

ANÁLISIS DE LA CONDUCTA TÍPICA Y DE LA AUTORÍA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

Una aproximación desde la política criminal.

Ricardo Echavarría Ramírez

TESIS DOCTORAL UPF / 2012

DIRECTORES DE LA TESIS

Dra. Elena Larrauri Pijoan.

Dr. Iñigo Ortiz de Urbina Gimeno.

DEPARTAMENT DE DRET

En memoria de mi padre y de mis abuelos Quique y Tita, porque siempre están mi lado.
A mi mamá y a mi hermana, presentes a pesar de la distancia.
A Mireia por su paciencia y comprensión durante el tiempo que he dedicado a esta tesis
y porque su compañía ha sido el mejor estímulo para seguir adelante.

Agradezco a la Agència de Gestió d'Ajuts Universitaris i de Recerca por la concesión de una de las Beques i ajuts predoctorals, lo que permitió llevar a cabo este trabajo doctoral. Quiero agradecer a mis compañeros del área de Dret Penal de la Universitat Pompeu Fabra por su apoyo y ejemplo. Muy especialmente quiero dar las gracias a todas las personas que integran la Secretaria del Departament de Dret, por su constante amabilidad, por estar siempre dispuestas a colaborar en todo aquello que necesite y porque siempre me animaron a terminar esta tesis.

A mis amigos, Ana, José y Antonio.

Mi más profundo agradecimiento es para Elena e Iñigo, a quienes quiero manifestar que me han honrado al dirigir esta tesis. Sin su paciencia, inteligencia, disponibilidad, consejos y tiempo, me habría sido imposible concluir este trabajo.

Resumen

El presente trabajo aborda, desde una perspectiva político-criminal, el estudio de la conducta típica y la autoría en el delito de defraudación tributaria. La orientación elegida implica que esta investigación tiene una finalidad que transita en tres direcciones: en primer lugar, aproximarse a la criminalidad tributaria para conocer algunas de sus más relevantes características y analizar sus posibles causas. En segundo lugar, y desde un punto de vista de política-criminal positiva, analizar la respuesta jurídico-penal a las conductas de fraude tributario. En tercer y último lugar, a partir del análisis de la criminalidad tributaria y de la respuesta que a ésta se ha dado en España, proponer tanto una interpretación de los dos elementos del tipo mencionados, como un proyecto de reforma del delito de defraudación tributaria.

Resum

El present treball adreça, des d'una perspectiva político-criminal, l'estudi de la conducta típica i l'autoria en el delict de defraudació tributària. L'orientació escollida implica que aquesta recerca té una finalitat triple: en primer lloc, aproximar-se a la criminalitat tributària per tal de conèixer algunes de les seves característiques més rellevants i analitzar les seves possibles causes. En segon lloc, i des d'un punt de vista de política-criminal positiva, analitzar la resposta jurídica-penal a les conductes de frau tributari. I en tercer i últim lloc, a partir d'aquesta anàlisi de la criminalitat tributària i de la resposta que ha rebut a Espanya, proposar tant una interpretació dels dos elements del tipus mencionat, com una projecte de reforma del delict de defraudació tributària.

Introducción

El objetivo que se persigue con esta tesis doctoral es realizar un estudio del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP dirigido exclusivamente a dos de los elementos del tipo: la conducta y la autoría. Cabe decir que el objetivo marcado se quiere efectuar a partir de un modelo de análisis del Derecho penal que sea político-criminalmente orientado.

Resulta muy oportuno mencionar a ORTIZ DE URBINA GIMENO cuando se declara, como en este caso, que el análisis jurídico que se pretende realizar tiene la vocación de orientarse político criminalmente, pues este autor nos alerta de los riesgos y de los retos que supone tal declaración de intenciones. Nos advierte que hay un amplio consenso en la doctrina jurídico-penal actual en que la sistematización y la especificación del contenido de las categorías que componen la teoría del delito debe orientarse político criminalmente. Sin embargo, y ahora la advertencia, ello en muchos casos no es nada diferente a “un expediente retórico cuya alegación tiene como resultado efectivo incrementar la libertad de quien lo aduce, al tiempo que la encubre bajo el manto de la elaboración técnico-jurídica”¹.

Procurando evitar el riesgo del que advierte ORTIZ DE URBINA GIMENO, y con el propósito de que el análisis del delito de defraudación tributaria se realice desde la perspectiva mencionada, es necesario asumir una definición de la política criminal que sirva para dar contenido y forma a esta investigación. En este orden, se parte de un concepto amplio de política criminal, lo que implica aceptar que el tratamiento del delito no queda reducido a medidas de intervención penal. Es por esta razón que antes de enfrentar el análisis jurídico, resulta necesario aproximarse tanto a la “realidad” de la criminalidad tributaria, como a los problemas en la aplicación e interpretación de la legislación penal que se dirige a dicha criminalidad, de manera que el análisis jurídico-penal resulte permeado por las consideraciones político-criminales.

En consecuencia, y en la primera parte de esta tesis, se realiza una aproximación criminológica que tiene como propósito delimitar la criminalidad tributaria dentro del más amplio concepto de criminalidad económica, así como indagar por las características y por las causas asociadas a las conductas de fraude tributario. El objetivo de esta aproximación es que la información sobre las características y causas de la criminalidad tributaria sirvan para evaluar la política criminal positiva y a su vez justificar la propuesta de política criminal normativa.

En la segunda parte de esta investigación, y desde una perspectiva de política criminal positiva, se examina la forma en la que tres relevantes operadores jurídicos responden a los retos y problemas de la prevención y el control del fraude tributario a partir del Derecho penal: el legislador, los jueces y la doctrina jurídico-penal. Es por esto que en

¹ ORTIZ DE URBINA GIMENO. “La referencia político-criminal en el Derecho penal contemporáneo. (¿Es el Derecho Penal la barrera infranqueable de la política criminal, o se orienta por ella?)”. *Estudios penales en recuerdo del profesor Ruiz Antón*. 2004. p. 860. En ocasiones la pretendida orientación político criminal, indica también este autor, tiene efectos muy poco convenientes, ya que “crea una situación de buena conciencia que desincentiva la investigación del papel político-criminal que efectivamente cumple la doctrina jurídico-penal en nuestros sistemas jurídicos”. *Ibidem*. p. 866. De forma similar, en ORTIZ DE URBINA GIMENO. “Roxin y la dogmática político-criminalmente orientada”. *La influencia de la ciencia penal alemana en Iberoamérica*. Tomo I. 2003. p. 422 y 423.

desarrollo de esta segunda parte se explica la evolución de la regulación penal en España dirigida a prevenir las conductas de fraude tributario; se analiza la jurisprudencia que se ha encargado de aplicar el delito de defraudación tributaria; y, por último, se expone el análisis que la doctrina jurídico-penal ha realizado de la legislación en materia de defraudación tributaria.

Finalmente, en la tercera y última parte de la tesis se lleva a cabo una doble tarea. De un lado se realiza una propuesta de interpretación del vigente art. 305 CP, aunque dicho análisis se limita a la conducta típica y a la autoría. De otro lado, y desde el punto de vista de una política criminal normativa, se propone un modelo alternativo de regulación penal dirigido al fraude tributario. En ambos casos, tanto en la propuesta de interpretación, como en la propuesta de reforma, se ha querido reflejar el análisis criminológico que se realiza en la primera parte de la investigación, así como también el de política criminal positiva realizado en la parte segunda.

Para terminar, cabe decir que el reto con la elaboración de esta tesis es doble. De un lado se trata de enfrentar dos de los más relevantes problemas en la interpretación y aplicación del delito de defraudación tributaria, lo que es una tarea compleja a juzgar por la gran cantidad de trabajos en esta materia, algunos difícilmente igualables en calidad y profundidad. De otro lado, y como ya se ha dicho, se quiere que el análisis jurídico se enmarque dentro de una visión del Derecho penal que busca acercarlo, a través de una definición amplia de política criminal, a otras disciplinas dedicadas al análisis de la criminalidad, lo que implica la difícil tarea de escapar de los límites del estudio jurídico-dogmático.

INDICE

Abreviaturas	7
--------------------	---

PARTE I.

INTRODUCCIÓN A LA CRIMINALIDAD TRIBUTARIA.....	9
---	----------

I Delimitación de la criminalidad tributaria.....	11
--	-----------

1. Razones de orden político, social y económico en el origen del Derecho penal económico y la criminalidad económica.....	11
---	-----------

2. Concepto de delincuencia económico tributaria.....	12
--	-----------

A) SUTHERLAND y La formación del concepto de White Collar Crime.....	13
--	----

a) Los <i>White Collar Crimes</i> a partir de las consideraciones referentes a la posición del autor.....	15
---	----

b) Los <i>White Collar Crimes</i> a partir del comportamiento y sus características.....	17
--	----

c) El concepto de <i>White Collar Crime</i> a partir de tipologías delictivas.....	18
--	----

B) El concepto de Derecho penal económico.....	25
--	----

a) Conceptos amplio y estricto de Derecho penal económico. Breves consideraciones de la doctrina alemana y española.....	28
--	----

b) Concepto procesal de Derecho penal económico.....	32
--	----

C) Toma de postura sobre el concepto de Derecho penal económico.....	32
--	----

II Características de la criminalidad tributaria.....	37
--	-----------

1. Lesividad de la criminalidad tributaria.....	38
--	-----------

A) Daños de carácter material.....	38
------------------------------------	----

B) Daños de carácter inmaterial.....	42
--------------------------------------	----

2. Dificultades en la prevención y represión de la delincuencia económica.....	43
---	-----------

A) Dificultades por razón de la ciudadanía. Percepción social de la criminalidad tributaria.....	43
--	----

B) Dificultades por parte del sistema penal para la prevención y represión de la delincuencia económica.....	49
--	----

a) Ámbito legislativo.....	49
----------------------------	----

1º. Dificultades relativas a la imputación de responsabilidades penales.....	49
--	----

2º. Dificultades relativas a la determinación de los comportamientos penalmente relevantes. Parte Especial del Derecho penal.....	50
---	----

b) Ámbito judicial. Dificultades procesales.....	52
--	----

3. Delitos tributarios y delincuentes tributarios.....	53
---	-----------

4. Causas de la criminalidad tributaria.....	56
---	-----------

III Evaluación de la política criminal contra el fraude fiscal por los Inspectores de Hacienda del Estado.....	66
---	-----------

1. Análisis de los Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) de la política criminal contra el fraude fiscal.....	66
---	-----------

2. Fraude fiscal. Causas y propuestas en materia organizativa para su prevención.....	66
--	-----------

A) Causas asociadas a la organización y funcionamiento de la AEAT.....	68
--	----

B)	Propuestas asociadas a la organización y funcionamiento de la AEAT.....	72
3.	Fraude fiscal. Causas y propuestas en materia normativa para su prevención.	74
A)	Causas normativas asociadas a los negativos resultados en la prevención y represión del fraude fiscal.....	74
a)	Causas normativas asociadas a la política criminal penal.....	77
B)	Propuestas normativas para la prevención del fraude fiscal. Ley General Tributaria.....	80
a)	Propuestas normativas en el marco de la política criminal penal.....	81
IV	Conclusiones.....	83

PARTE II.

MODELO DE RESPUESTA PENAL ESPAÑOL A LA CRIMINALIDAD TRIBUTARIA.	87
--	-----------

Capítulo 1.

Evolución político criminal penal del delito de defraudación tributaria.....	89
---	-----------

I Desarrollo de la legislación penal española. 91

1. Desarrollo de la legislación penal para la protección de la Hacienda pública. . 92

A)	Modelo diferenciado de tipificación.....	92
a)	El Código penal de 1822.....	93
b)	Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830.	95
c)	El Real Decreto de 20 de junio de 1852 sobre jurisdicción de hacienda y represión del contrabando y defraudación.....	102
B)	Modelo unificado de tipificación.	105
a)	Código Penal de 1870. El delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria.	106
C)	Modelo unificado-mixto de tipificación. El modelo vigente.....	111
a)	El delito fiscal. Ley 50/1977. LMURF.	114
b)	La reforma de la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril de 1985.....	122
c)	La Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio de 1995.....	127
d)	Ley Orgánica 10/1995. Nuevo Código penal de 23 de noviembre de 1995.	133
e)	Ley Orgánica 15/2003 de 25 de noviembre.....	134
f)	Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio.	135
g)	Comentarios al Proyecto de reforma del CP en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y la seguridad social.	137
1º.	Descripción del proyecto de reforma.....	137
2º.	Comentarios a la reforma.....	141
3º.	Valoración global de la reforma.....	149

II Conclusiones y críticas al Modelo unificado-mixto. 151

CAPÍTULO 2.

Aplicación jurisprudencial del delito de defraudación tributaria. un modelo de *law in action*..... 161

I Características de la muestra de jurisprudencia..... 163

1. Método de análisis y parámetros de búsqueda y selección de la jurisprudencia..... 163

2. Descripción de los resultados cuantitativos..... 168

3. Análisis cualitativo de la jurisprudencia. Problemas y soluciones en consideración con el comportamiento penalmente típico y la autoría y la participación..... 174

A) Delito de defraudación tributaria. ¿Delito de dominio o delito de infracción de un deber?..... 175

a) El delito de defraudación tributaria como un delito de dominio..... 176

b) El delito de defraudación tributaria como delito de infracción de un deber..... 185

B) Los problemas de la imputación por omisión en el delito de defraudación tributaria..... 193

a) Línea jurisprudencial de la insuficiencia de la omisión..... 195

1º. Primera sub-línea: Omisión de deberes tributarios más ánimo defraudatorio..... 196

2º. Segunda sub-línea: Omisión de deberes tributarios más maniobra mendaz o acto de ocultación..... 204

3º. Tercera sub-línea: Omisión de deberes tributarios más elementos objetivos y subjetivos..... 210

C) Línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión..... 212

D) Los problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria..... 220

a) Línea jurisprudencial del delito especial propio..... 221

1º. Sub-línea jurisprudencial de los delitos especiales de dominio..... 222

2º. Sub-línea de los delitos especiales consistentes en la infracción de un deber..... 233

b) La responsabilidad penal de los *extranei*..... 234

II Conclusiones..... 237

III Gráficas del desarrollo jurisprudencial..... 242

CAPITULO 3.

Consideraciones de la doctrina española sobre el delito de defraudación tributaria..... 247

I La doctrina española y el delito de defraudación tributaria..... 249

1. De la protección de patrimonios privados a la protección del Erario Público..... 251

A) Consideraciones sobre el bien jurídico protegido..... 252

B) Consecuencias para el injusto penalmente relevante..... 256

a) El tipo objetivo en el delito de defraudación tributaria..... 258

1º. Consecuencias para el desvalor de acción y desvalor de resultado.....	258
2º. La omisión como modalidad específica en el delito de defraudación tributaria...	264
3º. Consecuencias para la autoría y participación.....	268
2. Del bien jurídico protegido en la Hacienda Pública al bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria.....	271
A) Consideraciones sobre el bien jurídico protegido. De la protección a la función tributaria.....	271
B) Consecuencias para el injusto penalmente relevante.....	274
a) El tipo objetivo en el delito de defraudación tributaria.....	274
1º. Consecuencias para el desvalor de acción y el desvalor de resultado.....	274
2º. La omisión como modalidad de comportamiento en el delito de defraudación tributaria.....	277
3º. Consecuencias para la autoría y la participación.....	278
3. Del Derecho penal financiero a los fines del Tributo.....	279
A) Consideraciones sobre el bien jurídico protegido. El Bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario.....	280
B) Consecuencias para el injusto penalmente relevante.....	286
a) El tipo objetivo en el delito de defraudación tributaria.....	288
1º. Consecuencias para el desvalor de acción y el desvalor de resultado.....	290
2º. La omisión como modalidad de comportamiento en el delito de defraudación tributaria.....	294
3º. Consecuencias para la autoría y la participación.....	295
II El bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria.	
Consideración a partir de la doctrina alemana.....	296
A) Conceptos simples o unitarios de bien jurídico.....	298
a) Pretensión de la averiguación, determinación y revelación tributaria como bien jurídico tutelado.....	298
b) Las tareas estatales como bien jurídico protegido.....	299
c) El interés público en la puntual y completa recaudación de los impuestos como bien jurídico protegido.....	300
d) La garantía de un reparto justo y proporcional de la carga tributaria. El principio de capacidad contributiva como bien jurídico protegido. (<i>gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung der Steuern nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit</i>).....	302
B) Conceptos mixtos o plurales de bien jurídico.....	303
a) El sistema impositivo y la completa y puntual recaudación tributaria como bien jurídico protegido. Tesis de Gerhard DANNECKER.....	303
b) Tesis de Sebastian BÜRGER.....	305
III Conclusiones.....	305

PARTE III.

PROPUESTA DE INTERPRETACIÓN Y DE REFORMA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA..... 309

Capítulo 1.

El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria..... 311

I Introducción a la propuesta de interpretación y reforma..... 313

II Aproximación a un Concepto material de delito de defraudación tributaria..... 316

1. Concepto de bien jurídico..... 322

2. La hacienda pública como objeto de protección jurídico penal..... 323

A) La Hacienda pública como garantía del ejercicio y protección de derechos individuales..... 324

III El bien jurídico en el Derecho penal tributario..... 328

1. Estado de la cuestión en la doctrina española..... 328

2. Toma de postura..... 332

A) Bien jurídico y objeto de la acción u objeto material del delito de defraudación tributaria 345

Capítulo 2.

Análisis *lege lata* 347

I Fundamento teórico para la propuesta de interpretación del delito de defraudación tributaria. 349

1. Los modelos teóricos para la interpretación del delito de defraudación tributaria propuestos por la doctrina y la jurisprudencia..... 349

A) Delito de defraudación tributaria: ¿delito común o delito especial? 349

a) Defensores de la consideración como delito común..... 349

b) Defensores del delito especial..... 351

B) Delito de defraudación tributaria. ¿Delito de infracción de un deber o delito de dominio?..... 352

a) La distinción entre delitos de dominio e infracción de deber en Roxin y Jakobs..... 352

1º. Los delitos de infracción de un deber en Roxin..... 352

2º. Los delitos de infracción de un deber en Jakobs..... 354

b) Delito de defraudación tributaria como delito de dominio o de infracción de un deber. 357

1º. Posición monista en la justificación material del injusto típico y su impacto en el delito de defraudación tributaria. 359

i. Tesis del dominio del hecho o dominio funcional..... 359

2º. Posición dualista en la justificación material del injusto típico y su impacto en el delito de defraudación tributaria.....	367
i. Tesis del delito de defraudación tributaria como delito de infracción de un deber.....	367
3º. Posiciones tripartitas en la justificación material del injusto típico y su impacto en el delito de defraudación tributaria.....	374
i. Tesis del delito de defraudación tributaria como delito de infracción de deber con componente de dominio.....	374
ii. Tesis del delito de defraudación tributaria como delito de posición.....	379
iii. Tesis del “segundo” GARCÍA CAVERO.....	382
C) Toma de posición.....	383
a) El delito de defraudación tributaria como delito especial.....	383
b) El delito de defraudación tributaria como delito de infracción de un deber con componentes de dominio.....	387
II Imputación de la conducta.....	398
1. La conducta típica en el delito de defraudación tributaria.....	398
A) La relación jurídico-tributaria.....	398
a) Evolución de la Relación jurídico tributaria.....	398
1º. El deber de tributar como «Status Subjectionis».....	399
2º. El deber de tributar como relación jurídica obligacional.....	400
3º. La teoría de la relación jurídica tributaria compleja.....	401
4º. El deber de tributar y la llamada “Teoría de la función”.....	402
B) Relación jurídico-tributaria y fases del procedimiento de gestión tributaria..	403
C) Conducta típica. El verbo “defraudar”.....	405
a) Dos problemas de aplicación del delito de defraudación tributaria.....	419
1º. La falta de presentación de la declaración tributaria.....	419
2º. Economía de opción y el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria.....	430
i. La economía de opción. La no realización de acto jurídico-económico alguno...	433
ii. Economía de opción. Realización de actos de organización jurídico-económicos.	433
iii. El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria.....	435
III Imputación de la autoría.....	446
1. Responsabilidad de las personas jurídicas.....	452
Capítulo 3.	
Conclusiones y propuesta <i>lege ferenda</i>.....	457
I Criminalidad tributaria y regulación penal.....	459
II Propuesta <i>lege ferenda</i>.....	464
Anexo de jurisprudencia.....	473
Bibliografía.....	483

ABREVIATURAS

AAPP.	Audiencias Provinciales.
ADPCP.	Anuario de Derecho penal y ciencias penales.
AEAT.	Agencia Española de Administración Tributaria.
AO	Abgabenordnung. (Ordenanza Tributaria alemana).
AP.	Audiencia Provincial.
Art.	Artículo.
AT.	Agencia tributaria.
BOE.	Boletín Oficial del Estado.
CC.	Código Civil.
CE.	Constitución Española.
CP.	Código Penal.
IHE.	Inspectores de Hacienda del Estado.
Jura.	Juristische Ausbildung.
LGP	Ley General Presupuestaria.
LGT.	Ley General Tributaria.
LMURF.	Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.
LO.	Ley Orgánica.
PJ.	Poder judicial.
PLOCP.	Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal.
RDPC.	Revista de Derecho penal y criminología.
RDFHP.	Revista de Derecho financiero y hacienda pública.
REDC.	Revista Española de Derecho constitucional.
REDF.	Revista Española de Derecho financiero.
TS.	Tribunal Supremo.

PARTE I.
INTRODUCCIÓN A LA CRIMINALIDAD TRIBUTARIA.

I DELIMITACIÓN DE LA CRIMINALIDAD TRIBUTARIA.

1. Razones de orden político, social y económico en el origen del Derecho penal económico y la criminalidad económica.

El concepto de Derecho penal económico comienza a desarrollarse paralelamente al de Derecho económico, con ocasión de los cambios políticos como consecuencia del paso de un modelo liberal a los Estados de corte social en que el Estado asume la dirección y planeación de la economía¹. Además, el proceso de complejización, avance y ampliación de los mecanismos de tráfico económico, la mayor participación en éste de los ciudadanos y el Estado y el incremento de las relaciones económicas a nivel internacional, constituyen un reto en la prevención y represión de la delincuencia económica, así como un factor multiplicador de su complejidad².

