús María (coord) *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económica empresarial*. Marcial Pons, Madrid 2003

SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES Javier, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002

ID. «Algunas referencias de historia de las ideas, como base de la protección de expectativas por el Derecho penal», en *CPC*, No. 71, Madrid, 2002

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid 1993



SÁINZ CANTERO José A. *Lecciones de Derecho penal*, PG, 3ª ed., Bosch, Barcelona 1990.

SAIZ DÍAZ, Carlos, «Causas de exención y modificación de la responsabilidad penal en los delitos contra la Hacienda Pública», en *GF*, Madrid, 2000

SANTIESTEBAN RUIZ Alfonso, en AA.VV. *Comentarios al Código penal*, Iustel, 2007

SEELIG Ernst *Tratado de Criminología*, Trad. de José María RODRÍGUEZ DEVESA, Instituto de Estudios Políticos Madrid, 1958

SERRANO GONZÁLES DE MURILLO José Luís / MERINO JARA Isaac, «El «levantamiento del velo» en el marco de la defraudación tributaria», en *RDFHP*, Vol. 44, Nº 231-232, Editoriales de Derecho reunidas, Madrid, 1994

ID. «Levantamiento del velo y delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2ª, de 20 de mayo de 1996), en *AJA*, No. 264, 10 de Octubre de 1996

ID. / CORTES BECHIARELLI Emilio, *Delitos contra la Hacienda pública*, Edersa, Madrid, 2002

SCHÜNEMAN Bernarnd «Cuestiones básicas de Dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa», *Anuario de derecho penal y ciencias penales*. Ministerio de justicia tomo XLI, Fascículo I. Enero-Abril. 1988.

STERNBERG-LIEBEN, DETLEV, «Bien jurídico, proporcionalidad y libertad del legislador penal», trad. ORTÍZ URBINA GIMENO, Iñigo en HEFENDEHL, Roland (ed.), *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de*

*abalorios dogmático?*, Edición española a cargo de Rafael ALCÁCER, María MARTÍN e Iñigo ORTIZ DE URBINA, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2007

SIERRA Hugo Mario / CANTARO Alejandro Salvador, *Lecciones de Derecho penal PG*, Reun, Buenos Aires 2005.

SILVA SÁNCHEZ Jesús María *La "ley penal en blanco": Concepto y cuestiones jurídico-políticas*, Barcelona, 1990. (obra inédita, consultada por generosidad de su autor)

ID. *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1992

ID. «Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables: El caso de la "leyes penales en blanco"» en *Estudios penales y criminológicos*, XVI Universidad de Santiago de Compostela, 1993

ID. «La consideración del comportamiento de la víctima en la teoría jurídica del delito. Observaciones doctrinales y jurisprudenciales sobre la "victimo-dogmática" en *LaVictimología*, CDJ, CGPJ, Madrid 1993

ID. «Ingeniería financiera y Derecho penal» en *Fenómenos delictivos complejos*, CDJ, CGPJ, Madrid 1999

ID. / MOLINS AMAT, Pablo / MELERO MERINO, F. Javier «El delito fiscal ante el "estatuto del contribuyente"» en *GF*, No. 176, Mayo 1999, Madrid-Barcelona

ID. *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, 2<sup>da</sup>. ed., revisada y ampliada, Civitas, Madrid 2001.

ID. «Prescripción y delito fiscal. Notas sobre el estado de la cuestión», en *Iuris*, No.51, Junio 2001

ID. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005

ID. «Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal. Un recorrido desde la participación *extranei* hasta la imposición de intereses de demora», en CARBONELL MATEU, Juan Carlos, *et alli* (coords.) *Estudios penales en homenaje al profesor COBO DEL ROSAL*, Dykinson, Madrid, 2005

ID. / ORTIZ DE URBINA Íñigo «El art. 31.2 del Código penal ¿Responsabilidad penal de las personas jurídicas o mero aseguramiento del pago de la pena de multa?», en *Indret*, Barcelona, Abril 2006

SIMÓN MARCO Javier «Reflexiones personales acerca del fraude de Ley Tributaria (o conflicto en su aplicación) la simulación y el delito fiscal» *QF*, No. 15-16, Navarra, 2007

SOLER ROCH, María Tera, «La tributación de actividades ilícitas», en *REDF*, Enero / Marzo, No. 85, Civitas, Madrid, 1995

STRATENWERTH Günter *Derecho Penal PG. I El hecho punible*, traducción de CANCIO MELÍA Manuel/SANCINETTI Marcelo A. Thomson Civitas, Navarra 2005.

SUTHERLAND Edwin H. *Principles of criminology* Lippincott, cop. Chicago 1939.

ID. *El delito de cuello blanco*, Trad. Rosa DEL OLMO, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1961.

SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ Carlos (coord.) *Manual de Derecho penal*. PG, TI, Thomson-Civitas, 2004

SUAY HERNÁNDEZ Celia, «Los elementos normativos y el error», en *ADPCP*, No. 44, Madrid, 1991

TEJEIRIZO LÓPEZ José Manuel «Impuesto sobre el valor añadido», en *Manual de Derecho Tributario*, PE, 2<sup>da</sup>. ed., QUERALT Juan Martín / TEJEIRIZO LÓPEZ José Manuel / CAYÓN GALIARDO Antonio (dirs.) Thomson-Aranzadi, 2005

TIEDEMANN Klaus *Lecciones de Derecho penal económico comunitario, español, alemán*, Promociones y publicaciones universitarias, Barcelona 1993.

TOLEDO Y UBIETO Emilio Octavio DE, *Sobre el concepto del Derecho penal*, Universidad Complutense, Madrid, 1984

ID. / HUERTA TOLCIDO, Susana, *Derecho penal PG, Teoría jurídica del delito*, 2<sup>a</sup> ed., Rafael Castellanos Editor, Madrid, 1986

TORIO LÓPEZ Ángel, «Injusto penal injusto administrativo (presupuestos para la reforma del sistema de sanciones)» en MARTÍN-RETORTILLO Sebastián (coord.) *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría III. la corona, las cortes generales; del gobierno y del administración pública*, Civitas S.A., Madrid 1991

TRAPERO BARRALES, María A., *El error en las causas de justificación*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004

TRILLO NAVARRO, Jesús Pórfilo, *Delitos económicos. La respuesta penal a los rendimientos de la delincuencia económica*, Dykinson, Madrid, 2008

Welzel Hans, *Derecho penal alemán, PG.*, 11ª ed., 2ª ed. castellana, trad. Juan BUSTOS RAMÍREZ / Sergio YAÑEZ PÉREZ, Editorial jurídica de Chile, 1976

VALIENTE CALVO, Pilar, «Algunas consideraciones sobre la ley de derechos y garantías del contribuyente y la prescripción del delito fiscal» en *La reforma del IRPF en España*, RIEE, No. 2 y 3, Madrid, 1998

VALLE MUÑIZ, Manuel, *El elemento subjetivo de justificación y la graduación del injusto penal*, PPU, Barcelona, 1994

VEGA HERRERO, Manuela, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex nova, Valladolid, 1990

VON LISTZ Franz, *Tratado de Derecho penal*, 4ª ed., T.II, trad. de la 20ª edición alemana por Luís JIMÉNEZ DE ASUA y adicionado con el Derecho penal español por Quintiliano SALDAÑA, Madrid, 1999

VICENTE REMESAL DE, Javier, *El comportamiento postdelictivo*, Universidad de León, 1985

YOUNG Jock en *La sociedad "excluyente". Exclusión social, delito y diferencia en la modernidad tardía*. Traducción de Roberto BERGALLI y Ramiro SAGARDUY, Marcial Pons, Madrid 2003

ZAFFARONI, Eugenio Raúl, *Manual de Derecho Penal P.G.*, 4ª reimp. Cárdenas Editor distribuidor, México 1998

ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel, *Delitos contra la propiedad y el patrimonio*, Akal, Madrid, 1988

ID. «Bases para una teoría de la imputación de la persona jurídica», en *CPC*, No. 81, Madrid, 2003

### **LEYES Y CÓDIGOS**

Anuarios Estadísticos del Ministerio del Interior 1998 y 2004

CP 9ª ed. Anotada y concordada, tirant lo blancha, Valencia 2004.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal

Ley federal contra la delincuencia organizada.

Ley General Tributaria versión on line:

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/158-2003.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html)

Novísima recopilación de las leyes de España, Libro VI, Título XVII, Ley III  
Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVI, Julio de 2002, México.

### **DICCIONARIOS.**

Diccionario de la Real Academia Española, 22ª ed., Tomo I y II, Espasa Calpe, Madrid 2001

### **CONFERENCIAS**

GRACIA MARTÍN, Luís, conferencia «Derecho Penal Económico» de 19 de Noviembre de 2007 en el Master Universitario de especialización en Derecho penal, Universidad de Sevilla

POLAINO ORTS, Miguel, ponencia «Victimodogmática» de 26 de Noviembre de 2006, en el curso de Experto en Victimología, Universidad de Sevilla

### **MEDIOS ELECTRÓNICOS**

<http://www.ine.es/daco/daco42/etcl/etcl0407.pdf>.

[http://www.eco-finanzas.com/diccionario/P/PARAISO\\_FISCAL.htm](http://www.eco-finanzas.com/diccionario/P/PARAISO_FISCAL.htm)

[http://www.senado.gob.mx/gaceta.php?&lk=128/inic\\_contrabando\\_sen\\_fauzi\\_alaniz.html](http://www.senado.gob.mx/gaceta.php?&lk=128/inic_contrabando_sen_fauzi_alaniz.html)

[http://www.der.uva.es/constitucional/verdugo/constitucion\\_por\\_1976.html](http://www.der.uva.es/constitucional/verdugo/constitucion_por_1976.html)

<http://www.ces.es/TRESMED/docum/ita-cttn-esp.pdf>

<http://constitucion.rediris.es/legis/legextr/ConstitucionAlemana.html>

## **INFORMES Y CONSULTAS**

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, Diciembre 2006

Consulta 4/1997 de 19 de febrero, que emite la Fiscalía General del Estado