El incremento en los mecanismos de tráfico económico implica la participación de un mayor número de personas y, con ello, un aumento potencial de autores y víctimas de delitos económicos y de medios para poner en peligro o lesionar intereses económicos. Señala SILVA SÁNCHEZ que los avances en materia tecnológica, fenómeno que no es extraño a los mecanismos de tráfico económico, “da lugar, en el ámbito de la delincuencia dolosa tradicional (la cometida con dolo directo de primer grado), a la adopción de nuevas técnicas como instrumento que le permite producir resultados especialmente lesivos; asimismo, surgen modalidades delictivas dolosas de nuevo cuño que se proyectan sobre los espacios abiertos por la tecnología. La criminalidad asociada a los medios informáticos y a Internet (la llamada «ciberdelincuencia») es, seguramente, el mejor ejemplo de tal evolución. En esta medida, es innegable por lo demás la vinculación del progreso técnico y el desarrollo de las formas de criminalidad organizada, que operan a nivel internacional, y constituyen claramente uno de los nuevos riesgos para los individuos (y los Estados)”³.

Además de nuevas formas de lesión o peligro para intereses ya existentes, está la aparición de nuevos intereses que demandan protección del Derecho penal⁴. Afirmar SILVA SÁNCHEZ: “Las causas de la probable existencia de nuevos bienes jurídico-penales son, seguramente,

¹ TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 62. MUÑOZ CONDE. “Delincuencia económica: Estado de la cuestión y propuestas de reforma”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 265. TERRADILLOS BASOCO. *Derecho penal de la empresa*. 1995. p. 11. BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. 1978. p. 38 y 39.

² BRAITHWAITE. “White Collar Crime”. *Annual Review of Sociology*. Vol. 11. 1985. p. 7. FERNÁNDEZ ALBOR/MARTÍNEZ PÉREZ. *Delincuencia y economía*. 1983. p. 15.

³ SILVA SÁNCHEZ. *La expansión del Derecho penal*. 2ª Ed. 2001. p. 28. También, CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 2.

⁴ AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código penal*. 1988. p. 34.

distintas. La conformación o generalización de nuevas realidades que antes no existían —o no con la misma incidencia—, y en cuyo contexto ha de vivir la persona, que se ve influida por una alteración de aquéllas; así, a mero título de ejemplo, las instituciones económicas del crédito o de la inversión”⁵.

2. Concepto de delincuencia económico tributaria.

Al delimitar la criminalidad tributaria se pretende responder a dos interrogantes: ¿por qué y para qué la identificación de este tipo de criminalidad? Establecer el concepto de criminalidad económica es responder a la primera pregunta, y lleva a justificar la delimitación de esta parcela de criminalidad. El segundo de los interrogantes busca indagar por sus consecuencias y características, así como sus causas y los retos que implican su control y prevención. Cuando se analiza la delincuencia económica tributaria y el Derecho penal económico tributario se reconoce que se está hablando de una parte del Derecho penal y de la delincuencia que puede analizarse de forma independiente y que presenta características que la particularizan. No obstante, no es esencialmente diferente a la delincuencia común y al Derecho penal⁶.

La delimitación conceptual de la delincuencia económica es una tarea compleja tanto desde la perspectiva criminológica como de la jurídica. En la criminología el debate se refiere al concepto de *White Collar Crime*⁷. La situación desde la tradición jurídica, como expone TIEDEMANN, no es fácil cuando se trata de precisar el concepto de Derecho penal económico⁸. Comenzaremos por el debate criminológico, para pasar luego al Derecho penal económico. Todo esto, con el propósito de señalar los límites de la criminalidad tributaria, como parte integrante de la criminalidad económica.

⁵ SILVA SÁNCHEZ. *La expansión del Derecho penal*. 2ª Ed. 2001. p. 25.

⁶ Por ello, al Derecho penal tributario se aplican las mismas categorías y principios del Derecho penal, como explica MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 67 y ss. A su vez, explican GOTTFREDSON/HIRSCHI, que la causas de la criminalidad económica puedan ser explicadas sin necesidad de una teoría de la criminalidad exclusiva: “La tesis explícita de este artículo es que la distinción entre delito de cuello blanco y delito en general debería ser visto de la misma manera que la distinción entre cualquier tipo de delito y el delito en general, que la utilidad de esta distinción para algunos propósitos ha sido ilegítimamente generalizada en áreas donde es inaplicable y por lo tanto inadecuada. La utilidad de análisis de delitos específicos para propósitos de política (véase, por ejemplo Cornish y Clarke, 1986) no es evidencia de la utilidad de las mismas distinciones para propósitos etiológicos o de investigación”. GOTTFREDSON/HIRSCHI. “Causes of White-Collar Crime”. *Criminology*. Nº. 4. 1987. p. 949 y 950.

⁷ Sobre los problemas de delimitación conceptual en el ámbito de los *White Collar Crimes*, NELKEN. “White-Collar and Corporate Crime. *The Oxford Handbook of Criminology*. 2007. p. 734 y 735 y 737. NEWBURN. *Criminology*. 2007. 372 y ss. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 1. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 1 a 20. GEIS. “White-Collar Crime. What is it?”. *Current Issues in Criminal Justice*. 1. Vol. 3. 1991-1992. p. 10.

⁸ TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 55 y ss. TIEDEMANN. “El concepto de Derecho económico, de Derecho penal económico y de delito económico”. *Revista Chilena de Derecho*. Nº. 1. 1983. p. 59.

A) SUTHERLAND y La formación del concepto de *White Collar Crime*.

Apunta NEWBURN que el análisis de los *White Collar Crimes* ha de comenzar con SUTHERLAND, pues es quien por primera vez acuña el término, propicia la investigación criminológica en este ámbito y marca los parámetros para la discusión actual⁹. El concepto lo presenta en el discurso ante la *American Economic Society* en el año 1939, posteriormente publicado en la *American Sociological Review* en 1940¹⁰. SUTHERLAND enmarca los *White Collar Crimes* en un contexto teórico más amplio, pues su propósito es rebatir las teorías criminológicas existentes hasta el momento y proponer una nueva teoría general de la criminalidad para explicar las causas del delito¹¹. En cuanto a lo primero, critica las teorías que relacionan como causa del delito las condiciones de pobreza, ya que éstas no permiten explicar una parte de la delincuencia, en particular los *White Collar Crimes*, pues son realizados por personas en las que no está presente tal condición¹².

A la vez, SUTHERLAND plantea una explicación de las causas de la delincuencia que permita dar cuenta de los elementos que son comunes a ésta. Es decir, que pueda identificar los elementos que están presentes en la criminalidad y ausentes cuando ésta no se presenta, siendo válida para todo tipo de delitos. En este orden, desarrolla la teoría de la Asociación Diferencial, que a su juicio permite explicar las causas del delito al margen de consideraciones de tipo físico o biológico, procedentes de las teorías biológico-positivistas, o de las circunstancias de pobreza que proponían las teorías sociológicas del momento¹³. Para SUTHERLAND el delito es un comportamiento que se aprende, lo que se concreta en dos aspectos: en las técnicas para su realización y las técnicas para neutralizar el respeto al valor atacado con el delito. El delito, entonces, se aprende como cualquier otro comportamiento, a partir de la trasmisión de valores favorables a su realización¹⁴.

Más allá del carácter ejemplificativo que los *White Collar Crimes* pudieran tener en este debate, se convertirán en objeto de especial consideración por parte de SUTHERLAND, pasando a ser objeto de estudio en la criminología. Entre las razones que avalan su importancia como objeto de estudio está que desde su origen han cuestionado las explicaciones sobre las causas de la criminalidad y el funcionamiento del sistema de

⁹ NEWBURN. *Criminology*. 2007. p. 373.

¹⁰ SUTHERLAND. "White-Collar Criminality". *American Sociological Review*. N°. 1. 1940.

¹¹ CID MOLINÉ/LARRAURI PIJOAN. *Teorías criminológicas*. 2001. p. 99.

¹² "Él sostuvo que dado que existe una importante categoría de delitos que son cometidos por personas ricas, 'respetadas', y de estatus social, la pobreza no puede ser vista como la única, o principal, causa del delito". GREEN. "The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory". *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 8. CID MOLINÉ/LARRAURI PIJOAN. *Teorías criminológicas*. 2001. p. 99. BRAITHWAITE. "White Collar Crime". *Annual Review of Sociology*. Vol. 11. 1985. p. 2.

¹³ CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 2.

¹⁴ CID MOLINÉ/LARRAURI PIJOAN. *Teorías criminológicas*. 2001. p. 103 y ss.

prevención de la criminalidad¹⁵. Adicionalmente, que se trata de un tipo de criminalidad con una alta lesividad social, no obstante no hay en ocasiones una respuesta adecuada a ello, ni a nivel jurídico ni social, como se constata al comprobar que en algunos casos se le otorga un tratamiento, cuando menos, indulgente¹⁶.

La delimitación conceptual propuesta por SUTHERLAND se fue modificando a lo largo de diversos trabajos, siendo criticada por la falta de claridad para precisar los extremos de tal concepto¹⁷. El delito de cuello blanco lo definirá como “delincuencia en la clase alta o de cuello blanco, compuesta de hombres respetables o por lo menos respetados hombres de negocios o profesionales”¹⁸. Luego propone la siguiente definición: “un delito cometido por una persona de alto estatus social y respetabilidad en el curso de su ocupación”¹⁹. Finalmente, expone GEIS una tercera definición de SUTHERLAND, la que se encuentra en la *Encyclopedia of Criminology*. En esta ocasión define al delincuente de cuello blanco como “como una persona con alto nivel socioeconómico que viola las leyes diseñadas para regular sus actividades profesionales”²⁰.

En estas definiciones el concepto se desprende gradualmente de las connotaciones más estrictamente personales, ligadas a la condición socio-económica del autor, para enfatizar que la actividad se desarrolla en conexión con su ocupación. Así, de forma progresiva se va abriendo paso a una consideración que va desde las características del autor, que no dejarán de ser importantes, hacia el ámbito en que se desarrolla el comportamiento²¹. Esto dará lugar a problemas, que giran en la forma de armonizar los elementos del concepto, así como el peso que se ha de dar a cada uno de ellos; sin contar con los problemas para señalar los límites de cada uno de los elementos que componen el concepto de *White Collar Crime*.

¹⁵ NELKEN. “White-Collar and Corporate Crime”. *The Oxford Handbook of Criminology*. 2007. p. 737. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 3.

¹⁶ JIMÉNEZ VILLAREJO. “La tolerancia judicial ante la delincuencia fiscal”. *Revista Catalana de Seguretat Pública*. 19. 2008. p. 160. Al respecto, FERNÁNDEZ ALBOR/MARTÍNEZ PÉREZ. *Delincuencia y economía*. 1983. p. 21.

¹⁷ “Si Sutherland mereció el premio Nobel, como pensó Mannheim, por ser pionero en este campo de estudio, él ciertamente no lo merece por la claridad o utilidad de su definición”. NELKEN. “White-Collar and Corporate Crime. *The Oxford Handbook of Criminology*. 2007. p. 738.

¹⁸ SUTHERLAND. “White-Collar Criminality”. *American Sociological Review*. N° 1. 1940. p. 1.

¹⁹ Cita tomada de BRAITHWAITE. “White Collar Crime”. *Annual Review of Sociology*. Vol. 11. 1985. p. 3. Se extrae del texto de SUTHERLAND *White Collar Crime: The Uncut Version*. New Haven: Yale Univ. Press. 1983. p. 291.

²⁰ Cita tomada de GEIS. “White-Collar Crime. What is it?”. *Current Issues in Criminal Justice*. Vol. 3, N° 1. 1991-1992. p. 13. La referencia la toma GEIS de SUTHERLAND. “The White-collar Criminal”. *Encyclopedia of Criminology*. Branham, V. C/Kutash, S.B. 1949. p. 511.

²¹ GEIS. “El delito de cuello blanco como concepto analítico e ideológico”. *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. 2006. p. 312. TIEDEMANN. “El concepto de Derecho económico, de Derecho penal económico y de delito económico”. *Revista Chilena de Derecho*. N° 1. 1983. p. 60.

En este orden, un primer problema es la importancia en cada uno de los elementos del concepto de *White Collar Crime*. Es decir, si el elemento fundamental ha de venir representado por las consideraciones relativas a la posición social y económica del autor o si el peso ha de recaer en el entorno en que se produce el comportamiento²². Además están los problemas con cada uno de los elementos que componen el concepto. En lo relativo a las consideraciones del autor, se pregunta ¿cómo entender los términos de persona respetable o alto estatus social? En cuanto al elemento ocupacional, surgen también interrogantes: ¿en qué tipo de ocupaciones pueden ser ubicadas estos delitos?, ¿quedan comprendidas las actividades profesionales en general o sólo algunas de ellas?²³ Otro de los problemas que suscitó el concepto de SUTHERLAND es que no se encuentra vinculado con un concepto legal de delito, pues se refirió a comportamientos delictivos, pero también a otros socialmente perjudiciales²⁴. En síntesis, el debate sobre las definiciones propuestas por SUTHERLAND se concentrarán en el peso que se otorgue, para la definición de este tipo de delincuencia, a las características del autor o de hecho y en el mayor o menor apego a la ley, particularmente a la ley penal, para efectos de su definición. A su vez, se discutirá también sobre los límites y significado de cada uno de los elementos que componen la definición de *White Collar Crime*.

a) Los *White Collar Crimes* a partir de las consideraciones referentes a la posición del autor.

El concepto de *White Collar Crime* asocia la pertenencia de su autor a las clases económicas y sociales altas. En términos de SUTHERLAND, se trata de personas respetables socialmente y de alto estatus. Sin embargo, esto puede generar ciertos problemas. ¿Puede un delito contra la seguridad vial o incluso un homicidio realizado por una persona de alto nivel y

²² “¿Es el estatus social de los delincuentes o el contexto ocupacional del delito lo que debe ser el centro de atención?” NEWBURN. *Criminology*. 2007. p. 375. GEIS. “El delito de cuello blanco como concepto analítico e ideológico”. *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. 2006. p. 316 y 317. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 6.

²³ CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 6.

²⁴ “En lo que él llamó ‘delito de cuello blanco’, Sutherland adoptó una visión amplia en la que incluyó actos que eran definidos como ‘socialmente perjudiciales’ en la Ley, pero sin limitarse a infracciones penales”. NEWBURN. *Criminology*. 2007. p. 373. En relación con esto, es tradicional la crítica de TAPPAN, quien afirmó que “Otro movimiento cada vez más amplio y atractivo para revolucionar los conceptos de delito y delincuente se ha desarrollado en torno al actual dogma de moda de ‘delitos de cuello blanco’. Esta es una particular escuela entre aquellos que sostienen que los criminólogos deberían estudiar el comportamiento antisocial en lugar de la violación de la ley”. TAPPAN. “Who is the criminal?”. *American Sociological Review*. 1947. p. 96. SUTHERLAND replicó a estas críticas afirmando que la ausencia de consideración como delito de algunos comportamientos obedece al trato desigual del sistema de Administración de justicia en relación con este tipo de criminalidad. Con ello se adelanta de forma extraordinaria a las críticas al sistema penal formuladas por la teoría del etiquetamiento y las teorías críticas en los años sesenta. Dice este autor: “sería una excelente política eliminar el estigma del delito en una gran parte de los casos, pero la pregunta que se enfrenta es por qué la ley tiene una diferente puesta en práctica para delincuentes de cuello blanco que para otros” SUTHERLAND. “Is White-Collar Crime, Crime?”. *American Sociological Review*. Vol. 10, No. 2, abril. 1945. p. 137. Esta anticipación a la teoría del etiquetamiento y las teorías críticas se apunta en NEWBURN. *Criminology*. 2007. p. 374.

respetabilidad social merecer la calificación de *White Collar Crime*? ¿Se debería negar la categoría de *White Collar Crime* a una cuantiosa defraudación fiscal por el hecho de que sea realizada por una persona que no pertenece a los estratos sociales y económicos altos? A su vez, es problemático determinar el significado de los términos que califican a los autores, en particular, “persona respetable”²⁵.

La identificación de este tipo de criminalidad tomando como base exclusivamente la posición socio-económica del autor, puede conducir a considerar como *White Collar Crimes* comportamientos que no parecen estar asociados con esta categoría o negarla por el hecho de haber sido cometidos por personas ajenas a las altas esferas económicas o sociales²⁶. Por ello, la posición socio-económica del autor está relacionada con la mayor o menor vulnerabilidad a su persecución e identificación como delincuente, que un criterio que defina los *White Collar Crime* de forma excluyente de otros criterios²⁷. Ejemplo de ello es que en la investigación sobre fraudes en compañías británicas que presenta LEVI no sólo son autores socios y directores, sino también *managers* y personal de contabilidad (*accounting personnel*)²⁸. Por lo anterior, para un concepto de *White Collar Crimes* no deja de ser importante el tipo de sujeto que realiza el comportamiento y su posición. Sin embargo no parece posible asociar única y exclusivamente este tipo de criminalidad con sujetos pertenecientes a las clases socio-económicas más altas, sino que existen diferentes tipos de personas cuyos comportamientos pueden estar vinculadas con este concepto. A su vez, un análisis que atienda a los diferentes tipos de autores resulta interesante, tanto para analizar el control de la criminalidad en función del tipo de autores, como porque su

²⁵ BRAITHWAITE. “White Collar Crime”. *Annual Review of Sociology*. Vol. 11. 1985. p. 3.

²⁶ GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 7.

²⁷ “Los ejemplos mencionados en el capítulo 2 confirman la implicación de una variedad de delincuentes procedentes de grupos de diferentes estatus incluyendo grandes y pequeños negocios. Esto no sólo cuestiona cualquier simple asociación entre individuos de estatus alto y delito de cuello blanco, sino que sugiere el potencial de indagar en qué medida los delitos se encuentran conectados con el marco de oportunidades criminales disponibles para empleados de diferentes niveles de estatus y para organizaciones y negocios en situaciones económicas diferentes. También sugiere que dentro de la categoría de delitos de cuello blanco el estatus de los delincuentes puede afectar cómo los delitos son percibidos y sujetos a un procedimiento judicial. La relativa respetabilidad de los delincuentes, por ejemplo, puede afectar en qué medida sus actividades pueden ser vistas y perseguidas como ‘criminales’. La falta de respetabilidad de los delincuentes considerados más fácilmente como ‘deshonestos’ puede, por ejemplo, hacerlos más vulnerables a la atención por parte de las agencias de aplicación de la ley y a la acusación. Reconocer y considerar la diversidad de los delincuentes es por lo tanto importante y, además, aunque clase, estatus y respetabilidad han tendido a recibir más atención, es también importante mirar al género, edad y raza”. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 48.

²⁸ “¿Qué posición ocupaban los ‘insiders’ dentro de la organización? La más común fue de ‘administrador’ (manager) (29%). Esto fue seguido por oficiales contables (19%): vendedores/operarios de bajo nivel (12,9%); directores/socios (9,7%); distribuidores/conductores (6,5%); y operarios de sistemas (3,2%); y otros 7, incluyendo cajeros, administradores de pensiones, y servicios de restauración”. *Crime Prevention Unit*. 17. 1988. p. 4. Menciona también CROALL estudios llevados a cabo en Canadá y Estados Unidos, que revelan que un alto porcentaje los autores de delitos de cuello blanco no son personas de alto estatus socio-económico. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 49.

comportamiento puede ser valorado de forma diferente: como delictivo o como no delictivo.

b) Los *White Collar Crimes* a partir del comportamiento y sus características.

La ocupación legítima del autor fue otro de los elementos mencionados por SUTHERLAND para delimitar los *White Collar Crimes*. La referencia a la ocupación legítima pretendía diferenciar entre hechos delictivos cometidos en desarrollo de ocupaciones legítimas de comportamientos delictivos calificables como “delincuencia organizada” o “delincuencia profesional”. No obstante, no siempre resulta sencillo establecer límites entre actividades económicas legales e ilegales²⁹. Por ello, cabe preguntar si todo hecho delictivo en el marco de una actividad profesional ha de ser reputado un *White Collar Crime*. Adicionalmente, ¿se pueden establecer diferencias en cuanto a la actividad profesional o la ocupación a efectos de determinar cuándo se está en presencia de un *White Collar Crime*?

Que el comportamiento se lleve a cabo en el ejercicio de ocupaciones legítimas no es el único elemento que pretende caracterizar los *White Collar Crimes*. Además de esto, se atiende a la forma de realización o la finalidad con que se realiza. En consecuencia, este tipo de criminalidad presentaría algunas características, entre las cuales se mencionan: son relativamente “invisibles”, en la medida en que se realizan en ámbitos privados, tiene una apariencia o manto de legalidad, se realizan a través de medios que no implican ataques físicos, son acciones complejas y que requieren de cierto tipo de conocimientos técnicos, se trata de acciones bien organizadas y con participación de diferentes personas, lo cual hace difícil la imputación de responsabilidad a cada uno de los participantes. Finalmente, se lleva a cabo con la intención de obtener dinero, bienes o ventajas en los negocios³⁰.

Sin perjuicio de que algunos delitos comprendidos en la categoría de *White Collar Crime* presenten tales características, esta vía de clasificación no está exenta de críticas, ya que

²⁹ “Un problema asociado es cómo definir ocupaciones ‘respetables’ o ‘legales’. Nuevamente, Sutherland confunde las características de los delincuentes con las actividades referidas (Ruggiero 1996a). Es difícil en la práctica, sostiene Ruggiero, dibujar la línea entre negocios legítimos e ilegítimos, donde, por ejemplo, delincuentes organizados utilizan negocios lícitos como ‘fachada’, o donde la extensión del delito en una organización la hace ‘delictiva’ –como fue el caso con la BCCI (se refiere la autora al Bank of Credit and Commerce International), que vinculó inversores legítimos, gobiernos y delincuentes profesionales (Punch 1996). Muchos pequeños negocios existen en los límites de la legalidad e ilegalidad –vendiendo productos legales, falsificados y hurtados”. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 7.

³⁰ “No sorprende, que sea el enfoque adoptado por varios abogados y funcionarios aplicadores de la ley interesados en formular una definición estándar de delito de cuello blanco. Por ejemplo, en 1970, el oficial del Departamento de Justicia de los Estados Unidos, Herbert Edleherz, describió los delitos de cuello blanco como ‘uno o una serie de actos ilegales cometidos por medios no físicos y por encubrimiento o astucia, para obtener dinero o bienes, o para obtener ventajas económicas’”. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 11. CROALL *Understanding white collar crime*. 2001. p. 8 a 11.

estas características no son privativas de los *White Collar Crimes* y, además, no necesariamente todos ellos las comparten. Menciona CROALL que algunos delitos que no pertenecen a los *White Collar Crimes* pueden presentar la característica de “invisibilidad”, como podría ocurrir con cierto tipo de delincuencia sexual. De otro lado, que se requieran conocimientos técnicos especiales puede ser una característica en delitos contra el patrimonio individual³¹. Adicionalmente, la característica de organización y participación de varias personas tampoco es privativa de los *White Collar Crime* y, a su vez, no todos ellos la compartirían. Se puede mencionar que casos de delincuencia organizada y terrorismo presentan en muchos casos esta característica, no estando presente, por ejemplo, en una defraudación tributaria cometida por el deudor tributario sin participación de terceras personas.

Sin perjuicio de las críticas, la forma de comisión y característica de los actos realizados, así como el ámbito en que se realicen, no pueden dejarse de lado en el concepto de *White Collar Crime*, ya que muchos de los supuestos delictivos que pacíficamente se enmarcan dentro de este tipo de delincuencia (fraude a la Hacienda pública y la Seguridad social, delitos contra la seguridad de los consumidores), se realizan generalmente en función de cierto tipo de ocupaciones o, en términos más precisos, a partir de la vinculación con cierto tipo de actividades y responsabilidades institucionales que delimita el contorno ocupacional en que tienen lugar. Por otra parte, la realización de comportamientos pertenecientes a las diferentes tipologías de *White Collar Crime* también muestra ciertas características en su ejecución que pueden asociarse con comportamientos fraudulentos o engañosos, lo que pone de relevancia la necesidad de reivindicar características particulares del comportamiento³².

c) El concepto de *White Collar Crime* a partir de tipologías delictivas.

Los elementos que permiten delimitar los *White Collar Crimes* son objeto de crítica, llevando en ocasiones a priorizar unos en perjuicio de otros o, incluso, indicar que algunos pueden no estar presentes o no ser privativos de categorías delictivas que pueden incluirse en este tipo de delincuencia. Apunta GREEN que los problemas en la delimitación de los *White Collar Crimes* se concretan en tres puntos, que recuerdan precisamente a los debates alrededor de las definiciones de SUTHERLAND. En primer lugar, si debe referirse exclusivamente a comportamientos delictivos o puede abarcar otro tipo de comportamientos “desviados”. En segundo lugar, si dentro de esta categoría deben estar presentes sólo cierto tipo de sujetos, particularmente aquellos que ocupan determinado

³¹ CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 9.

³² Ejemplo de esto es que se reivindique el carácter engañoso del comportamiento típico en el delito de defraudación tributaria. En este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 531 y ss.

estatus socio-económico. En tercer lugar, se discute sobre las características que deben presentar los comportamientos que se incluyan en los *White Collar Crimes*³³. Estos debates han motivado incluso el reemplazo de este concepto por los de “occupational crime” y “corporate crime”³⁴.

Estas diferencias en la delimitación de los *White Collar Crimes*, explica SHOVER, dan lugar a dos perspectivas diferentes de análisis, investigación, valoración y establecimiento de mecanismos de control³⁵. De una parte, la tendencia a priorizar las características de los autores, calificada como “Populista”, comprometida a sancionar delincuentes ubicados en las altas esferas socio-económicas. Explica SHOVER que para esta tendencia “La jerarquía, el poder y sus correlatos se consideran de una importancia fundamental. El interés en la justicia social es común. Desde una óptica populista, el análisis del delito de cuello blanco pone de relieve una dinámica en que la desigualdad, el acceso diferencial a los recursos y el poder son determinantes. La perspectiva Populista emplea o acomoda análisis históricos de dinámica estructural y cambio”³⁶. Por el contrario, se califica de “Patricia” la perspectiva que prioriza el delito y el comportamiento antes que el sujeto. Bajo este punto de vista “el interés se dirige hacia las consecuencias criminógenas de una serie de formas específicas de organización social y participación en la organización. Existe un menor interés por explicar la naturaleza y las fuentes de los desarrollos históricos; se prioriza la cuestión de dar por hechos los acuerdos existentes”³⁷. Estas diferencias se traducen en una disímil forma de legitimar la preocupación por este tipo de criminalidad³⁸, pasando por el análisis de las víctimas y los costes de estos delitos³⁹, hasta las diversas explicaciones sobre sus causas⁴⁰.

Más allá de los problemas de delimitación conceptual de los *White Collar Crimes* y del intento de ser substituido por otros conceptos, éste debe mantenerse. Entre otras razones,

³³ GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 4.

³⁴ “Dado el sustancial desacuerdo sobre su significado, bien podría preguntarse, si es sensato abandonar completamente el término y confiar más bien en otro término o colección de términos alternativos, como delito ‘económico’, ‘de los negocios’, ‘corporativo’ u ‘ocupacional’”. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 32.

³⁵ SHOVER. “El delito de cuello blanco: una cuestión de perspectiva”. *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. 2006. p. 457 y ss.

³⁶ SHOVER. “El delito de cuello blanco: una cuestión de perspectiva”. *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. 2006. p. 461.

³⁷ SHOVER. “El delito de cuello blanco: una cuestión de perspectiva”. *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. 2006. p. 461. En fin, afirma este autor que “las perspectivas Populista y Patricia ponen de relieve diferentes interpretaciones teóricas, enfoques de investigación y problemas empíricos prioritarios”. *Ibidem*. p. 462.

³⁸ SHOVER. “El delito de cuello blanco: una cuestión de perspectiva”. *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. 2006. p. 462.

³⁹ SHOVER. “El delito de cuello blanco: una cuestión de perspectiva”. *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. 2006. p. 463.

⁴⁰ SHOVER. “El delito de cuello blanco: una cuestión de perspectiva”. *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. 2006. p. 467 y ss.

por su mayor tradición y porque resulta más fácilmente comprensible que los de delincuencia ocupacional o corporativa⁴¹. Por esto, y dado que resulta necesario establecer sus fronteras, puede seguirse para ello la propuesta de GREEN, quien enfrenta el problema a partir de un método diferente al tradicional sistema de clasificación del “todo o nada”. Un sistema en el que los límites queden perfectamente definidos, reconoce el autor, es necesario para definir conductas delictivas, pues se debe poder conocer claramente los comportamientos incluidos dentro de las categorías delictivas, ya que de ello se derivan importantes efectos sobre los derechos fundamentales, particularmente en relación con el principio de legalidad⁴².

No obstante, un sistema de contornos precisos y definidos no es aplicable en todas las categorías de las ciencias sociales. GREEN, siguiendo la explicación y ejemplos de WITTGENSTEIN, se refiere a ciertos conceptos que no pueden definirse a través de criterios de “todo o nada”; es decir, a partir de ciertas propiedades que deben ser cumplidas necesariamente por todas las especies para pertenecer al género en cuestión. Este es el caso del concepto “juego”. Dentro del género “juego” algunas especies consisten en la competencia y la estrategia, como sería el caso del ajedrez, mientras que otras consisten en el entretenimiento, como es el caso de “ring-around-the-rosy”⁴³. Así, el concepto de juego no se definiría a partir de una serie de propiedades en el sentido de “todo o nada”, sino a partir de lo que WITTGENSTEIN llama “parecidos de familia”, entendidos como un conjunto de propiedades comunes o de semejanzas y relaciones compartidas⁴⁴. Para el concepto de *White Collar Crime*, considera GREEN que resulta apropiado acudir al sistema de “parecidos de familia”, más que a un sistema clasificatorio de “todo o nada”⁴⁵.

⁴¹ “A pesar de su inherente dificultad, el término ‘delito de cuello blanco’ ahora está profundamente gravado en el vocabulario de las ciencias legales, morales y sociales que sería difícil de abandonar. El término persiste y se mantiene no tanto a pesar de su falta de precisión, sino precisamente por ello”. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 2 y 3. También defiende mantener el concepto de *White Collar Crime*, BRAITHWAITE. “White Collar Crime”. *Annual Review of Sociology*. Vol. 11. 1985. p. 19.

⁴² GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 31.

⁴³ Ejemplo citado por GREEN. Este juego está relacionado con poemas y canciones infantiles conocidas en Inglaterra como “nursery rhyme” y en Estados Unidos como “Mother Goose Rhymes”. En estos juegos los niños se toman de la mano formando un círculo mientras cantan y bailan. Una de las canciones es “ring-around-the-rosy”. En este caso, siendo un juego, no están presentes las características de estrategia como en el ajedrez.

⁴⁴ GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 29.

⁴⁵ “Habríamos mejor en pensar el ‘delito de cuello blanco’ como una colección de lo que los filósofos llaman ‘parecidos de familia’, más que susceptible de definir a través de un preciso grupo de condiciones necesarias y suficientes. (...). Pero muchos conceptos en las ciencias sociales, las humanidades, las artes, y en nuestra vida diaria simplemente no son susceptibles de una definición precisa de dentro-o-fuera. Tal tipo de conceptos tienen fronteras ‘difusas’ que no ajustan en un modelo clásico. (...). Parece obvio que, por lo menos para propósitos de teoría del derecho, es mejor aproximarse al ‘delito de cuello blanco’ como un tipo de categoría de -parecidos de familia más que como un modelo clásico-. Como la discusión arriba propuesta sugiere, es

Esta forma de proceder en la definición de los *White Collar Crimes*, a diferencia de las conductas delictivas, resulta válida, pues no compromete derechos o garantías fundamentales. En este sentido, explica el autor que el concepto de *White Collar Crime* en algunas ocasiones se asocia a la dotación de fondos para reforzar la aplicación de la ley, con lo cual una definición a través de “parecidos de familia” no resulta problemática a la luz de las garantías fundamentales⁴⁶. En este tipo de supuestos, dice GREEN, “una categoría clásica y estricta sería innecesaria, ya que ningún derecho se vería probablemente afectado por la determinación de que un determinado delito es o no un delito de cuello blanco. De hecho, dada la probabilidad de que algunas investigaciones se dirigirán a personas sospechosas de haber cometido tanto delitos de cuello blanco como delitos que no son de cuello blanco, un cierto grado de imprecisión en la definición de las responsabilidades de la agencias sería probablemente bien recibido”⁴⁷. Adicionalmente, el uso del término *White Collar Crime* en otros supuestos cumple funciones simbólicas, con lo cual tampoco se comprometen garantías fundamentales⁴⁸.

Quedarían tres supuestos, a juicio de GREEN, en que el concepto de *White Collar Crime* podría incidir en garantías fundamentales. Cuando se asocian consecuencias en la determinación o estimación de la sanción penal (bien sea agravando o atenuando la pena)⁴⁹;

probablemente imposible alcanzar un consenso en una única colección bien definida de propiedades que todos los miembros de la categoría (y solo ellos) comparten. Más bien, el término ‘delito de cuello blanco’ debería ser entendido como referido a una flexible colección de delitos, formas de desviación, tipos de delincuentes, y conceptos morales que comparten una serie de similitudes y relaciones”. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 28 a 29. De forma similar, NEWBURN. *Criminology*. 2007. p. 377.

⁴⁶ “En cuarto lugar, el término ha sido utilizado en la creación o recaudación de mecanismos para programas de aplicación de la ley y centros de investigación. El título 42 U.S.C. § 3722(c)(2)(F) (se refiere el autor al Código de los Estados Unidos) establece un Instituto Nacional de Justicia dentro del Departamento de Justicia, que tiene a cargo, entre otras cosas, el desarrollo de programas para mejorar la competencia de los estados y gobiernos locales para ‘combatir y prevenir el delito de cuello blanco’, un término que es en otro lugar definido para referirse a ‘uno o una serie de actos ilegales cometidos por medios no físicos y por encubrimiento o astucia, para obtener dinero o bienes, para evitar el pago o la pérdida de dinero o bienes, o para obtener ventajas económicas o personales’. De forma similar, el Código Penal de California, sección 13848 (b) (1) crea un programa estatal para ayudar a fiscales locales y distritales en la lucha contra los ‘delitos de cuello blanco, como cheques, cajero automático, y fraude a tarjetas de crédito, cometidos por medios electrónicos o computarizados, o medios relacionados”. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 21.

⁴⁷ GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 31.

⁴⁸ “En cuanto a normas como la Sarbanes-Oxley y la Ley de delitos de cuello blanco y robo del Distrito de Columbia, el término ‘delito de cuello blanco’ aparece que está sirviendo esencialmente a una función simbólica o de señalización, antes que a una función definitoria. Una vez más, ningún derecho legal específico se ve vulnerado por la forma en que se defina el término. En cada caso, el legislador no está haciendo más que enviar un mensaje en que considera los delitos cubiertos como parte de una definición moral o política flexible, mas que como una categoría legal”. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 32.

⁴⁹ “El término ha sido usado para identificar circunstancias agravantes que son relevantes en la condena. El Código Penal de California sección 186.11 impone lo que puede ser considerado como un ‘aumento en el delito de cuello blanco’ para ‘cualquier persona que cometa dos o más delitos relacionados, un elemento

cuando se define cierto tipo de víctimas, otorgándole prerrogativas o cierto tipo de derechos⁵⁰; cuando el concepto se asocia a la determinación de competencias jurisdiccionales⁵¹. En este tipo de supuestos, dado que se comprometen derechos o garantías fundamentales, el concepto de *White Collar Crime* se debe concretar a partir de referirlo a cierto tipo de delitos. Por esto, en estos casos el concepto “estaría destinado principalmente a añadir fuerza retórica de las leyes en que aparece”, con lo cual seguiría siendo posible el recurso al sistema de “parecidos de familia” para definirlo⁵².

Dicho esto, los “parecidos de familia” que estarían asociados al concepto de *White Collar Crime* se vincularían con los diferentes elementos que componen el concepto de delito: la culpabilidad, el daño y la ilicitud⁵³. En relación con el daño, este tipo de delincuencia “tiende a ser más difusa y acumulativa que en el caso de la delincuencia convencional, y es difícil a menudo decir quién (o qué, en el caso de las instituciones o corporaciones gubernamentales) ha sido víctima, y cómo”⁵⁴. La ilicitud, que en este caso “tiende a involucrar ciertas formas características de ilicitud moral: no sólo el engaño y abuso de confianza, sino también estafa, explotación, coerción, incumplir promesas y la desobediencia”⁵⁵. Finalmente, en el caso de la culpabilidad, los “delitos de cuello blanco suelen reflejar un papel distintivo del dolo: o bien no lo requieren en absoluto (como es el caso de muchas infracciones de reglamentos), o requieren una prueba del dolo tan

material que es fraude o malversación”. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 19. Remite el autor al Código Penal de California § 186.11(a)(1) (2004).

⁵⁰ “El término ha sido usado para definir clases de víctimas que tienen ciertos derechos. La sección 775.0844 de las Leyes de Florida autoriza a varios recursos (incluyendo la restitución) para víctimas de ‘delitos de cuello blanco’”. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 20.

⁵¹ “El término ha sido usado para definir la jurisdicción de ciertos fiscales estatales. La sección 7-5-59(2) del Código de Mississippi da al Fiscal General de Mississippi jurisdicción para llevar a cabo ‘investigaciones de corrupción y otro tipo de investigaciones de delitos de cuello blanco que son de interés estatal o que son de protección de derechos públicos’”. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 20.

⁵² GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 31.

⁵³ “El contenido moral de los delitos puede ser dividido en tres elementos básicos: *Culpabilidad* refleja el elemento mental con que se comete un delito, como el propósito, conocimiento, o creencia. *Lesividad* refleja el grado de daño a otros o a uno mismo que un delito causa o puede causar. Y el *ilícito moral* vincula el modo en que el delito entraña la violación de normas morales”. GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 32. (Cursiva del original).

⁵⁴ GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 33. La lesividad característica de este tipo de delincuencia es uno de los elementos más importantes en la delimitación jurídica de la delincuencia económica, que se centra en la lesión de bienes jurídicos supraindividuales o colectivos.

⁵⁵ GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 33.

importante que la conducta realizada sin el no sólo no expone al autor a la responsabilidad penal, sino que no puede ser considerado como ilícito en absoluto”⁵⁶.

De acuerdo con la propuesta de GREEN, en la categoría de los *White Collar Crimes* se podrían encontrar diversas categorías delictivas relacionadas por tales “parecidos de familia”, que llevaría a diversas tipologías delictivas todas ellas pertenecientes a este tipo de criminalidad, dando lugar a un concepto amplio de *White Collar Crime*⁵⁷. Así, los elementos que permitirían agrupar a las diferentes especies de categorías delictivas estarían fundamentalmente asociados a los elementos señalados por GREEN y, en términos generales, a la realización de cierto tipo de comportamientos en el marco de actividades legítimas y con vínculos institucionales legalmente regulados, como es el caso de el desarrollo de actividades empresariales. Además, se trataría de comportamiento que se caracterizan por tener lugar en esferas privadas y con una apariencia de legalidad, que no generan en muchos casos fuerte reproche social. Requieren de cierto tipo de conocimientos técnicos y causan un amplio daño social con víctimas que en ocasiones no resulta fácil individualizar y, por ello, es difícil para las propias víctimas conocer que son víctimas de los comportamientos delictivos. Además, y como señala NEWBURN, en los *White Collar Crimes* es posible identificar otras características, entre las cuales menciona la dificultad para la imputación de responsabilidad, como quiera que se trata de comportamientos que generalmente ocurren en el marco de empresas o personas jurídicas. Las investigaciones o querellas sobre este tipo de comportamientos tienen lugar, cuando ello ocurre, tiempo después del hecho. Y, finalmente, no suponen amenaza física y no producen niveles de ansiedad o temor como ocurre en otro tipo de delincuencia⁵⁸.

Por razón de la amplitud de este concepto, los *White Collar Crimes* habrán de concretarse gradualmente a través de tipologías delictivas en las que se presentan algunos de los diferentes elementos descritos. Ejemplos de ello son las diferentes tipologías delictivas, que plantean CROALL o NEWBURN, entre las que estarían: robo en el trabajo, fraude (en el que se incluye fraude a la Seguridad social y a la Hacienda pública), corrupción, delincuencia en el ámbito laboral, delincuencia contra los consumidores tanto en relación con alimentos como productos en general y delincuencia medioambiental⁵⁹. En este sentido, los *White*

⁵⁶ GREEN. “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”. *Buffalo Criminal Law Review*. Vol. 8:1. 2005. p. 33.

⁵⁷ Un concepto amplio es también propuesto por CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 17.

⁵⁸ NEWBURN. *Criminology*. 2007. p. 377.

⁵⁹ NEWBURN. *Criminology*. 2007. p. 378 y ss. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 21 a 44. Esta forma de aproximarse a los *White Collar Crimes* también la propone GEIS, quien después de señalar los problemas en la determinación del concepto de este tipo de criminalidad, afirma que “parece preferible subdividir las diversas formas de delito de cuello blanco en categorías que guarden similitud la una con la otra, y estudiar éstas en profundidad, más que tratar de formular modelos explicativos para una gama tan amplia de acciones”. GEIS. “El delito de cuello blanco como concepto analítico e ideológico”. *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. 2006. p. 322.

Collar Crimes serían una categoría de amplio espectro que permitiría un cierto grado de ductilidad y, por ello, que los comportamientos abarcables no responderían a criterios tajantes de “sí” o “no” o de “todo o nada”. Por el contrario, tendría una condición graduable en función de que satisfagan algunas de las condiciones o “parecidos”.

El “fraude” sería una de tales tipologías delictivas, y la define NEWBURN como las diversas actividades que se realizan a través de mecanismos fraudulentos para obtener ventajas de orden económico o financiero, dentro de la cual se pueden comprender diferentes tipos de criminalidad: entre ellos fraude en el sector público, a la seguridad social, a los presupuestos europeos o a los impuestos⁶⁰. En relación con el fraude a la Hacienda pública, se destacan como algunas de sus características más relevantes el daño económico para las cuentas públicas, que a juicio de CROALL causa en el Reino Unido pérdidas millonarias⁶¹. No obstante el daño que produce el fraude a la Hacienda pública, no son muchos los casos enjuiciados, evidenciándose una preocupación mayor en priorizar fines recaudatorios a la sanción penal de los defraudadores⁶². Finalmente, los casos de fraude a la Hacienda pública evidencian que no es privativa de clases sociales socio-económica privilegiadas y grandes empresas, pues también hay casos de individuos que “pueden proporcionar información falsa acerca de sus ingresos y en muchos casos implican constructores y personas

⁶⁰ NEWBURN. *Criminology*. 2007. p. 378. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 26.

⁶¹ CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 30. En relación con el IVA, una idea de la dimensión del fraude fiscal en relación con dicho impuesto se puede ver en el informe de la H.M. Revenue and Customs de noviembre de 2001. En este se indica que el monto de fraude superó 1,5 billones de libras. “Se estima que el fraude de IVA cuesta al Erario entre 1.5 y 2.3 billones de libras en 1999-00. Los últimos cálculos para 2000-01 indican que las pérdidas de ingresos para el Erario son del un rango de 1.7 a 2.6 billones de libras”. *Measuring Indirect Tax Fraud*. 2001. <http://www.hmce.gov.uk>.

⁶² “Como muchas otras agencias reguladoras, la Hacienda pública acusa sólo a una pequeña parte de los delincuentes identificados, estando más preocupada en recaudar la pérdida de ingresos”. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 30. Esta afirmación no parece estar lejana a la realidad española. No sólo llama la atención la posibilidad de regularización tributaria, que no es posible en delitos patrimoniales en los que el daño social es menor, sino también recientes medidas de “amnistía tributaria” adoptadas por el gobierno español, dando prioridad a la consecución de fines recaudatorios sobre los sancionatorios. Es posible, incluso, cuestionar que se quiera cumplir fines recaudatorios, en orden con la favorable oferta de regularización que a los defraudadores ofrece el gobierno del Partido Popular. Sobre tal medida, se puede leer la siguiente valoración: “Hacienda está dispuesta a dar todas las facilidades a los defraudadores para que se acojan a la amnistía fiscal. Tras abrir el proceso al blanqueo del dinero en efectivo, ahora el ministro Cristóbal Montoro ha abandonado la idea de gravar con un 10% todos los activos ocultos aflorados tras las críticas de los asesores de los defraudadores, que consideraban que eso no era suficientemente ventajoso para ellos. Ahora, según la nueva interpretación de la Dirección General de Tributos, en lugar de gravar todos los capitales aflorados, se conformará con que tribute al 10% la parte generada en los ejercicios no prescritos (solo tres, en el caso de la amnistía fiscal), manteniendo la exención de intereses y recargos. Con ello, habrá casos en que a los evasores les baste pagar menos del 1% de todo lo defraudado. Además, Hacienda les garantiza que hará la vista gorda con esas declaraciones, pues señala que ‘no resulta procedente’ su comprobación”. Jesús Sérvulo González. “Los evasores podrán acogerse a la amnistía fiscal pagando menos del 10%”. *El País. Economía*. 4 de julio. 2012. En las disposiciones generales que sobre esta medida se publican en el BOE. Número 133. Sec. I. p. 40254. Lunes 4 de junio de 2012, se puede leer lo siguiente: “La presentación de la declaración implica el ingreso de la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos regularizados el porcentaje del 10 por ciento, así como la incorporación de la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos”. p. 40254.

‘pluriempleadas’⁶³. A su vez, en la realización de este tipo de delitos no es infrecuente la participación de asesores jurídicos, contables o financieros, que son contratados a fin de buscar las formas de evadir la carga tributaria, aprovechando una cultura en la que el “beating the taxman” no es reprochable.

B) *El concepto de Derecho penal económico.*

La delimitación del concepto de Derecho penal económico ha sido polémica, concretamente en relación con el criterio básico de delimitación: el bien jurídico. En particular, el debate se centra en los límites que conforme al mismo delimitan el Derecho penal económico. Tales diferencias dan lugar a dos criterios de Derecho penal económico: uno estricto y otro amplio. TIEDEMANN explica que esas dos posiciones derivan de la mayor o menor extensión del interés general o supraindividual que se protege mediante el Derecho penal económico. Cuanto más amplio sea el interés protegido, más amplio será el concepto de Derecho penal económico y viceversa⁶⁴.

Antes de concretar ambos conceptos, cabe resaltar algunas críticas a tal identificación del Derecho penal económico. Para GARCÍA CAVERO esta aproximación no permite un análisis crítico, pues se limita a la ordenación del concreto objeto de análisis. Su propuesta se enfoca en delimitarlo en función de lo que él llama criterio material, en contraposición con el criterio formal, por él criticado. La delimitación del Derecho penal económico debe partir de la función del Derecho penal económico, que a su juicio es “restablecer la vigencia de expectativas sociales derivadas de la identidad normativa *esencial* de la sociedad en la economía”⁶⁵.

No obstante la crítica de GARCÍA CAVERO, su propuesta no es radicalmente diferente a las que él tilda de formal. Esto, pues este autor concreta la “identidad normativa *esencial* de la sociedad en la economía” en los modelos de ordenación constitucional de la economía, en particular el de libre mercado y regulación económica. No obstante, tanto el Derecho penal económico en sentido estricto como en sentido amplio se han configurado con fundamento en criterios de orden político y constitucional relativos al mayor o menor

⁶³ CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 29.

⁶⁴ TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 58 y ss. TIEDEMANN. “Derecho penal económico. Introducción y panorama”. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. 2000. p. 21. TIEDEMANN. “El Derecho penal económico: visión global del Derecho sustantivo y del Derecho procesal penal”. *Lecciones de Derecho penal económico. (Comunitario, español, alemán)*. 1993. p. 32. TIEDEMANN. “El concepto de Derecho económico, de Derecho penal económico y de delito económico”. *Revista Chilena de Derecho*. N.º 1. 1983. p. 64. Esta diferencia entre concepto amplio y estricto de Derecho penal económico, se asume también en la doctrina española. Así, desde la obra pionera en este campo en España, BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresaria*. 1978. Actualmente esta diferencia se mantiene, como se ve en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 87 y ss.

⁶⁵ GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte General*. Tomo I. 2007. p. 46. (Cursiva del original).

control y protección jurídica de los modelos económicos, con lo cual ambos caminos confluyen finalmente en un aspecto común, como son los modelos políticos de ordenación económica⁶⁶. Por lo anterior, su tacha en cuanto a la falta de capacidad crítica no parece fundada, pues los criterios tradicionales, al estar formados a partir de los modelos de organización constitucional de la economía, permiten tanto la ordenación sistemática del Derecho penal económico como la crítica y el desarrollo de propuestas de intervención jurídica en el ámbito de la economía.

GRACIA MARTÍN se suma a los críticos y afirma que no es la existencia de intereses supraindividuales lo que ha de comportar la diferenciación de la criminalidad económica, sino que tal diferenciación parte de un contenido ético, ideológico y político⁶⁷. A su juicio, el ámbito del Derecho penal económico obedece a la finalidad de criminalizar las conductas que son gravemente lesivas contra el orden social. En esta medida, de lo que se trata es de responder, por razones éticas, ideológicas y políticas a formas de comportamiento nocivas “consistentes en la *utilización* y en la *adquisición* de la propiedad mediante el ejercicio del dominio de las instituciones y de los instrumentos públicos y privados de la vida económica”⁶⁸. A la consideración de nocividad social en los comportamientos que se incluyen en el Derecho penal económico, GRACIA suma el criterio de la clase social de los autores. A su juicio, son comportamientos que se realizan por parte de las clases sociales altas y media alta. El ámbito del Derecho penal económico, por ello, ha de estar conformado por “todas y cada una de las modalidades de conducta *materialmente criminales* de las clases sociales poderosas”⁶⁹. Adicionalmente, manifiesta que la delimitación de la delincuencia económica se precisa también a partir de dos criterios adicionales: por una parte, que los comportamientos se realicen en un contexto económico. De otro lado, por razón del *modus operandi* de la acción.

En contra de la tesis de GRACIA MARTÍN, y fundamentalmente en el énfasis que pone este autor en la clase socio-económica de los autores, basta recordar las críticas que en el campo criminológico se han dirigido contra este tipo de orientaciones. Cabe recordar a CROALL o LEVI, quienes constatan que este tipo de delincuencia no está reservada a las clases socio-

⁶⁶ Resulta ilustrativa la afirmación de BOTKE, que dice: “el *Derecho penal económico material en sentido estricto* pretende la protección de las condiciones esenciales de funcionamiento del sistema económico respectivo y eventualmente dado al legislador penal en la Constitución”. BOTKE. “Sobre la legitimidad del Derecho penal económico en sentido estricto y de sus descripciones típicas específicas”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 640. (Cursiva del original).

⁶⁷ GRACIA. “Recensión al libro de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. Parte General*”. *Revista de Derecho penal y criminología*. 2004. p. 449.

⁶⁸ GRACIA. “Recensión al libro de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. Parte General*”. *Revista de Derecho penal y criminología*. 2004. p. 451. (Cursiva del original).

⁶⁹ GRACIA. “Recensión al libro de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. Parte General*”. *Revista de Derecho penal y criminología*. 2004. p. 451. (Cursiva del original).

económicas más poderosas⁷⁰. Además, cabe señalar que priorizar al autor sobre el comportamiento restaría posibilidades para conocer qué tipo de comportamientos caracterizan la criminalidad económica y, en función de ello, desarrollar mecanismos para su prevención y control.

Otra perspectiva de análisis es desarrollada por SCHÜNEMANN, quien otorga relevancia al ámbito donde se realizan los comportamientos delictivos, priorizando en su propuesta la delincuencia empresarial o, en sus términos, “Criminalidad de empresa” (*Unternehmenskriminalität*) como elemento central de la delincuencia económica. Desde una visión amplia de la criminalidad económica, enfatiza su estudio cuando se realiza en el marco de la empresa, siendo este el elemento de especial relevancia en su análisis⁷¹. El criterio de delimitación propuesto por SCHÜNEMANN supone una doble precisión. De un lado, que se trate de delitos que son o pueden ser calificables de económicos, según el concepto amplio por él propuesto y que se cometan a través de una empresa. Si bien tiene razón este autor al señalar que dentro del Derecho penal económico hay un papel protagónico de la llamada “criminalidad de empresa”⁷², no puede desconocerse que hay conductas que cabe identificar como delitos económicos que no necesariamente se cometen en la empresa. En este sentido, no parece que deba dejarse de lado la defraudación tributaria de un sujeto, al margen de que ésta no tenga lugar en un contexto empresarial.

En síntesis, los criterios mencionados no dejan de comportar problemas para la delimitación del Derecho penal económico. Los criterios de GRACIA MARTÍN o SCHÜNEMANN pueden acarrear la vinculación al ámbito del Derecho penal económico de delitos que no merecerían tal consideración. Así, no todo delito que se realiza por personas socialmente poderosas, como expone GRACIA MARTÍN, se debería considerar como delito económico y, a su vez, no todo delito realizado en el marco de una empresa debería ser

⁷⁰ CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 49. LEVI. “The Prevention of Fraud”. *Crime Prevention Unit*. 17. 1988. p. 4.

⁷¹ Si bien este autor define el delito económico como “todas las acciones punibles y las infracciones administrativas que se cometen en el marco de la participación en la vida económica o en estrecha relación con ella”, luego deja claro el papel protagónico que concede al ámbito en que este tipo de comportamientos tienen lugar, al afirmar que “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 para una empresa* se lesionan bienes jurídicos o intereses externos, incluidos los bienes jurídicos e intereses propios de los colaboradores de la empresa”. SCHÜNEMANN. “Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa”. *ADPCP*. 1988. p. 529 y 531 respectivamente. (Cursiva del original).

⁷² “Que de este modo la criminalidad de empresa constituye la parte más importante de la criminalidad económica, no sólo desde el punto de vista práctico, sino también desde el punto de vista de la teoría jurídico-penal y de la política criminal, es algo que salta a la vista”. SCHÜNEMANN, “Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa”. *ADPCP*. 1988. p. 531.

abarcado por el ámbito de la criminalidad económica⁷³. Sin desconocer el valor de los aportes de GRACIA MARTÍN y SCHÜNEMANN, es el criterio dogmático del bien jurídico el que ha servido de pauta para la ordenación sistemática y delimitación del Derecho penal económico. El problema de este criterio no está en la falta de potencialidad crítica, como planteaba GARCÍA CAVERO, pero sí en la necesidad de acotar el cada vez más amplio margen de intervención penal en la economía⁷⁴. De otro lado, se plantea como reto adicional la necesidad de integrar en el criterio del bien jurídico los aportes de la perspectiva de análisis que ofrece la criminología.

a) Conceptos amplio y estricto de Derecho penal económico. Breves consideraciones de la doctrina alemana y española.

La evolución legislativa da lugar a que en Alemania se hable de Derecho penal económico en dos sentidos diferentes: en sentido estricto y en sentido amplio⁷⁵. El Derecho penal en sentido estricto tiene origen cuando éste se limitaba a la tutela del Derecho administrativo económico⁷⁶. Posteriormente, y con ocasión de la promulgación de las Leyes de lucha contra la criminalidad económica (de los años 1976 y 1986) y normas encargadas de regular los procedimientos y competencias judiciales en materia económica⁷⁷, se ha dado paso a un concepto más amplio de Derecho penal económico que trasciende la simple protección de la planificación estatal de la economía, comprendiendo, inclusive, la protección de los mecanismos de tráfico económico. A su vez, tal ampliación pretende incluir criterios criminológicos, al considerar los sujetos que realizan especiales actividades (delitos especiales), o que el hecho se realice en el marco empresarial.

Un momento importante en el desarrollo de un concepto de Derecho penal económico tiene lugar con el Proyecto Alternativo de 1977⁷⁸. De conformidad con éste, la característica del Derecho penal económico está en que los comportamientos que se

⁷³ Una valoración de estas posturas puede encontrarse en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 111.

⁷⁴ Crítico con el concepto amplio de Derecho penal económico, GALLEGO SOLER. *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*. 2002. p. 67. También hace un juicio crítico del concepto amplio de Derecho penal económico, MUÑOZ CONDE. “Delincuencia económica: Estado de la cuestión y propuestas de reforma”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 269 y ss.

⁷⁵ TIEDEMANN. “Derecho penal económico. Introducción y panorama”. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. 2000. p. 17. Sigue tal distinción, también, BOTTKE. “Sobre la legitimidad del Derecho Penal Económico en sentido estricto y de sus descripciones típicas específicas”. *Hacia un derecho penal económico europeo. Jornadas en honor al Profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 637 a 640. TIEDEMANN, “El concepto de Derecho económico, de Derecho penal económico y de delito económico”. *Revista Chilena de Derecho*. N° 1. 1983. p. 66.

⁷⁶ TIEDEMANN, “Derecho penal económico. Introducción y panorama”. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. 2000. p. 14 a 16.

⁷⁷ Menciona TIEDEMANN particularmente el art. 74c de la GVG (Ley Orgánica de los Tribunales).

⁷⁸ TIEDEMANN, “Derecho penal económico. Introducción y panorama”. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. 2000. p. 21.

sancionan se dirigen a atacar bienes jurídicos supraindividuales e, incluso, comportamientos que radican en un abuso de los instrumentos imprescindibles para la actividad económica⁷⁹. La referencia al bien jurídico como criterio dogmático, según reconoce TIEDEMANN, no estaría lejos de consideraciones criminológicas, como quiera que ello haría referencia al daño que se produce con ocasión de los delitos económicos.

Actualmente en Alemania se concibe el Derecho penal económico de forma amplia, y comprende tanto la capacidad interventora y reguladora del Estado como las transgresiones a intereses colectivos o supraindividuales de orden económico y comportamientos que atentan contra intereses particulares pero que en el caso particular estén dirigidos contra un patrimonio supraindividual. Además, comportamientos que representen abuso de los instrumentos de la vida económica. Se hablaría entonces del conjunto de normas llamadas a la regulación de “la producción, fabricación y reparto de bienes económicos”⁸⁰. Desde esta perspectiva, éste se concreta en diversos sectores que ayudan a comprender su estructura⁸¹. En este proceso de concreción parte TIEDEMANN del concepto amplio de empresa, entendido como la “actividad emprendedora de producción, elaboración o comercialización de productos, así como de prestación de servicios”⁸². A partir de este concepto, los diversos sectores del Derecho penal económico se sistematizan en función de las relaciones de la empresa con diferentes tipos de sujetos, lo que da lugar, a grandes rasgos, a seis campos diferentes en que se despliega el Derecho penal económico.

En primer lugar, la empresa puede tener relación con el Estado, ámbito dentro del cual se encuentra el Derecho penal tributario y, en general, de la economía financiera. En segundo término, las relaciones pueden ser entre empresas, tanto ubicadas dentro del mismo Estado como con el exterior. En este punto, adquieren relevancia las normas penales referidas al comercio exterior y la protección de la competencia. En tercer lugar, las relaciones con los consumidores o inversionistas. En el marco de este tercer tipo de relaciones tienen importancia las normas penales relativas a la competencia desleal, a la falsificación de

⁷⁹ “Con ello el bien de protección está constituido en primer lugar no por el interés individual del individuo que actúa en la economía, sino por el ordenamiento económico estatal en su totalidad, el decurso de la economía en su organización; en resumen: por la economía del país en cada una de sus ramas (sistema financiero, sistema crediticio, etc.)”. TIEDEMANN, “Derecho penal económico. Introducción y panorama”. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. 2000. p. 21.

⁸⁰ TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 58 a 61. También, BOTKE. “Sobre la legitimidad del Derecho Penal Económico en sentido estricto y de sus descripciones típicas específicas”. *Hacia un derecho penal económico europeo. Jornadas en honor al Profesor Klaus Tiedemann*. 1995. TIEDEMANN. “El concepto de Derecho económico, de Derecho penal económico y de delito económico”. *Revista Chilena de Derecho*. N° 1. 1983. p. 67.

⁸¹ TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 42 y ss. TIEDEMANN, “Derecho penal económico. Introducción y panorama”. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. 2000. p. 23 a 36. TIEDEMANN. “El Derecho penal económico: visión global del Derecho sustantivo y del Derecho procesal penal”. *Lecciones de Derecho penal económico. (Comunitario, español, alemán)*. 1993. p. 37 a 51.

⁸² TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 42.

productos, abuso de información privilegiada, obtención engañosa de aportes de capital, entre otros. En cuarto lugar, las relaciones pueden darse entre la empresa y los trabajadores, donde se encuentra el campo del Derecho penal del trabajo. En quinto lugar, también están las relaciones entre la empresa y los acreedores, donde se encuentra el amplio campo de la protección penal de la economía crediticia financiera y crediticia privada y del mercado de capitales. Finalmente, estaría la protección de la empresa misma, que tiene lugar a través de la protección penal de la propiedad industrial y los derechos de autor.

La atención doctrinal en España al Derecho penal económico comienza fundamentalmente con el texto de BAJO FERNÁNDEZ titulado *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, el cual influye en posteriores avances doctrinales y legislativos⁸³. Siguiendo el debate alemán, la discusión en España sobre el concepto de Derecho penal económico discurre, de manera similar, por la identificación de los conceptos amplio y estricto de Derecho penal económico⁸⁴. Desde esta perspectiva BAJO FERNÁNDEZ define el Derecho penal económico en sentido estricto como “*el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía*”⁸⁵. Por su parte, el concepto amplio sería aquel “*conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios*”⁸⁶. Esta orientación estaría dirigida a la protección de la actividad económica y no, como en el caso del concepto estricto, a la intervención del Estado en la economía.

La divergencia entre concepto amplio y estricto de Derecho penal económico ha sido la vía metodológica a través de la cual la doctrina en España afronta la ordenación y sistematización de esta parte del Derecho penal⁸⁷. Lo anterior, sin perjuicio de que pueda reconocerse por parte de algunos autores, como es el caso de MUÑOZ CONDE, que en

⁸³ Así lo reconoce abiertamente RODRÍGUEZ MOURULLO. “Los delitos económicos en el proyecto de Código penal”. *ADPCP*. 1981. p. 710.

⁸⁴ Para la evolución en España, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 87 y ss.

⁸⁵ BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. 1978. p. 37. Define el delito económico como “la infracción jurídico-penal que lesiona o pone en peligro el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la Economía de un país”. *Ibidem*. p. 42.

⁸⁶ BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. 1978. p. 40. Bajo esta perspectiva el concepto de delito económico se define como “aquella infracción que, afectando a un bien jurídico patrimonial individual, lesiona o pone en peligro, en segundo término, la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios”. *Ibidem*. p. 43.

⁸⁷ Tal diferenciación es, en general, aceptada. Como ejemplo, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 87 y ss. GALLEGO SOLER. *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*. 2002. p. 84. GONZÁLEZ RUS. “Aproximación a los delitos contra el orden socioeconómico en el proyecto de Código penal de 1992”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 169.

ocasiones no se ha logrado la claridad conceptual que sería deseable, sobre todo en relación al concepto amplio de Derecho penal económico⁸⁸.

La consagración legislativa en España del Derecho penal económico se remonta al Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal (PLOCP) de 1980. Este antecedente ha servido para un posterior desarrollo legislativo, que se concreta en el Código Penal de 1995, en el que además de la protección penal del orden económico, se refleja la dicotomía entre conceptos amplio y estricto de Derecho penal económico⁸⁹. El PLOCP de 1980 optó por un concepto amplio fundado en el criterio del bien jurídico, tal como discutía la doctrina alemana y española, y que se reflejaba tanto en la obra de TIEDEMANN como en la de BAJO FERNÁNDEZ⁹⁰. Así, el conjunto de normas se dirigía a la regulación de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios⁹¹.

En proyectos posteriores a 1980 siguió considerándose legítima la intervención penal en el orden económico. Así, el Anteproyecto de 1983 contenía un título destinado a delitos socioeconómicos, el Proyecto de 1992, el proyecto de 1994 y finalmente el Código penal de 1995 dedican especial regulación al orden económico. Cada una de tales manifestaciones legislativas ha dejado sentir la disyuntiva en cuanto a la mayor o menor amplitud que se habrá de otorgar a la intervención penal en este campo⁹². El CP vigente reconoce como rúbrica del Título XIII los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico. La actual regulación, tal como hiciera el Proyecto de 1992, deja fuera importantes grupos de delitos que desde aproximaciones más amplias o más estrictas del Derecho penal económico se reconoce que deberían hacer parte de éste. Tal es el caso paradigmático de los delitos contra la Hacienda pública. Al margen de esto, se reconoce en la legislación actual un amplio campo de intervención penal en el orden socioeconómico que trasciende a la protección de la intervención del Estado en la economía, dando paso a

⁸⁸ MUÑOZ CONDE. “Delincuencia económica: estado de la cuestión y propuestas de reforma”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 256 y ss.

⁸⁹ En relación con dicho proyecto de ley, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 96 y ss. También, RODRÍGUEZ MOURULLO. “Los delitos económicos en el proyecto de Código penal”. *ADPCP*. 1981.

⁹⁰ “De acuerdo con el mencionado criterio, el Código toma el bien jurídico como pauta clasificadora. Los delitos en particular se sistematizan en atención a la jerarquía y complejidad del bien que lesionan: bienes individuales, colectivos, estatales y pertenecientes a la comunidad internacional”. Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal. 17 de enero de 1980. BOE. 108-I. p. 660.

⁹¹ “En el Título VIII, que en su conjunto constituye una de las mayores novedades, se otorga carta de naturaleza como objeto de protección penal al orden económico entendido en su sentido amplio, como equivalente a regulación de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, de tan elevada importancia para el desarrollo del país. En esta línea están los delitos económicos y financieros, de los que son notorio ejemplo la letra de cambio vacía y las sociedades de fachada. En el mismo Título se incluyen también figuras delictivas que poseen, más allá de su contenido económico, una evidente significación social, como sucede con el delito urbanístico, cuya creación reclamaba la colectividad”. Exposición de motivos del Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal. 17 de enero de 1980. BOE. 108-I. p. 663 y 664.

⁹² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 96 y ss.

comportamientos que comportan, de forma inmediata, la afectación de intereses individuales. Esto lleva a reconocer que el diseño de la intervención penal en esta materia responde a un concepto amplio de Derecho penal económico.

b) Concepto procesal de Derecho penal económico.

Los límites del Derecho penal económico no se han modulado sólo desde el Derecho penal sustantivo. La legislación procesal ha incidido en la determinación de sus límites, de lo que es ejemplo la configuración de la Fiscalía especial para la represión de los delitos económicos relacionados con la corrupción, que lleva a una consideración amplia de Derecho penal económico⁹³. Se resalta la Instrucción 1/1996 de 15 de enero de la Fiscalía General del Estado, que en referencia a la Fiscalía especial para la represión de los delitos económicos relacionados con la corrupción define el delito económico de forma amplia, vinculando incluso la criminalidad económica con delitos de funcionarios públicos, siempre y cuando concurra un interés económico⁹⁴. Así, la perspectiva procesal propone un concepto que lleva consigo una amplia esfera de conductas, tal como se acredita con la competencia que se otorga a la Fiscalía contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada, la cual está destinada a investigar procesos de especial trascendencia, relativos a los delitos económicos.

c) Toma de postura sobre el concepto de Derecho penal económico.

Si la criminalidad económica es problemática en su delimitación desde cada una de las perspectivas de análisis mencionadas, lo será todavía más si a la perspectiva jurídica, que

⁹³ Ley 10/1995 de 24 de abril crea la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos relacionados con la Corrupción, actualmente Fiscalía contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada. A ésta le asignó el art. 18ter competencia amplia para la represión de “delitos económicos”. El artículo mencionado se derogó por el art. 19 de la Ley 24/2007 de 9 de octubre que modifica el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, ampliando el número de delitos que puede conocer esta fiscalía especializada. Entre otros, se contemplan los siguientes delitos: “Delitos contra la Hacienda Pública, contra la seguridad social y de contrabando. Delitos de prevaricación. Delitos de abuso o uso indebido de información privilegiada. Malversación de caudales públicos. Fraudes y exacciones ilegales. Delitos de tráfico de influencias. Delitos de cohecho. Negociación prohibida a los funcionarios. Defraudaciones. Insolvencias punibles. Alteración de precios en concursos y subastas públicas. Delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, al mercado y a los consumidores. Delitos societarios. Blanqueo de capitales y conductas afines a la receptación, salvo cuando por su relación con delitos de tráfico de drogas o de terrorismo corresponda conocer de dichas conducta a las otras Fiscalías Especiales”.

⁹⁴ “Frente al carácter relativamente reciente de la aparición en el mundo jurídico del concepto de «corrupción» con su actual significado, el delito económico ha sido objeto de un gran debate doctrinal y científico desde hace tiempo. A los fines de esta Instrucción, que debe apartarse de pretensiones puramente dogmáticas, podría definirse como la actividad de quienes actuando con fin de lucro en representación de una persona jurídica, generalmente en el ámbito de las sociedades mercantiles, con abuso de su estructura organizativa y de su función en el orden socioeconómico, causan un perjuicio al erario público o a una multiplicidad de perjudicados”. Instrucción 1/1996 de 15 de enero de la Fiscalía General del Estado. RCL 1997\1372. p. 1 y 2.

consideramos esencial, se le suman la criminológica y procesal⁹⁵. Sin perjuicio de reconocer que el acercamiento de las perspectivas criminológica, jurídica y procesal comporta un mayor nivel de complejidad en la delimitación de un campo que desde cualquiera de ellas es ya difícil de definir, compensa el hecho de que es a partir de la conjunción de tales orientaciones que podrá abarcarse la diversidad y complejidad que supone este ámbito del Derecho penal. Se cree apropiado el recurso a esta amplia orientación si se pretende, además de un análisis de la legislación vigente, establecer criterios para formular programas de intervención a través del Derecho penal en el campo del orden económico, particularmente en materia de delitos contra la Hacienda pública.

A la pregunta inicial de ¿por qué una delimitación de Derecho penal económico?, se debe responder a partir de considerar que hay elementos comunes vinculados con esta categoría reflejados en las perspectivas mencionadas. En consecuencia, al criterio jurídico de los intereses objeto de protección, no reducidos a la protección de intereses supraindividuales, sino en algunos casos incluyendo la protección de intereses individuales y conductas de abuso de los instrumentos económicos, se habrán de sumar consideraciones desde la perspectiva criminológica: tanto referidas a los autores, como características de los comportamientos realizados. Finalmente, y desde la consideración procesal, habrá de tenerse presente las particularidades que comporta la instrucción y enjuiciamiento de este tipo de delitos.

En consecuencia, para delimitar el Derecho penal económico se puede optar, de forma similar a la propuesta de GREEN, por reconocer diversos elementos que, como “parecidos de familia”, están presentes en diversos tipos de delitos que permite ubicarlos dentro del género Derecho penal económico. Desde el punto de vista jurídico, prima el criterio de los intereses o bienes jurídicos protegidos. Este punto de vista no está limitado a la protección de la intervención del Estado en la economía y a las relaciones entre los particulares y el Estado, sino que resulta también necesario, en ocasiones, salvaguardar los instrumentos de tráfico económico y la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. Lo anterior, teniendo en cuenta que la mayor participación de los ciudadanos en el tráfico económico y el avance de los mecanismos tecnológicos de tráfico económico generan tanto la aparición de nuevos intereses merecedores de protección, como nuevos peligros para bienes jurídicos ya existentes⁹⁶.

⁹⁵ Es ilustrativa la afirmación de MUÑOZ CONDE. “El nuevo Derecho Penal económico ganaba así en importancia cuantitativa todo lo que perdía en precisión conceptual”. MUÑOZ CONDE. “Delincuencia económica: Estado de la cuestión y propuestas de reforma”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 269.

⁹⁶ SILVA SÁNCHEZ. *La expansión del Derecho penal*. 2ª Ed. 2001. p. 28

Al criterio jurídico se debe adicionar la perspectiva criminológica, fundamentalmente a través de sus dos variantes. De una parte, la referencia al tipo de autores que llevan a cabo la conducta típica, quienes, generalmente, son personas que operan con conocimientos técnicos especiales o cuentan con terceros que proveen tal conocimiento, y están vinculados a determinados roles sociales o institucionales. De otra parte, la referencia al tipo de conducta cometida, que como se ha dicho, se caracteriza por la utilización de mecanismos fraudulentos, simulaciones, incumplimiento de deberes institucionalmente previstos en otros ámbitos jurídicos. A su vez, en una gran cantidad de supuestos este tipo de conductas se realizan en desarrollo de ciertas ocupaciones legítimas o en el marco de organizaciones o personas jurídicas que se ocupan de realizar actividades legalmente reguladas. No cabe olvidar, desde la perspectiva criminológica, que el tipo de comportamientos que pueden quedar asociados al Derecho penal económico tiene una apariencia de legitimidad y genera un bajo reproche social. Además, causan un fuerte daño social, no siendo fácil en ocasiones individualizar a las víctimas. Finalmente, las características de este tipo de comportamientos y el ámbito social en que tienen lugar lleva consigo que sea muy complejo el proceso de imputación de responsabilidad, en razón a que ocurren en el marco de empresas o personas jurídicas, con participación de diferentes tipos de personas, diluyéndose así la posibilidad de identificar a los responsables.

Finalmente, desde la perspectiva procesal, cabe decir que el tipo de delitos vinculado al concepto de Derecho penal económico se caracterizaría por tratarse de hechos de muy compleja instrucción y juzgamiento, por ejemplo, en la investigación y el juzgamiento de delitos contra la Hacienda pública cuando en su *modus operandi* se vinculan actos que trascienden las fronteras de un país⁹⁷. Finalmente, se trata de delitos en los que la denuncia y querrela pueden tener lugar mucho tiempo después de ocurrido el hecho, lo que implica el riesgo de prescripción antes de que pueda identificarse y sancionarse a los autores.

Por ello, y como apuntara GREEN, ni la categoría de los *White Collar Crimes*, ni tampoco la del Derecho penal económico debe ser un concepto que pueda definirse bajo criterios de todo o nada. Por el contrario, se puede pensar que el horizonte de proyección de este tipo de delincuencia sea dúctil. Es decir, se trataría de diferentes ámbitos o grupos de delitos que en mayor medida comparten elementos comunes. Por ello, señalar el horizonte de proyección de este tipo de delincuencia no comporta en modo alguno establecer un bien jurídico. Se trata, en todo caso, de acotar un ámbito amplio de criminalidad que comparte características jurídicas, criminológicas y procesales comunes. Por ello, la legitimidad de cada uno de los delitos que puedan comprenderse dentro del paraguas del Derecho penal

⁹⁷ Un claro ejemplo de tales dificultades se pone de presente por JIMÉNEZ VILLAREJO. “La tolerancia judicial ante la delincuencia fiscal”. *Revista Catalana de Seguretat Pública*. 19. 2008.

económico deberá encontrarse en la protección de precisos intereses o bienes jurídicos, sean éstos de tipo individual o colectivo relacionados con cada uno de los delitos.

Un criterio de delimitación como el propuesto, abierto o dúctil, no debe ser motivo de reproche, pues no tiene por qué comportar riesgo a las garantías fundamentales. Así, en ocasiones el concepto de Derecho penal económico está vinculado con medidas para mejorar o reforzar la aplicación de la ley, como ocurre con la creación de fiscalías especializadas para investigar delitos económicos. En otras ocasiones, la referencia al concepto de Derecho penal económico sirve para comprender un grupo de problemas comunes en la determinación de la imputación de responsabilidad penal y en la búsqueda de criterios jurídicos de solución. Finalmente, se utiliza también para agrupar o sistematizar grupos delictivos que, como se ha dicho, comparten elementos comunes. Pues bien, esta referencia al concepto no tiene porque derivar consecuencias perjudiciales para garantías fundamentales, con lo cual no parece reprochable un concepto abierto como el que se defiende. Por el contrario, las garantías fundamentales deben quedar claramente garantizadas cuando alguno de los criterios del Derecho penal económico se materialice en elementos del tipo de injusto, la culpabilidad o en criterios de determinación de pena, respetando los principios limitadores del *ius puniendi*.

Un concepto abierto de Derecho penal económico habrá de concretarse en diversas “familias” o grupos delictivos, que gradualmente materializan muchos de sus criterios de identificación mencionados. Se debe partir del interés o bien jurídico que cada grupo delictivo proteja⁹⁸. Entre los grupos delictivos vinculados al concepto de Derecho penal económico están los delitos contra la Hacienda pública. Éste encuentra el primer criterio de ordenación en la relación entre los ciudadanos y el Estado, conforme con la explicación propuesta por TIEDEMANN⁹⁹. En particular, el ámbito de relación protegido se definiría a partir de la idea de actividad financiera entendida como la actuación del Estado dirigida a la obtención de ingresos públicos y a la realización del gasto público en España de acuerdo con el art. 31 CE. Desde el criterio de actividad financiera se derivan dos tipos de actividades, que dan lugar a relaciones diferentes entre el Estado y los particulares. De una parte, la actividad dirigida a la obtención de ingresos al Estado a partir de la recaudación tributaria. De otra parte, la actividad dirigida al gasto público.

Ahora bien, la actividad financiera y las relaciones que en ella se traban entre Estado y ciudadanos delimitan, en lo que a los ingresos se refiere, el conjunto de actividades y relaciones entre los mencionados sujetos para la obtención de ingresos tributarios y para el logro de fines extrafiscales. Por otro lado, en lo que al gasto se refiere, una parte importante

⁹⁸ Así, TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 42 y ss.

⁹⁹ TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 42.

de las relaciones entre Estado y ciudadanos se dirige a la asignación de subvenciones. Así, tendría lugar, de un lado, la intervención del Derecho penal en el campo de las relaciones y la actividad de los ingresos tributarios, lo que daría lugar al Derecho penal tributario. De otra parte, otro campo de intervención del Derecho penal estaría dirigido a proteger los intereses que tienen lugar en la actividad destinada al gasto público, básicamente cuando éste tiene lugar a partir de las subvenciones estatales a los ciudadanos¹⁰⁰.

En consecuencia, y para los fines de esta investigación, cabe acotar el campo del Derecho penal económico en una parcela más limitada, como es la del Derecho penal financiero y ésta, a su vez, se puede concretar aún más en el Derecho penal tributario o criminalidad tributaria, que es el objeto de análisis sobre el que se trabajará en esta investigación. Dentro del Derecho penal tributario y como se desprende de la legislación actualmente vigente, se otorga protección penal tanto en lo que corresponde con el ingreso (propriadamente a través del delito de defraudación tributaria) como también a la protección de los instrumentos de tráfico económico, a través del llamado delito contable tributario¹⁰¹. Cabe decir que la criminalidad tributaria y del Derecho penal tributario compartiría muchos de los elementos que caracterizan al Derecho penal económico, lo que justifica que pueda integrarse dentro de este amplio concepto. Desde los intereses dignos de tutela, que en este caso se trata de bienes jurídicos supraindividuales, hasta las características asociadas a los sujetos y los comportamientos típicos.

¹⁰⁰ La protección a la actividad del gasto público también se concreta en los diferentes tipos penales que componen el Capítulo VII, “de la Malversación”, del Título XIX del CP. Cabe resaltar que en el Proyecto de Ley orgánica con el cual se busca modificar el Código penal en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social y que actualmente se debate en el Congreso, se encuentra tipificado un nuevo delito (art. 433bis) que se integra a la protección del gasto público. Sobre dicho proyecto, se remite al Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A, proyectos de ley, N.º. 17-1, 7 de septiembre de 2012. El reconocimiento de la protección del gasto público a través de los tipos penales de los arts. 432 a 435 es claro, tal como apunta QUERALT JIMÉNEZ, quien afirma que “lo que aquí está en juego es la Hacienda Pública misma en su vertiente de gasto”. QUERALT JIMÉNEZ. *Derecho penal español. Parte especial*. 2010. p. 839. La diferencia en la protección penal del ingreso y el gasto se ve en la legislación alemana. Así, los tipos relativos al delito de defraudación tributaria se regulan en la Ordenanza Tributaria alemana de 1977, §369 y siguientes, mientras que la intervención penal referida al gasto se regula a través del delito de fraude de subvenciones del § 264 CP alemán. Esta diferencia está igualmente presente en el CP español, destinando unos tipos penales a proteger la actividad tributaria, arts. 305 y 310, y otros a proteger el gasto y particularmente las subvenciones, art. 308 CP.

¹⁰¹ El delito contable tributario genera no pocos problemas de legitimación. Aunque sin referencia explícita a este delito, las consideraciones sobre la legitimidad de la intervención penal en ciertos ámbitos, que SILVA SÁNCHEZ llama “modelo de la inspección” o Derecho penal del estado de la prevención, sirve de base para un análisis crítico de este delito. SILVA SÁNCHEZ. “Derecho penal del “Estado de la prevención”. *¿Libertades económicas o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. 2003. p. 307 y ss. SUÁREZ GONZÁLEZ. “Sobre la tipificación del delito contable tributario”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 369 y ss.

II CARACTERÍSTICAS DE LA CRIMINALIDAD TRIBUTARIA

Lo expuesto hasta el momento ha pretendido dar respuesta al interrogante de ¿por qué delimitar la criminalidad económica? Ello se ha tratado de contestar identificando características sobresalientes de esta criminalidad y que la convierten en objeto de análisis, tanto en estudios criminológicos como jurídicos. A su vez, se concluyó el apartado anterior señalando que la delincuencia económica se puede concretar en diferentes ámbitos o tipologías delictivas, siendo una de ellas la tributaria. Cabe ahora formularse otro interrogante: ¿para qué diferenciar la criminalidad tributaria? Este interrogante pretende señalar sus características, de manera que sirva para integrar elementos de juicio que expliquen sus causas y ayuden a diseñar políticas para su prevención y control.

Antes de comenzar, ha de resaltarse la dificultad que supone la obtención de información precisa en materia de delincuencia tributaria. Puede señalarse que los organismos de control no cuantifican con precisión este tipo de delincuencia, lo que dificulta la estimación precisa de sus efectos, la explicación de sus causas y la planificación de políticas adecuadas para su prevención y control¹⁰². La poca presencia de esta criminalidad en los informes oficiales puede estar asociada con la existencia de una alta “cifra oscura” de criminalidad, lo cual, se reitera, hace difícil conocer su dimensión real¹⁰³. A su vez, la falta de atención en los informes de criminalidad tal vez tenga que ver con la presencia de diferentes agencias estatales que, en función de su competencia, pueden tener un conocimiento sectorizado de los diferentes ámbitos de la criminalidad económica. Así, por ejemplo, la AT¹⁰⁴ tendrá competencia para conocer asuntos relacionados con delincuencia tributaria, pero no para otro tipo de conductas de la criminalidad económica¹⁰⁵. No obstante, ello no debería ser

¹⁰² Prueba de ello es que en las estadísticas sobre criminalidad, tanto a nivel español como catalán, no se hace referencia a ella. Para el caso español, no se hace mención alguna a los delitos contra la Hacienda pública y brilla por su ausencia la categoría de la criminalidad económica, lo que se constata en el Balance de Criminalidad para el año 2011 del Ministerio de Interior.

<http://www.interior.gob.es/file/55/55620/55620.pdf>.

Para el caso de Cataluña, no hay referencia alguna a delitos económicos, como se observa en el informe: “Evolució del registre de Fets Penals coneguts per la Policia de Catalunya Període d’estudi 2009-2010”. http://www20.gencat.cat/docs/mossos/Home/07%20Indicadors%20i%20qualitat/Estad%C3%ADstica/EstadísticaPGME_2009_2010.pdf. Esta deficiencia no es privativa sólo de la delincuencia económica. Ello puede ser ejemplo de una falta de atención en España al análisis de la criminalidad desde la perspectiva empírica. En este sentido, DÍEZ RIPOLLÉS. *La racionalidad de las leyes penales*. 2003. p. 63.

¹⁰³ “No hay, sin embargo, ninguna fuente equivalente para delitos de cuello blanco y los problemas para definirlo hacen difícil determinar ¿cuál fuente debe considerarse?. Su estatus delictivo ambiguo indica que muchas actividades no son consideradas como tal, sino solamente cuentan como ‘minucias’ y su invisibilidad y falta de victimización directa significa que hay una alta cifra oscura”. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 21.

¹⁰⁴ Agencia Tributaria. En adelante AT.

¹⁰⁵ “Un amplio número de organismos están involucrados y reunir una lista completa sería por si misma una tarea enorme. Como Slapper y Tombs (1999) señalan, intentar alcanzar un número global de fraude en el

obstáculo que limite la presencia de la criminalidad económica en los informes generales de delincuencia de las agencias encargadas del control, investigación y sanción penal. Es más, su escasa presencia puede acentuar una imagen de que este tipo de delitos no hacen parte realmente del Derecho penal y que estarían mucho más cercanos a conductas administrativamente reprochables, cuando no, apenas socialmente reprochables.

1. Lesividad de la criminalidad tributaria.

No obstante las dificultades para conocer la real dimensión de la criminalidad tributaria, se intentará una somera reconstrucción de sus efectos, dividiéndolos entre daños materiales e inmateriales¹⁰⁶.

A) Daños de carácter material.

La dificultad para precisar los daños materiales producto de la delincuencia tributaria presenta, como apunta PUY FARGA, tres problemas relevantes¹⁰⁷. En primer lugar, los comportamientos que se pueden englobar dentro del concepto de fraude, por la amplitud del término, pueden ser tanto de directa o indirecta violación de las obligaciones tributarias, lo que dificulta la exacta delimitación de sus consecuencias¹⁰⁸. En segundo lugar, la cuantificación del fraude se enfrenta con el problema de cuantificación de la economía oculta¹⁰⁹. Finalmente, resulta compleja la propia valoración de los efectos del fraude fiscal,

Reino Unido significaría examinar, separar y recategorizar datos de cuerpos tan diversos como la policía, la Oficina de Grandes Fraudes, la Comisión Europea, la Asociación Británica de Minoristas, la Asociación Británica de Aseguradoras, la Asociación de Compensación de Pagos, el Esquema de Prevención de Fraude Industrial, la Comisión de Auditoría, la Comisión de Caridad, la Hacienda y el Tesoro de su Majestad". CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 22.

¹⁰⁶ SEOANE SPIEGELBERG. "El delito de defraudación tributaria". *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 81. FERNÁNDEZ ALBOR/MARTÍNEZ PÉREZ. *Delincuencia y economía*. 1983. p. 65 y ss. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 53 a 58. BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. 1978. p. 50 y ss.

¹⁰⁷ PUY FARGA. "El fraude fiscal: restricciones institucionales y descentralización". *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 272 y ss.

¹⁰⁸ Este primer inconveniente queda ilustrado con el concepto amplio de fraude del que parte la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude. En su informe de 1994 define el fraude como un "«acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros». En esta acepción, cabe considerar el concepto de fraude como una particularización de un concepto más general, el incumplimiento de una norma legal; cuando de forma voluntaria e intencionada se incumple una norma estamos ante una situación de fraude". *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 12. Es este concepto amplio de fraude el que la mencionada Unidad utiliza para determinar los efectos del mismo, lo que puede conllevar que no todos los efectos que allí se indican sean directa o indirectamente consecuencia del delito de defraudación tributaria.

¹⁰⁹ Señala el autor diferentes métodos, tanto directos como indirectos, para calcular la economía oculta. Sin embargo, afirma que todos ellos adolecen de ciertos defectos. No obstante, y en caso de que los defectos de tales métodos se solucionara, afirma el autor que persistiría un problema, y es el "cálculo de las cuotas tributarias que, como resultado de la aplicación de todas y cada una de las figuras impositivas existentes, recaerían sobre las transacciones que componen la economía no oficial o irregular. En definitiva, y en

ya que “si bien parece estar fuera de toda duda el que las prácticas elusorias de las obligaciones tributarias generen distorsiones en la eficiencia asignativa, en la equidad, y en el crecimiento económico, no por ello deja de resultar controvertido el determinar cómo, en qué cuantía, o sobre quién recaen todas las distorsiones”¹¹⁰.

Sin perjuicio de tales dificultades, es posible conocer algunos de los efectos de la criminalidad tributaria a través del *Informe sobre el fraude en España* publicado por la Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, así como del *Primer Informe* del Observatorio del delito fiscal. Cabe indicar que la mencionada Unidad se constituye el día 26 de octubre de 1993, habiendo sido creada por el Consejo de Ministros el 4 de agosto del mismo año, teniendo entre sus objetivos, precisamente, el análisis de los efectos del fraude. Por su parte, el Observatorio del Delito fiscal se creó a partir del Convenio de Colaboración entre la AT y la Secretaría de Estado y de Justicia en materia de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, según la previsión del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, a fin de dar seguimiento a las denuncias por delito fiscal y realizar propuestas para mejorar la lucha contra este tipo de fraude.

De conformidad con el informe de la Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, uno de los más relevantes efectos económicos del fraude fiscal está en la “**ruptura del equilibrio financiero y la posible generación o agravamiento del déficit público**”¹¹¹. Lo anterior, con el consecuente perjuicio en el cumplimiento por parte del Sector Público de los fines que le corresponden en la sociedad de economía mixta. Entre tales fines cabe resaltar el de “proporcionar una asignación eficiente de los recursos, contribuyendo a la estabilidad económica mediante una política anticíclica que amortigüe las fluctuaciones en el desempleo, el crecimiento y la inflación”¹¹², así como cumplir con objetivos de “establecimiento de la equidad mediante la redistribución de la renta, bien sea a través de la producción de bienes y servicios públicos (Defensa, Sanidad, Educación, etc.) que

segundo lugar, el fraude fiscal es un tema complejo en lo que respecta a su cuantificación”. PUY FARGA. “El fraude fiscal: restricciones institucionales y descentralización”. *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 273.

¹¹⁰ PUY FARGA. “El fraude fiscal: restricciones institucionales y descentralización”. *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 271 y ss. Es más, señala este autor que “también se ha señalado que los beneficios derivados de las actividades sumergidas acaban siempre por aflorar de una u otra forma en la economía oficial, por lo que la disminución en la recaudación no es tan grande como pudiera inicialmente parecer”. *Ibidem*. p. 274. Se refiere también a la dificultad para la determinación de la lesividad de la delincuencia fiscal, MOLDES TEO. “Los aspectos macroeconómicos del fraude fiscal en España”. *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 244 y ss.

¹¹¹ *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 101. (Negrita del original).

¹¹² *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 100 y 101.

corresponden a necesidades indivisibles, bien mediante la realización de transferencias a los sectores sociales mas desprotegidos (prestaciones sociales, desempleo, etc.)”¹¹³.

Es de resaltar que en 1994, año de publicación del informe mencionado, la Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude llamaba la atención sobre el elevado nivel del déficit estatal (que para ese momento era del 6% del PIB), así como la necesidad de una adecuada disminución del fraude fiscal, necesario para favorecer al saneamiento de la economía pública¹¹⁴. En definitiva, la criminalidad tributaria imposibilita el logro de metas constitucionalmente previstas, entre ellas la igualdad y equidad a través de la distribución equitativa de la renta¹¹⁵.

A su vez, reconoce la Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude que éste comporta efectos negativos en el sistema financiero, pues aleja el ahorro privado del sector financiero, afectando con ello el proceso de ahorro-inversión productiva. Relacionado con esto último, el fraude también incrementa la “generación de activos opacos” o “dinero negro”, que tiene como consecuencia “un drenaje de inversiones en el sistema financiero, lo que frena el crecimiento económico y la creación de riqueza productiva”¹¹⁶. Asimismo, la generación de este “dinero negro” se asocia al desarrollo de la especulación inmobiliaria, como refugio típico de dicho capital, además de provocar un efecto inflacionista¹¹⁷, como consecuencia de la demanda de bienes y servicios superfluos, generalmente asociada a este tipo de capitales¹¹⁸.

¹¹³ *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 101.

¹¹⁴ No obstante, las medidas que en estos tiempos de crisis adopta el Gobierno español no parecen caminar en la línea de reforzar la lucha contra el fraude fiscal, sino procurar disminuir el déficit atacando aspectos básicos del estado de bienestar, lo que no parece, según algunos, que sea el camino correcto. En este sentido, VICENÇ NAVARRO en “El coste social del primer rescate ‘blando’”. <http://www.vnavarro.org/?p=7655>. También, el artículo de MIGUEL ÁNGEL MAYO (representante del Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda GESTHA). “El fraude fiscal en España”. <http://www.tercerainformacion.es/spip.php?article36824>. De hecho, recientemente el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda GESTHA ha propuesto diferentes medidas para reducir el déficit económico del Estado sin que afecten los pilares del estado de bienestar, apuntando precisamente en el camino de reducir el fraude fiscal. Así, el texto “Sí hay alternativas”.

<http://www.gestha.es/archivos/informacion/comunicados/2012/alternativas-de-gestha-a-la-subida-del-iva-y-recortes-del-rdl-20-2012-sin-anexos.pdf>.

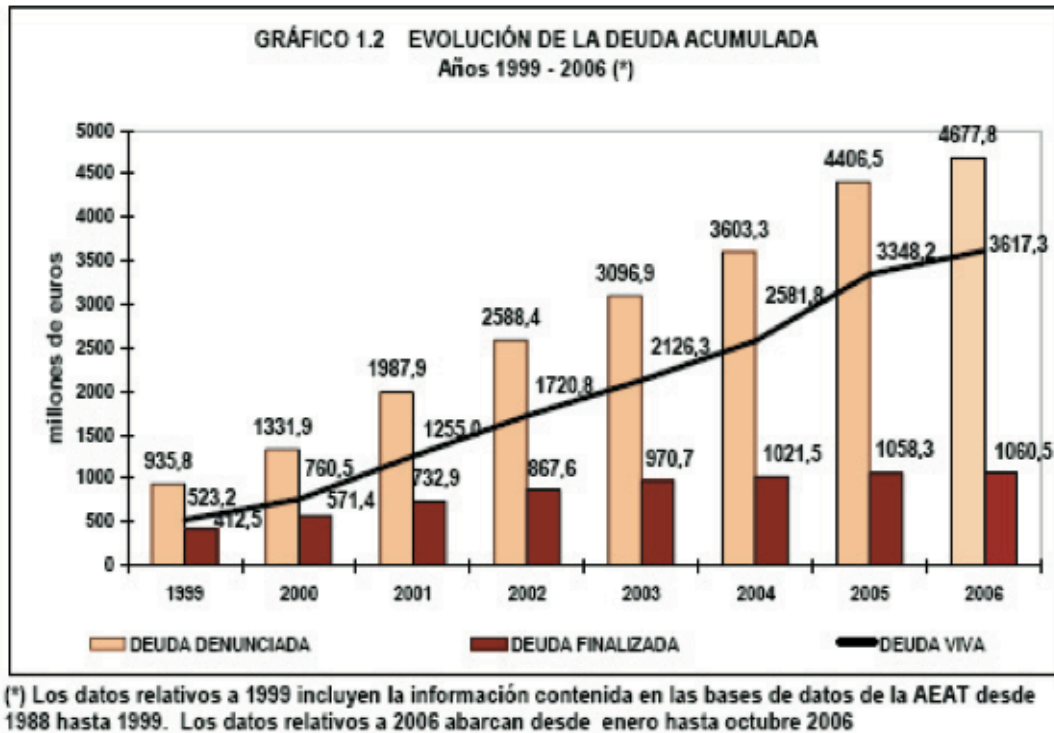
¹¹⁵ SEOANE SPIEGELBERG. “El delito de defraudación tributaria”. *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 88 y ss. Adicionalmente, se podría mencionar la lesividad general que comporta la delincuencia fiscal a fin de la consolidación de un sistema tributario justo, como lo ha puesto de presente la STC 76/1990, de 26 de abril, ponente Jesús Leguina Villa, FJ 3º.

¹¹⁶ *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 104.

¹¹⁷ Efecto inflacionista que puede explicarse en el aumento de recursos monetarios que llevan a una mayor demanda y con ello al incremento de los precios.

¹¹⁸ *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 104.

Sumado a los efectos antes mencionados, la estimación de los perjuicios de orden económico de la criminalidad tributaria, según la AT, pone de relevancia la gravedad de este tipo de delincuencia, que se corrobora con las altas cuotas defraudadas. En este sentido, los datos del Observatorio del delito fiscal dan cuenta del siguiente monto¹¹⁹:



Los graves perjuicios de orden económico derivados del fraude fiscal no son, ni mucho menos, endémicos de la situación española. En Alemania también se llama la atención sobre ello. En este orden, se cuantifica que los daños económicos derivados del fraude al impuesto a la propiedad y el impuesto a las transacciones comerciales está en los 3.000 millones en el año 2001¹²⁰, el incumplimiento del impuesto al volumen de ventas se ha valorado alrededor de los 11.000 millones de Euros por año¹²¹ y los fraudes en la industria de la construcción contabilizan una pérdida de 500.000 puestos de trabajo y 64.000

¹¹⁹ Tabla que se extrae del Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 54. La deuda denunciada es la cuantificación efectuada por la AT. La deuda finalizada es la deuda defraudada después de terminados los procesos por cualquier vía: devolución al Ministerio fiscal, archivo o sobreseimiento judicial o sentencia firme. Deuda viva es la diferencia entre denunciada y finalizada.

¹²⁰ JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 2009. p. 20. En el texto se remite, entre otras fuentes, al informe del Ministerio Alemán de Finanzas (*Bundesministerium der Finanzen*), BMF/Info 8/95.

¹²¹ JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 2009. p. 20. Se remite a BT-Drucks 15/1495, p. 8. (Drucksache des Bundestages).

millones de Euros de ingresos tributarios y de 56.000 millones de Euros en cotizaciones a la seguridad social¹²².

B) *Daños de carácter inmaterial.*

A los daños económicos se suman otros efectos que la doctrina califica de inmateriales. El primero es el llamado “efecto de espiral”, según el cual el fraude fiscal puede suponer una ventaja competitiva en materia de competencia para quien lo realiza, en desmedro de quienes cumplen sus obligaciones fiscales¹²³. El efecto mencionado puede agravarse como quiera que la situación de ventaja de la competencia, al generar una presión en los demás competidores, pueden inducirlos a la comisión de actos de fraude a fin de mantener una posición de competencia en el mercado, lo que la doctrina denomina “efecto de espiral”¹²⁴. Adicionalmente, la Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude reconoce que el fraude fiscal puede llevar aparejado un efecto negativo sobre la percepción que inversores extranjeros tengan sobre la organización de la economía, lo que puede tener múltiples consecuencias, entre las que resaltan aquellas “en el desarrollo y fiabilidad de los registros públicos y de los instrumentos contables, en la transparencia de los contratos, en la generación de sistemas de articulación financiera opaca, en la utilización del derecho societario para fines distintos a los originarios, etc.”¹²⁵.

Del fraude se deriva también un efecto corruptor y multiplicador de la delincuencia. Esto, como quiera que muchos de los delitos en materia de delincuencia tributaria se acompañan en ocasiones de otros delitos que serían secundarios en relación con éste. Finalmente, se reconoce que el fraude y la criminalidad tributaria pueden provocar un clima de desconfianza e injusticia, provocando un incumplimiento de las normas tributarias justificado a la manera de “mecanismos de neutralización”. Esto encuentra cierto apoyo en

¹²² JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 2009. p. 20. Se remite a BT-Drucks 15/1495, p. 10. (Drucksache des Bundestages).

¹²³ “Un segundo efecto del fraude, de especial gravedad en la articulación de la economía privada y con incidencia decisiva en determinados sectores, es el de **distorsión de la competencia**”. *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 101. (Negrita del original). También, MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 56 a 59.

¹²⁴ JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 2009. p. 20. DANNECKER. “Die Entwicklung des Wirtschaftsstrafrechts in der Bundesrepublik Deutschland”. *Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts* 3ª ed. 2007 p. 19. *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 102.

¹²⁵ Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 102. En sentido similar, NELKEN. “White-Collar and Corporate Crime”. *The Oxford Handbook of Criminology*. 2007. p. 735. *Informe sobre el fraude en España*. FERNÁNDEZ ALBOR/MARTÍNEZ PÉREZ. *Delincuencia y economía*. 1983. p. 67.

la constatación de ciertas actitudes sociales permisivas frente al fraude fiscal, sobre todo en los casos de fraude al IRPF o IVA¹²⁶.

2. Dificultades en la prevención y represión de la delincuencia económica

La prevención y sanción de la criminalidad tributaria supone retos no fáciles de resolver, los que en ocasiones hacen difícil una adecuada respuesta del sistema penal. Entre las dificultades se pueden mencionar, sin ser taxativos, el desafío a las categorías dogmáticas de imputación de responsabilidad penal, una cierta actitud de indulgencia por parte de la sociedad ante ciertos tipos de fraude fiscal o la insuficiente reacción penal¹²⁷. La explicación de los desafíos que debe enfrentar el sistema penal en la prevención penal de la delincuencia tributaria y las críticas a la insuficiente reacción penal pueden ser abordados a partir de dos aspectos diferentes. De un lado, la percepción social sobre la criminalidad tributaria y, de otro, los problemas propiamente jurídicos que se presentan en el diseño de una política criminal penal para su prevención; tanto en relación con la parte general como especial del Derecho penal.

A) Dificultades por razón de la ciudadanía. Percepción social de la criminalidad tributaria.

Una razón que dificulta la prevención de la delincuencia tributaria es que algunos de los comportamientos de fraude tributario tienen una apariencia de legalidad que hace difícil que puedan identificarse como delictivos por parte de la ciudadanía. Además, algunas modalidades de fraude fiscal se ven con cierta benevolencia por parte de la opinión pública y, vinculado con ello, hay una falta de alarma social frente a la criminalidad tributaria¹²⁸.

La identificación de los comportamientos de fraude tributario no es ni mucho menos una tarea sencilla. Las estrategias de la ingeniería financiera o innovación financiera¹²⁹ hacen

¹²⁶ *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 108 y 109.

¹²⁷ Así, JIMÉNEZ VILLAREJO. “La tolerancia judicial ante la delincuencia fiscal”. *Revista Catalana de Seguretat Pública*. 19. Noviembre 2008. FERNÁNDEZ ALBOR/MARTÍNEZ PÉREZ. *Delincuencia y economía*. 1983. p. 48. BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*. 1978. p. 69. Es común encontrar que la doctrina se pronuncia de forma crítica ante la poca severidad de las sentencias relacionadas con la delincuencia económica, aunque no siempre es así. Por ejemplo, se menciona la severidad ante la criminalidad tributaria en PODGOR. “Throwing Away the Key”. *The Yale Law Journal Pocket Part*. 116. 279. 2007. En contra de tal posición WEISSMANN/BLOCK. “White Collar Defendants and White Collar Crimes”. *The Yale Law Journal Pocket Part*. 116.286. 2007.

¹²⁸ Ya indicaba CROALL que “Como el hurto ocupacional, muchas formas de fraude fiscal son ampliamente toleradas en una cultura en que ‘derrotar al recaudador de impuestos (beating the taxman)’ es una actividad legítima”. CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p 30.

¹²⁹ “Ingeniería fiscal. El proceso de combinar, dividir o de otro modo alterar los instrumentos financieros existentes para crear nuevos productos financieros (compárese, financiamiento estructurado; sintético). Las

difícil precisar los límites entre lo lícito e ilícito, con la consecuente complejidad para que la ciudadanía e incluso los medios de comunicación más informados puedan fijar si los comportamientos realizados pueden ser calificados o no como delictivos¹³⁰. A lo anterior habría que sumar que la delincuencia tributaria, mayoritariamente realizada en contextos empresariales, cuenta en no pocos casos con el asesoramiento de expertos que hacen aun más compleja la precisa identificación como ilícito de los actos, generándose en ocasiones la apariencia de actos que pertenecen a una rutina económica explicable bajo el lema: “Business is business”¹³¹.

La dificultad para diferenciar entre disminución de la carga fiscal lícita e ilícita no deriva exclusivamente de la complejidad de las operaciones de ingeniería e innovación financiera. A esto se suma que muchas de estas operaciones son orquestadas por empresas dedicadas a la asesoría bancaria y financiera, lo que da una apariencia de legalidad de cara a la opinión pública que entorpece la identificación de los casos de criminalidad tributaria, haciendo difícil que la opinión pública pueda, además de identificar tales hechos como delictivos, mostrar su rechazo. Explica JIMÉNEZ VILLAREJO ejemplos de participación de empresas bancarias en casos de más que dudosa legalidad en materia financiera¹³². Entre los casos mencionados resulta relevante el de las cesiones de crédito, que trató de un producto financiero destinado a captar recursos financieros, siendo la opacidad fiscal una de sus principales características. Este producto financiero fue ofrecido, entre otras entidades, por el Banco Santander y sus filiales Banca Jover, Banco Comercial Español, Banco

herramientas básicas o bloques de construcción son equivalentes; deuda; derivados (avances (*forwards*), futuros; opciones; swaps de tasa de interés y swaps de divisas cruzadas)”. *The Handbook of International Financial Terms*. Peter Moles y Nicholas Terry. Oxford University Press 1997. Oxford Reference Online.

<http://www.oxfordreference.com/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t181.e2978>.

También puede hablarse de innovación financiera: “Innovación fiscal. El proceso de desarrollo de nuevos títulos, estructuras financieras u otras soluciones innovadoras a las necesidades de los participantes del mercado (compárese, ingeniería fiscal). Puede vincular derivados, impuestos, contabilidad, regulación u otros aspectos del entorno financiero para vincular nuevas soluciones”. *The Handbook of International Financial Terms*. Peter Moles y Nicholas Terry. Oxford University Press. 1997. Oxford Reference Online. <http://www.oxfordreference.com/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t181.e2983>.

¹³⁰ Apuntaba hace años BAJO FERNÁNDEZ que “En este sentido se puede recordar que cierto sector de la Prensa de nuestro país quiso explicar, y lo hizo con cierto éxito y con complacencia de algunos sectores sociales, el caso Matesa como un presupuesto de empresario audaz y agresivo más que como un hecho delictivo”. BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*. 1978. p. 70. En la discusión más actual puede ejemplificarse el problema, si atendemos a la polémica que suscita la relevancia penal de los casos de fraude de ley e ingeniería fiscal. Sobre este problema hay un importante debate sobre los límites entre lo lícito e ilícito. Así, RIGGI. *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. 2010. p. 239 y ss. También, SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 17 y ss.

¹³¹ Ello se corrobora por el Observatorio del delito fiscal, que afirma: “Así, en primer lugar, su comisión ha venido exigiendo conocimientos y habilidades especiales. Es habitual en este tipo de delitos el disponer de asesoramiento especializado que permite bordear los márgenes de la ley, dando apariencia de legalidad a una conducta que por su finalidad carece de ella o diseñando trabas que impidan o entorpezcan la persecución de estos delitos o dificulten su prueba”. Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 8.

¹³² JIMÉNEZ VILLAREJO. “La tolerancia judicial ante la delincuencia fiscal”. *Revista Catalana de Seguretat Pública*. 2008. p. 164 y ss.

Zaragozano y Banco de Murcia. Otro fue el de las cuentas secretas del BBV, supuesto en el que esta entidad financiera tuvo desde 1987 importantes sumas de dinero en las Islas Jersey, estando por ello al margen del control del Banco de España y fuera del control contable de la entidad.

Finalmente, la dificultad para la identificación de los casos de criminalidad tributaria puede no limitarse a las características del tipo de comportamientos realizados, que como se ha dicho pueden tener un manto de legalidad. A ello habrá que sumar que en muchos casos los individuos que se ven involucrados en delitos económicos, y particularmente en casos de fraude fiscal, son difícilmente considerados delincuentes. Esto, como ya apuntara SUTHERLAND, en la medida en que la posición social de algunos de ellos actúa como barrera para que sean calificados como delincuentes¹³³. Adicionalmente, la percepción social en materia de obligaciones tributarias y fraude fiscal puede en ocasiones ser un obstáculo para la prevención y represión de este tipo de criminalidad, teniendo en cuenta la opinión que se tiene en España sobre la tributación. En este sentido, puede ser relevante mencionar que la percepción social sobre las obligaciones tributarias en España está fuertemente condicionada por una concepción consecuencialista del tributo entendida como la contraprestación necesaria para obtener servicios públicos, antes que una visión de tipo solidario, entendida como medio para la redistribución de la riqueza¹³⁴. Si bien existe la

¹³³ “Levi (2006; 2008a) ha examinado en detalle las formas en que es construida la cobertura de los delitos de cuello blanco por los medios y la ha comparado con la cobertura del ‘crimen organizado’. Dada la posible diversidad de delincuentes y la vinculación de algunos de ellos en las relaciones sociales de la sociedad respetable, sería difícil demonizar completamente la gran variedad de defraudadores, incluso aunque alguno particularmente lo quisiera. Casi por definición, el poder económico, el prestigio y la respetabilidad sirven ciertamente por un largo tiempo como barrera para ingresar al estatus de delincuente (folk-devil). Rostoff (2007) ha resaltado la forma en la cual la prensa económica actuó alentando acriticamente a Enron hasta el momento en que estalló el escándalo de su insolvencia y muchos se encontraron desempleados, momento en el cual el ‘local’ Houston Chronicle le dio la espalda. Afirmaciones similares pueden presentarse en los escándalos financieros británicos, incluidos Guinness y Maxwell (Levi 2006), aunque Guinness tuvo un pequeño impacto en el empleo y ninguno en las pensiones. En contraste, el fraude cometido por ‘outsiders’ sociales son tratados menos gentilmente tanto por la prensa escrita como electrónica”. LEVI, “Suite Revenge? The Shaping of Folk Devil and Moral Panics about White-Collar Crimes”. *British Journal of Criminology*. 2009. p. 51.

¹³⁴ En este sentido, el Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS muestra que mientras un 8,7% de los encuestados considera los impuestos como medio de redistribución de la riqueza, un 53,9% opina que son necesarios para que el Estado pueda prestar servicios públicos. Sorprendentemente, un 34,2% considera que los impuestos son algo que el Estado nos obliga a pagar sin saber muy bien a cambio de qué. En un sentido similar el *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 53. Esta opinión se confirma al ver los resultados de opinión ante la pregunta por las consecuencias del fraude fiscal. “Casi la totalidad de la población encuestada en 2010 piensa que el comportamiento defraudador tiene consecuencias negativas (tan sólo un 5% piensa que defraudar a Hacienda no tiene efectos importantes). La mayoría de los entrevistados señala que el fraude fiscal tiene un efecto especialmente pernicioso: la disminución de los recursos necesarios para financiar la oferta pública de servicios y prestaciones (para el 40%). También se alude, si bien en menor proporción (el 22%), a la injusticia que se crea al tener que asumir unos ciudadanos lo que otros no pagan. La necesidad de aumentar la presión fiscal sobre los contribuyentes cumplidores y la desmotivación que el fraude supone para quienes cumplen correctamente sus obligaciones tributarias, son otros dos efectos perniciosos

tendencia a considerar la tributación desde un punto de vista consecuencialista, la opinión pública en España considera que existe poco beneficio por lo que se paga de impuestos¹³⁵. Íntimamente vinculado con lo anterior, en España se opina mayoritariamente que se recibe del Estado menos de lo que se paga por impuestos¹³⁶.

Ahora bien, en materia de cumplimiento de las obligaciones fiscales, la opinión en España considera, aunque no mayoritariamente, que se cumple consciente y responsablemente en el pago de impuestos¹³⁷. No obstante, la opinión anterior contrasta fuertemente con la idea según la cual en España existe un elevado fraude fiscal¹³⁸. En este punto, resulta importante mencionar que el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales no obedece en primer lugar al grado de conciencia en cumplir con sus deberes tributarios, sino al hecho de que parte de los tributos tienen origen en la retención salarial y, en segundo término, a la presión fiscal por parte de la Hacienda pública¹³⁹. En consecuencia, si bien no es

para el 15% y el 13%, respectivamente”. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N.º. 09/11. p. 43.

¹³⁵ Así, un 53,8% de los encuestados considera que existe poco beneficio social por lo que se paga de impuestos al Estado. Incluso, un 7,7% considera que no hay beneficio. En contraste, un 29,7% considera el beneficio como “bastante” y un 4,9% como “mucho”. Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS.

¹³⁶ Un 59,1% considera que se recibe menos de lo que se paga. Sólo un 7,2% considera que se recibe más de lo que se paga. Un 28,2% considera que se recibe más o menos de lo que se paga. Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS.

¹³⁷ Un 39,3% considera que el cumplimiento en el pago de impuestos es conscientes y responsable. Por el contrario, un 37% considera que es poco conscientes y responsable. Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS.

¹³⁸ Así, es muy mayoritaria la opinión de que en España existe mucho o bastante fraude fiscal. Así un 47,3% considera que en España existe mucho fraude y un 36,8% considera que hay bastante fraude. Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS. Esta opinión se confirma a través del informe *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*, en el que se indica que “constituyen minoría (el 38%) los que piensan que el grado de cumplimiento fiscal ha mejorado en la última década frente a quienes opinan lo contrario (el 51%)”. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N.º. 09/11. p. 32. En relación con la opinión sobre el fraude, los datos confirman la opinión de que existe un elevado nivel de fraude. Así, en el estudio mencionado se puede leer que “dos tercios de los encuestados (el 66%) piensan que el fraude ha aumentado frente a poco más de la cuarta parte (el 26%) que opina lo contrario”. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N.º. 09/11. p. 34.

¹³⁹ “Aquellos ciudadanos que perciben una evolución positiva en el pago de los impuestos (el 43% en 2010), atribuyen ésta a tres factores de importancia desigual (ver Tabla 2.2): en primer lugar, a las retenciones salariales (valoración media 3.1); en segundo y también muy destacado lugar, al control ejercido por la Inspección de Hacienda (valoración media 3.0); y por último, a la moral fiscal o conciencia cívica de los contribuyentes (valoración media 2.8)”. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N.º. 09/11. p. 34. Vinculado estrictamente con este punto, la opinión pública considera que el menor nivel de fraude está en los asalariados, por que en este caso existen menos oportunidades de fraude. En contraste, el mayor nivel de fraude según la opinión pública se encuentra en los sectores de “los empresarios principalmente, pero también los profesionales liberales y los trabajadores autónomos, cuyas actividades al estar sometidas a un menor control por parte de la Administración, ofrecen mayores oportunidades para la evasión. Mientras que, por el contrario, los asalariados mantienen una conducta fiscal honesta porque, al estar controlada la parte más importante de sus ingresos mediante el sistema de retenciones salariales, tienen menos oportunidades que los demás grupos de contribuyentes para

mayoritaria la opinión sobre el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales y tributarias, ésta se mantiene en niveles uniformes en los últimos años, tal y como acredita el estudio *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Sin embargo, tal opinión contrasta con una percepción, que va en aumento, según la cual cada vez existe más fraude fiscal¹⁴⁰.

La valoración negativa en cuanto al fraude no es uniforme, según el Estudio Opinión pública y política fiscal del CIS, presentándose un mayor reproche en relación con el fraude en temas relacionados con la seguridad social (por ejemplo, fingir una invalidez o una enfermedad para conseguir una baja), que los comportamientos de fraude fiscal¹⁴¹. En el caso del fraude fiscal, la opinión pública no parece mostrar ni mucho menos un fuerte reproche frente al comportamiento de acordar con un comerciante o un profesional el no cobro del IVA para pagar menos por un producto o servicio, el cual sólo en un 50,8% es valorado como inaceptable, mientras que un 39,1% se aleja de tal valoración y acepta un margen de aceptabilidad¹⁴².

En materia del impuesto sobre la renta las conclusiones no son muy alentadoras. Si bien mayoritariamente se considera inaceptable que profesionales y trabajadores autónomos no declaren a Hacienda todo lo que ganan, un 63,1%, en un 32,6% se otorga algún margen de aceptabilidad en relación con la falta de declaración de profesionales y autónomos¹⁴³. De los tipos de fraude tributario el que se revela más reprochable según el estudio de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS, es el que tiene que ver con personas o

ocultar con éxito las rentas que deben declarar”. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N.º. 09/11. p. 38 y 39.

¹⁴⁰ “Mientras que el juicio relativo a la mejora del cumplimiento fiscal parece más estable, se aprecian ciertas dudas con respecto al fraude, como si la ciudadanía no percibiera que cumplimiento y fraude son las dos caras de una misma moneda”. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N.º. 09/11. p. 36.

¹⁴¹ “Aunque la valoración de todas las conductas propuestas es en su conjunto bastante negativa, resulta especialmente llamativo el hecho de que la conducta que más tolera el ciudadano es «ingeniárselas para pagar menos impuestos» con niveles similares a conductas tales como «no pagar multas de tráfico», «aparcar en doble fila» o «hacer camping en zona prohibida» y, en el otro extremo, las conductas que considera más injustificables son las relativas al «fraude social» (desempleo, recetas, ILT) aunque no tanto como «arrojar basura en lugar público» o «causar daños en la propiedad pública», que son los comportamientos, quizá por más cercanos, menos tolerados”. *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 54. Estos datos se corroboran en el Estudio 2.826 de Ética pública y corrupción de diciembre de 2009 del CIS. p. 11. Según el estudio mencionado, resulta más injustificado arrojar basura o desperdicios en un lugar público, con 80,3% valorado como totalmente injustificado, mientras que acordar con un comerciante o un profesional que no le cobre el IVA para pagar menos por un producto o servicio se valora como totalmente injustificado en un 50,2%.

¹⁴² Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS. El menor reproche en materia de fraude de IVA quizá tenga su claro reflejo en los niveles de fraude en este tipo de tributo, que es con diferencia en el que más fraude se presenta, a juzgar por las estadísticas del Observatorio del delito fiscal. Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 59.

¹⁴³ Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS. En este sentido, también el *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 55 y 56.

empresas que fijan su domicilio en otros países para no pagar impuestos, cuyo reproche, calificado de inaceptable, es de 80,9%.

Finalmente, en materia de delincuencia tributaria puede advertirse una ausencia de “alarma social”, no obstante la opinión considera la existencia de un alto nivel de fraude y ello comporta efectos nocivos¹⁴⁴. Es más, de conformidad con el Estudio no 2.861 del barómetro de febrero de 2011 del CIS, la preocupación en materia de fraude y corrupción representa un porcentaje mínimo en relación con la preocupación que muestran los encuestados en relación con otros asuntos, lo que se acredita cuando se responde a la pregunta de cuál es el principal problema de España¹⁴⁵.

A la ausencia de “alarma social” ante la delincuencia tributaria se vincula el hecho de que la opinión pública parece preocuparse por este tipo de comportamientos cuando se asocian con personas del mundo del entretenimiento o la política, y no por razón del daño social. Dice LEVI que la prensa que se ocupa de este tipo de asuntos lo hace más desde la óptica de las noticias del entretenimiento¹⁴⁶. En otros términos, la atención que se presta a estos asuntos está relacionada menos con su lesividad social, y más con el reconocimiento por parte de la ciudadanía de las personas involucradas.

¹⁴⁴ “La pregunta clave sería ¿por qué no estamos preocupados cuando el delito de cuello blanco puede ser un comportamiento mucho más dañino, desconcertante y lesivo, destruyendo el tejido social mientras que el delito en las calles como indicó Durkheim, tiende a unir lo bueno contra lo malo”. LEVI, “Suite Revenge? The Shaping of Folk Devil and Moral Panics about White-Collar Crimes”. *British Journal of Criminology*. 2009. p. 48.

¹⁴⁵ Estudio no 2.861 del barómetro de febrero de 2011 del CIS. p. 3 y ss. En el estudio de 2011, el fraude y la corrupción representa un 0,6%. Los datos en materia de corrupción y fraude son ligeramente superiores en 2012, con un 2,5%. Estudio no 2.932 del barómetro de febrero de 2012 del CIS. Obviamente, en estos últimos años el problema protagónico es el paro. Sin embargo, revisando el barómetro de 2009, en el cual la preocupación por el paro, si bien siendo importante, no cuenta con un porcentaje tan abrumador como el de los años 2011 y 2012, el fraude y la corrupción siguen siendo problemas que se consideran poco importantes (0,2%). Estudio no 2.754 del barómetro de febrero de 2008 del CIS.

¹⁴⁶ “En esencia, el argumento sería que el delito de cuello blanco y otros delitos financieros de engaño son tratados por los medios de comunicación como una extensión del ‘entretenimiento informativo (infotainment)’. Los medios se concentran típicamente en asuntos relacionados con celebridades tanto de carácter individual como corporativo, que se encuentran en problemas”. LEVI. “The Media Construction of Financial White-Collar Crimes”. *British Journal of Criminology*. 2006. p. 1037. Cabría señalar como ejemplo el amplísimo despliegue mediático del llamado “Caso Nóos”, en el que está involucrado un miembro de la familia real española.

B) *Dificultades por parte del sistema penal para la prevención y represión de la delincuencia económica.*

a) *Ámbito legislativo.*

1°. Dificultades relativas a la imputación de responsabilidad penales.

Muchos de los casos de fraude tributario que dan lugar a la intervención del Derecho penal se realizan en el marco de empresas o personas jurídicas y a través de complejas tramas de defraudación, lo que hace necesario acudir a mecanismos de asignación de responsabilidad penal que llevan al límite las estructuras dogmáticas de imputación de responsabilidad penal, discutiéndose en algunos casos si alguno de tales recursos es incluso aceptable en un modelo de Derecho penal como el español. Entre los debates más relevantes está la justificación de la intervención penal sobre la base de proteger bienes jurídicos supraindividuales y el recurso para su protección a los delitos de peligro abstracto. Por ejemplo, en materia de criminalidad tributaria se pone en tela de juicio la legitimidad de la intervención penal en relación con el delito de fraude contable tributario¹⁴⁷. Dice MOCCIA que la lejanía entre la conducta y la afectación de los intereses protegidos, que se sortea con el recurso de las figuras delictivas de peligro abstracto, provoca no pocos problemas en la legitimación penal para la intervención penal en el campo del Derecho penal económico, más aún cuando éste se ocupa de la protección, en el mayor número de casos, de bienes jurídicos supraindividuales¹⁴⁸.

Sumado a lo anterior, se plantean especiales problemas de legitimidad en relación con la criminalidad tributaria cuando se acude, a efectos de enfrentar casos de testaferreros, a la llamada “teoría del levantamiento del velo”. Este recurso, del que se ha aprovechado el TS, no es de buen recibo por la doctrina especializada, que sugiere diversas formas de interpretación del injusto del delito de defraudación tributaria a fin de evitar recurrir a este mecanismo de origen civilista¹⁴⁹.

¹⁴⁷ GALLEGOSOLER. “Delitos contra la Hacienda pública y la seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. 2011. p. 689. GALLEGOSOLER. “Artículo 310”. *Comentarios al Código penal. Segunda época. Tomo X (Vol I)*. 2006. p. 141. Aunque sin referencia explícita a este delito. SILVA SÁNCHEZ. “Derecho penal del “Estado de la prevención”. *¿Libertades económicas o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. 2003. p. 307 y ss. SUÁREZ GONZÁLEZ. “Sobre la tipificación del delito contable en el derecho español”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 369. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código penal*. 1988. p. 112. En general, y sobre los problemas de legitimidad de los delitos de peligro abstracto, KINDHÄUSER. “Acercas de la legitimidad de los delitos de peligro abstracto”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 441 y ss.

¹⁴⁸ MOCCIA. “Reflexiones sobre los aspectos problemáticos de la normativa italiana en materia de criminalidad económica”. *Revista Chilena de Derecho*. N.º. 3. 2000. p. 551. TIEDEMANN, “Derecho penal económico. Introducción y panorama”. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. 2000. p. 36.

¹⁴⁹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 81 y ss. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*.

2º. Dificultades relativas a la determinación de los comportamientos penalmente relevantes. Parte Especial del Derecho penal.

Uno de los problemas que ha de enfrentar la regulación de la delincuencia tributaria es la complejidad de los asuntos a regular¹⁵⁰. Se ha reconocido que la consagración legal de los comportamientos relativos a la delincuencia económica no se caracteriza propiamente por su claridad y simplicidad¹⁵¹. Es más, en muchas de las descripciones comportamentales relativas a los delitos económicos es patente la dificultad para la determinación precisa de los comportamientos penalmente relevantes. Esta situación se agudiza si, como ya se ha dicho, se suma el que estas descripciones delictivas estén generalmente soportadas en recurrentes remisiones a normas de otros sectores del ordenamiento jurídico.

En materia de criminalidad tributaria estos problemas se hacen patentes al observar la tradicional disputa en la determinación del comportamiento penalmente relevante e, incluso, el papel de los elementos que componen el tipo penal del art. 305 CP¹⁵². La polémica relativa al injusto del delito de defraudación tributaria da cuenta de la complejidad que supone la determinación legislativa de los comportamientos penalmente relevantes, lo que desemboca en agudos problemas de interpretación y de aplicación jurisdiccional del delito¹⁵³.

2005. p. 27. GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 202.

¹⁵⁰ FERNÁNDEZ ALBOR / MARTÍNEZ PÉREZ. *Delincuencia y economía*. 1983. p. 56.

¹⁵¹ MOCCIA. “Reflexiones sobre los aspectos problemáticos de la normativa italiana en materia de criminalidad económica”. *Revista Chilena de Derecho*. 2000. p. 557. FERNÁNDEZ ALBOR/MARTÍNEZ PÉREZ. *Delincuencia y economía*. N.º. 3. 1983. p. 59.

¹⁵² “Sabido es que la determinación del contenido de la acción típica es una de las cuestiones que más polémica ha suscitado en la doctrina española sobre el delito fiscal. La distinta configuración que a la misma conceden unas y otras interpretaciones obedece, sin duda, a la divergente concepción sobre el bien jurídico de la que se parte, pero también, y en medida considerable, al diferente significado dogmático atribuido a las expresiones legales con que se describen los elementos del delito”. GRACIA MARTÍN. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N.º. 58. 1988. p. 270. Sobre esta polémica, particularmente CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 13 y ss.

¹⁵³ En cuanto a los problemas de interpretación, cabe resaltar que algunos de los elementos del tipo del art. 305 CP son tratados de forma muy diferente por la doctrina. Como se verá más adelante, no es pacífico el papel que se asigna a elementos fundamentales del tipo, en particular a los elementos “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”. Basta referir, por el momento, a MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, *Derecho penal económico. Parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 536. En materia de aplicación de los delitos contra la Hacienda pública, indica el Observatorio del delito fiscal que en las sentencias absolutorias uno de los problemas más relevantes está relacionado con la conducta típica. “Algo menos del 30% de las sentencias desfavorables responde a razones de aplicación del Derecho. Dentro de este conjunto, algo más de un tercio corresponde a la falta de dolo y el resto a la falta de tipicidad de la conducta”. Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 67.

La polémica sobre el delito de defraudación tributaria, que es la figura más relevante en la criminalidad tributaria, ha conducido a que sea posible sostener posturas totalmente diferentes sobre las características del comportamiento penalmente relevante, lo que en no poca medida está relacionado con los problemas de tipificación o descripción del comportamiento. Como se analizará más adelante, la dificultad en los términos con que se redacta el tipo permite posturas totalmente dispares en materia de comportamiento típico: desde autores que entienden que basta el incumplimiento de deberes formales tributarios¹⁵⁴, cuando no, el simple impago¹⁵⁵, hasta otros autores que defienden una tesis totalmente contraria, según la cual se requiere una conducta engañosa. En otras palabras, se exige la realización de una *mise en scène* a fin de que pueda predicarse la existencia del injusto típico¹⁵⁶. Es de resaltar, también, que entre las diversas opciones se encuentran las que exigen, de cara a la constatación o predicamento del tipo objetivo, que la AT haya cumplido cabalmente con sus deberes de inspección, pues de lo contrario no será posible emitir el juicio positivo de tipicidad¹⁵⁷.

En síntesis, la dificultad en la precisión y claridad en la determinación de los tipos penales que comprenden la criminalidad tributaria, particularmente en relación con el delito de defraudación tributaria que es el objeto de análisis de esta investigación, es fuente de importantes problemas de interpretación del tipo, lo que se traduce en problemas de aplicación jurisdiccional del mismo y, a su vez, puede comportar una merma en un adecuado cumplimiento de un estándar adecuado de los principios limitadores del poder punitivo, particularmente, de taxatividad o proporcionalidad. Todo lo anterior repercute también en los problemas para la precisión del bien jurídico que se pretende proteger con el delito de defraudación tributaria. Finalmente, la dificultad que supone precisar claramente los límites de lo típico de lo atípico puede también influir negativamente en la percepción social de este tipo de conductas, perpetuando en alguna medida el manto de legalidad que algunos comportamientos de fraude pudieran tener. Además, esta menor visibilidad del carácter injusto también podrá repercutir negativamente en un menor reproche social y en un menor número de denuncias penales.

¹⁵⁴ Así, GRACIA MARTÍN. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N.º. 58. 1988. p. 286. BACIGALUPO ZAPATER. “§ 22 El delito fiscal”. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 474.

¹⁵⁵ LAMARCA PÉREZ. “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”. *Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública*. 1985. p. 777.

¹⁵⁶ BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 274 y ss. Ya lo decían estos autores en BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 49.

¹⁵⁷ MORALES PRATS. “Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales (I)”. *Revista Técnico laboral*. N.º. 29. 1986.

b) *Ámbito judicial. Dificultades procesales.*

Algunos de los problemas en materia de prevención y represión de la delincuencia económica son de índole procesal. Por ello se viene a reconocer que parte de las medidas han de centrarse en modificar aquellos aspectos procesales que dificultan la adecuada prueba de los delitos económicos o en crear mecanismos procesales que permitan mejorar su prueba y consiguiente sanción penal. Entre las dificultades a nivel procesal, el Observatorio del delito fiscal resalta que en 22% de las sentencias en que no se logra la condena por delitos contra la Hacienda están relacionadas con problemas de prueba, siendo la falta de prueba de la comisión del delito el porcentaje más alto. Por ello, uno de los retos en materia de la Administración de justicia está en el desarrollo de personal altamente capacitado para atender la complejidad de la criminalidad tributaria¹⁵⁸.

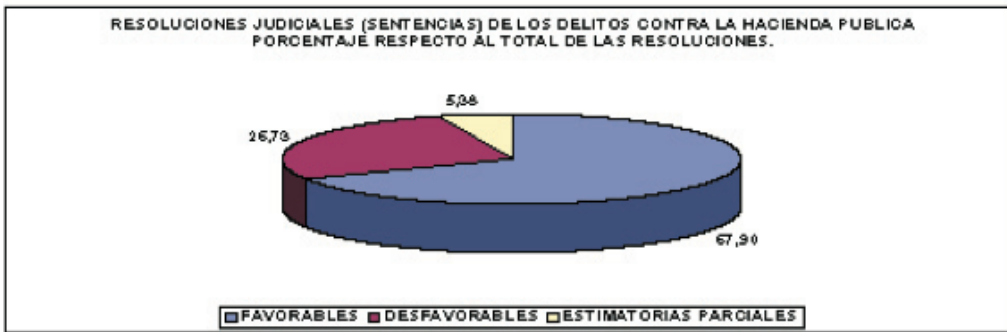
En Alemania se ha pretendido atender a tales dificultades a partir de la configuración de Cámaras especiales de Derecho penal económico en los Tribunales de cada uno de los “*Land*”, que deciden sobre las denuncias que previamente les han presentado las también especializadas Fiscalías en Derecho económico. Tanto las Cámaras como las Fiscalías, en los casos calificables de Derecho penal económico, tienen a disposición personas especializadas en asuntos económicos y administrativos. Además de las modificaciones en la estructura, organización y competencias de los organismos judiciales, están también las relativas a la modificación de algunos aspectos procesales encaminados a posibilitar una mejor persecución de los delitos económicos. Como pone de presente TIEDEMANN, se puede señalar el aumento de los términos de prescripción de estos delitos o la limitación del principio de inmediatez en el juicio oral¹⁵⁹. En España se han creado igualmente unidades especiales para atender delitos económicos, como es el caso de la Fiscalía contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada.

El Observatorio del delito fiscal da cuenta de un mayor número de sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda pública, donde se muestra que un 67,9% de las sentencias son favorables, es decir, que existe condena, mientras que un 26,7% son absolutorias o, en términos del Observatorio, desfavorables. Según la información del Observatorio, la información es la siguiente (comprende los años 2002 a 2006)¹⁶⁰:

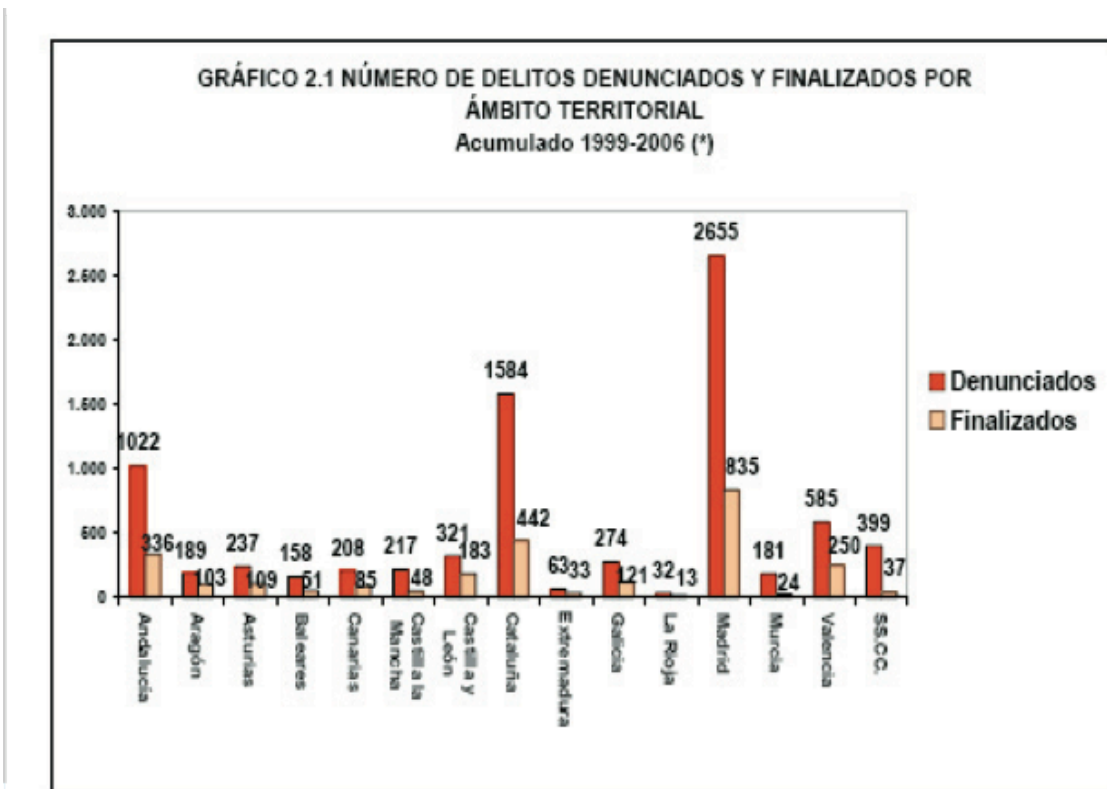
¹⁵⁸ Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 67.

¹⁵⁹ TIEDEMANN. “Derecho penal económico. Introducción y panorama” (traducción del original de 1989 por Manuel A. Abanto Vásquez). *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. 2000. p. 50.

¹⁶⁰ Cuadro que se toma del Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 62. La sentencia favorable es aquella en que se condena por todos los delitos acusados y se reconocen todas las deudas enjuiciadas en la cuantía reclamada por la AT. Sentencia desfavorable es la que absuelve a todos los acusados de todos los delitos. Sentencia estimatoria parcial, es aquella en que hay pronunciamientos de condena y absolución, y en las que se condena pero con una responsabilidad civil inferior a la reclamada.



No obstante el alto número de sentencias condenatorias, resulta preocupante ver que en las estadísticas que presenta el Observatorio del delito fiscal se puede advertir una gran diferencia entre los delitos denunciados y los finalizados, lo que sin duda alguna resta poder disuasorio a la respuesta penal frente a la delincuencia tributaria¹⁶¹.

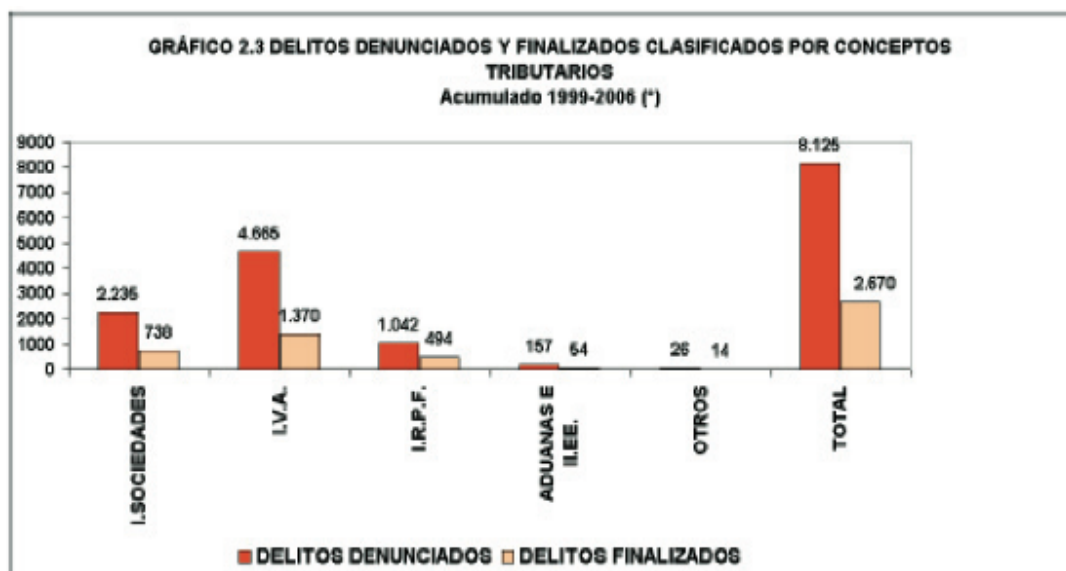


3. Delitos tributarios y delinquentes tributarios.

No estaría completa esta somera referencia a la delincuencia tributaria sin antes indicar algunas de las características de los comportamientos y de los autores de la criminalidad

¹⁶¹ Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 57.

tributaria. En relación con los casos de fraude tributario, es relevante indicar que la gran mayoría de las denuncias por delitos contra la Hacienda pública están relacionados con la defraudación del IVA, seguido del IS y, en tercer lugar, el IRPF, todos ellos sometidos al régimen de autoliquidación por parte del obligado tributario, lo que implica que la AT no interviene necesariamente en la determinación del crédito tributario¹⁶².



(*) Los datos relativos a 1999 incluyen la información contenida en las bases de datos de la AEAT desde 1988 hasta 1999. Los datos correspondientes a 2006 abarcan desde enero hasta octubre.

La información del Instituto Nacional de Estadística para el año 2010 en relación con delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social (no hay datos únicamente para los delitos contra la Hacienda pública) muestra que no hay ninguna condena por delito en su modalidad de tentativa, siendo todas las condenas por delitos consumados. La explicación podría estar en que gran parte de los delitos de defraudación tributaria están relacionados con tributos sometidos a autoliquidación, con lo cual el momento de su consumación está temporalmente delimitado por el plazo legal de presentación de la declaración-liquidación, coincidiendo ejecución y consumación¹⁶³.

Delitos según tipo de delito y grado de comisión			
	Total	Consumado	Tentativa
Contra la Hacienda Pública y SS	291	291	0

Con fundamento en los datos del Instituto Nacional de Estadística, el número de condenados por delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social para el año 2010

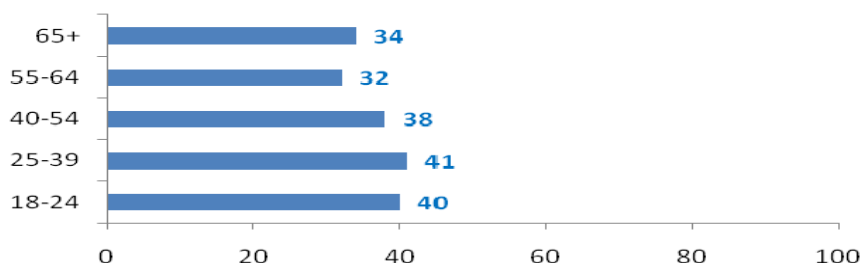
¹⁶² Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 59.

¹⁶³ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 546 y ss.

(no hay datos únicamente para los delitos contra la Hacienda pública), es de 291, de los cuales en su mayor parte se trata de autores en una franja de edad entre los 41 y 50 años.

Delitos según tipo de delito y edad del infractor										
	Total	18 a 20 años	21 a 25 años	26 a 30 años	31 a 35 años	36 a 40 años	41 a 50 años	51 a 60 años	61 a 70 años	Más de 70 años
Contra la Hacienda Pública y SS	291	2	16	20	42	50	85	55	18	3

Adicionalmente, y de acuerdo con la información del Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales, las franjas de edad en que más tolerancia se presenta frente al fraude fiscal está entre los 18 a 24 años, situándose de cerca la franja de edad entre los 25 a 39 años y 40 a 54¹⁶⁴.



De conformidad con la información del Instituto Nacional de Estadística para el año 2010 la mayoría de los autores de los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social son hombres y de nacionalidad española:

Delitos según tipo de delito y sexo del infractor			
	Total	Varón	Mujer
Contra la Hacienda Pública y SS	291	276	15

Delitos según tipo de delito y nacionalidad del infractor								
	Total	España	Resto Unión Europea	Resto Europa	América	África	Asia	Oceanía
Contra la Hacienda Pública y SS	291	272	9	0	3	0	7	0

Ahora bien, en materia de población reclusa el Instituto Nacional de Estadística no presenta datos en materia de delitos contra la Hacienda pública, con lo cual no es posible ofrecer información sobre el número de personas que estén condenadas a penas privativas

¹⁶⁴ *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N°. 09/11. p. 44.

de libertad por razón del delito de defraudación tributaria. Según el Ministerio del Interior, los datos de población reclusa en materia de delitos contra la Hacienda pública no resulta en modo alguna clara, porque se contabiliza conjuntamente con los delitos contra la Administración. No obstante, para enero de 2012 hay 183 reclusos por delitos contra la Administración y Hacienda Pública, de los cuales 170 son hombres y 13 mujeres. Finalmente, y como se muestra en el análisis jurisprudencial del capítulo 2 de la segunda parte, la gran mayoría de procesos penales por delitos de defraudación tributaria están relacionados con comportamientos realizados en el marco de personas jurídicas.

4. Causas de la criminalidad tributaria.

Para finalizar la aproximación a las características de la criminalidad tributaria, se aborda de forma breve las posibles causas de este tipo de criminalidad, brevedad que se justifica en que un análisis completo de esta cuestión excede tanto el objeto de esta investigación como la información disponible sobre el fraude en España.

El análisis de las causas de los *White Collar Crimes* puede ser útil para aplicarlo a la criminalidad tributaria. En este sentido, se han planteado diversas explicaciones, cada una de ellas vinculada a las diferentes teorías criminológicas como muestra NEWBURN¹⁶⁵. Por una parte, y como se anotó al comienzo de este capítulo, el debate en relación con los *White Collar Crimes* se origina a partir de la insatisfacción sobre las teorías que explicaban la delincuencia a partir del factor pobreza o de las características biológicas de sus autores, pues en función de tales criterios no parece posible explicar los *White Collar Crimes*¹⁶⁶. En contra de la teoría que asociaba pobreza con delincuencia, SUTHERLAND planteó una explicación general de la criminalidad que consiste en afirmar que la delincuencia es un comportamiento aprendido, presentando nueve proposiciones en las cuales explica cómo y qué se aprende en el comportamiento criminal¹⁶⁷.

SUTHERLAND afirma que se aprenden las técnicas y significados que permiten realizar el delito. En relación con las técnicas, estas varían en función del tipo de delito de que se trate. En relación con los significados, explican CID MOLINÉ y LARRAURI PIJOAN que ello ha sido interpretado de dos formas: por un lado, que se aprenden valores culturales diferentes, de manera que chocan con los valores vigentes en un determinado lugar. Otra explicación afirma que el significado puede estar asociado no al aprendizaje de un valor

¹⁶⁵ NEWBURN. *Criminology*. 2007. p. 385 y ss.

¹⁶⁶ “En este contexto, la invención del concepto de delito de cuello blanco ha tenido dos consecuencias deseables: falsea la teoría de la patología de la pobreza y revela la criminalidad de las clases privilegiadas y su impunidad ante la ley”. GOTTFREDSON/HIRSCHI. “Causes of White-Collar Crime”. *Criminology*. N.º. 4. 1987. p. 950.

¹⁶⁷ CID MOLINÉ/LARRAURI PIJOAN. *Teorías criminológicas*. 2001. p. 101 y ss.

diferente, sino a desarrollar justificaciones para vulnerar en ciertas condiciones los valores sociales vigentes, y que se conoce como “técnicas de neutralización”. El aprendizaje se realiza por la asociación con otras personas que ayudan a transmitir, como si de un comportamiento convencional se tratara, tanto las técnicas de realización del delito, como los valores para justificar su realización. La teoría de SUTHERLAND permitía explicar las causas de los *White Collar Crimes* afirmando que se trataba de un tipo de comportamiento que se aprende en las relaciones entre los hombres de negocios, tanto en relación con las técnicas de realización como de justificación, lo cual genera valores favorables para la realización de los comportamientos delictivos.

Por otro lado, la explicación de los *White Collar Crimes* también se ha ensayado desde las teorías críticas. Explica NEWBURN que apuntan a la inequidad del sistema social y la sociedad capitalista como criminógena y que alienta la realización de conductas delictivas. Esto, pues la sociedad capitalista y de mercado promueve valores individualistas antes que el bien común, estimula la desregulación de los mercados y hace hincapié en la importancia del beneficio y el éxito, antes que prácticas de tipo ético. A su vez, menciona NEWBURN que la perspectiva crítica también ha intentado explicar la criminalidad corporativa a partir de mencionar que ciertos aspectos estructurales, culturales y personales pueden contribuir a que se busquen soluciones a los problemas de las compañías recurriendo a actividades ilícitas¹⁶⁸.

Una aproximación que pretenda ser medianamente completa de las causas de la criminalidad tributaria debe vincular dos niveles diferentes. Un nivel individual en que se analice la decisión por parte de los contribuyentes de realizar acciones que pueden ser definidas de fraude tributario; y un aspecto estructural donde el objeto de análisis se relaciona con las circunstancias o el contexto en que se adoptan las decisiones de fraude tributario, que generalmente es un contexto empresarial. La perspectiva que puede ayudar a comprender estos dos niveles de análisis y que encuentra correspondencia con la información que se tiene disponible sobre la criminalidad tributaria es la que ofrecen GOTTFREDSON y HIRSCHI. Estos autores, partiendo de los aportes de la teoría del control, proponen una teoría general de la delincuencia que intenta dar respuesta a ¿por qué se cumple o respeta la ley? Así, se invierte la pregunta tradicional de la criminología etiológica que busca factores positivos que explican el delito, por la búsqueda de factores negativos. En adelante no se pregunta ¿por qué se delinque?, sino ¿por qué se respeta la ley?¹⁶⁹.

¹⁶⁸ NEWBURN. *Criminology*. 2007. p. 387.

¹⁶⁹ GOTTFREDSON/HIRSCHI. “Causes of White-Collar Crime”. *Criminology*. N°. 4. 1987. p. 949 y 950.

Para estos autores la explicación de la criminalidad debe partir de la diferencia entre delincuencia y delito¹⁷⁰. En relación con el delito, éste tendrá lugar cuando exista una oportunidad para su realización, lo que se explica a partir de la convergencia de una víctima o un objeto, la falta de vigilancia y un delincuente motivado¹⁷¹. En relación con la delincuencia, ésta se relaciona con la falta de autocontrol para cometer el delito y radica en la tendencia a considerar la conducta criminal como el medio para conseguir de forma más fácil aquello que se desea, a partir de una evaluación de costes y beneficios¹⁷². En consecuencia, la criminalidad tendría lugar a partir de la convergencia de un sujeto con bajo autocontrol y que concibe el delito como medio directo para el logro de objetivos más la oportunidad para su realización.

Se ha indicado que el bajo autocontrol está asociado con la consideración de la conducta delictiva como aquella que permite la consecución de forma más sencilla de ciertos objetivos, a partir de la evaluación de costes y beneficios. A su vez, esta predisposición a la conducta delictiva se relaciona también con la falta de vínculos sociales que eviten la realización de la conducta delictiva, aspecto éste en el que la información sobre la criminalidad tributaria puede resultar importante para apoyar la explicación que sobre la delincuencia ofrecen estos autores. La falta de vínculos sociales que se relacionan con la predisposición a la conducta delictiva se relaciona con dos aspectos, tal y como ha señalado la Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. El primero de ellos es la percepción consecuencialista del tributo y la falta de valores de solidaridad. En segundo lugar la percepción sobre el sistema tributario.

En relación con la percepción consecuencialista del tributo y la falta de valores de solidaridad, se indicaba que los ciudadanos consideran que la justificación de las obligaciones fiscales está relacionada con la utilidad que ello pueda reportar. Cabe recordar que un 53,9% de lo encuestados opinan que los tributos son necesarios para que el Estado pueda prestar servicios públicos, mientras que sólo una mínima parte, un 8,7%, relaciona los tributos con valores de solidaridad y redistribución de la riqueza¹⁷³. En consecuencia, una menor percepción de utilidad puede hacer perder la vinculación social y la creencia en

¹⁷⁰ “Esta teoría parte de la base de la distinción entre delitos como evento y criminalidad como una característica de las personas”. GOTTFREDSON/HIRSCHI. “Causes of White-Collar Crime”. *Criminology*. N.º. 4. 1987. p. 958.

¹⁷¹ Sobre la oportunidad y cómo esta influye en el delito, FELSON/CLARKE. “La ocasión hace al ladrón. Teoría práctica para la prevención del delito”. *Convivencia ciudadana, seguridad pública y urbanismo: diez textos fundamentales del panorama internacional*. 2008. p. 193 y ss. También es interesante la explicación sobre la teoría de las actividades rutinarias y de la prevención situacional en CID MOLINÉ/LARRAURI PIJOAN. *Teorías criminológicas*. 2001. p. 47 y ss.

¹⁷² CROALL. *Understanding white collar crime*. 2001. p. 82. CID MOLINÉ/LARRAURI PIJOAN. *Teorías criminológicas*. 2001. p. 179. GOTTFREDSON/HIRSCHI. “Causes of White-Collar Crime”. *Criminology*. N.º. 4. 1987. p. 959.

¹⁷³ Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS.

el cumplimiento de las obligaciones fiscales o, incluso, conducir a una justificación o neutralización del valor al respeto de la norma.

A partir de los datos relacionados con la percepción social del sistema tributario en España, hay elementos que parecen apuntar precisamente en la línea de una menor vinculación social con el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, como ya se ha indicado, a desarrollar “técnicas de neutralización” para justificar ciertas conductas de fraude. Como se recordará, las encuestas de opinión ofrecen resultados en que los ciudadanos consideran que, en términos de utilidad, no existe un equilibrio entre las obligaciones fiscales y lo que se recibe del Estado. Así, el Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio 2011 del CIS, muestra que un 53,8% de los encuestados considera que existe poco beneficio social por lo que se paga de impuestos al Estado, mientras que un 7,7% considera que no hay beneficio. Por el contrario, quienes opinan que existe beneficio del pago de impuestos resulta minoritario, tal como se ve en el estudio: un 29,7% considera el beneficio como “bastante” y sólo un 4,9% como “mucho”¹⁷⁴. Lo anterior queda corroborado cuando el Estudio de Opinión del CIS muestra que en España se opina mayoritariamente que se recibe del Estado menos de lo que se paga por impuestos¹⁷⁵. Finalmente, a lo anterior se debe sumar la idea de que en España existe un elevado fraude fiscal¹⁷⁶ y que el Estado hace relativamente poco para su control¹⁷⁷. De todo esto se deriva en la opinión pública la

¹⁷⁴ Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS.

¹⁷⁵ Un 59,1% considera que se recibe menos de lo que se paga. Sólo un 7,2% considera que se recibe más de lo que se paga. Un 28,2% considera que se recibe más o menos de lo que se paga. Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS.

¹⁷⁶ Así, es mayoritaria la opinión de que en España existe mucho o bastante fraude fiscal. Un 47,3% considera que en España existe mucho fraude y un 36,8% considera que hay bastante fraude. Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS. Esta opinión se confirma a través del informe Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010, en el que se indica que “constituyen minoría (el 38%) los que piensan que el grado de cumplimiento fiscal ha mejorado en la última década frente a quienes opinan lo contrario (el 51%)”. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N.º. 09/11. p. 32. En relación con la opinión sobre el fraude, los datos confirman la opinión de que existe un elevado nivel de fraude. Así, en el estudio mencionado se puede leer que “dos tercios de los encuestados (el 66%) piensan que el fraude ha aumentado frente a poco más de la cuarta parte (el 26%) que opina lo contrario”. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N.º. 09/11. p. 34.

¹⁷⁷ “La mayoría de la población encuestada en 2010 considera que la falta de honradez y conciencia cívica es la principal causa del fraude fiscal en nuestro país. Pero ésta no es la única razón por la que, en opinión de la ciudadanía, persiste el fraude. También la impunidad de los defraudadores y la presión fiscal excesiva o la ineficacia de la lucha contra el fraude, son también factores con gran influencia en la decisión de defraudar”. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N.º. 09/11. p. 40. Además, esta opinión se corrobora al ver que el más alto porcentaje de respuestas ante la pregunta de si la Administración hace muchos, bastantes, pocos o muy pocos esfuerzos para luchar contra el fraude fiscal es, con un 45,1%, que hace pocos esfuerzos. Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS. Debe sumarse a esto que la opinión pública considera que los políticos (19,2%), detrás de las empresas (19,6%) son los grandes responsables del fraude. A estos siguen como defraudadores según la opinión pública los “ricos y poderosos” (16,7%). Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS.

conciencia de injusticia del sistema tributario, pues un 82,8% cree que los impuestos no se cobran con justicia, y sólo un 10,7% cree que se cobran con justicia¹⁷⁸.

Así, la visión utilitaria de la fiscalidad y la idea de desequilibrio entre lo que se paga y se recibe, unido a la conciencia de injusticia del sistema y de poco control del fraude por parte del Estado, son elementos que pueden incidir en la falta de compromiso y creencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, cuando no en que sea ésta opinión argumento que pueda justificar las conductas de fraude¹⁷⁹. Ya indicaba TIPKE que “La renovación moral del contribuyente sólo será posible cuando la moral se introduzca de nuevo en las leyes tributarias y la justicia tributaria no quede como algo marginal. Un ordenamiento tributario moralmente renovado es algo distinto de un ordenamiento coactivo para la imposición de leyes que utilizan diversas varas de medir. Tras una renovación moral del ordenamiento tributario podría llevarse a cabo una labor de formación de la opinión pública que difundiera de nuevo el sentir de que una conducta moral generalizada de los ciudadanos sería buena para todos”¹⁸⁰.

De lo anterior se deriva que la visión utilitarista del tributo, sumada a la falta de conciencia sobre su valor como mecanismo de solidaridad, a la idea de una generalizada situación de fraude y de que los responsables de evitarlo no sólo no hacen lo suficiente sino que son a su vez grandes defraudadores, puede conducir a un menor valor en el cumplimiento de las normas tributarias y a ver el fraude como una conducta que está justificada dada la situación en que se percibe el sistema tributario¹⁸¹. A su vez, dado que gran parte de la criminalidad tributaria está relacionada con la actividad empresarial y que en todo delito de defraudación tributaria hay un elemento económico, no es difícil encontrar razón en la teoría criminológica que ahora se expone, la cual afirma que la delincuencia se asocia con la tendencia a considerar la conducta criminal como el medio para conseguir de forma más

¹⁷⁸ Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS.

¹⁷⁹ “Seis de cada diez entrevistados en 2010 (el 63%), manifiesta que no encuentra justificación alguna al fraude fiscal. Pero, un 37% de los ciudadanos justifica, de un modo u otro, la conducta defraudadora. No obstante, esta justificación tiende a basarse en un argumento autoexculpatorio: son las circunstancias las que obligan a defraudar para salir adelante (para el 28%), antes que en un argumento estructural: lo normal es evadir los impuestos (para el 9%)”. *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N.º. 09/11. p. 44.

¹⁸⁰ TIPKE. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. 2002. p. 123.

¹⁸¹ “En el caso de España, los datos obtenidos por la Unidad, bien a través de la encuesta realizada o de las reuniones con grupos de opinión, configuran una situación negativa respecto al factor de predisposición al fraude que aquí se analiza. El arraigo de imágenes, más o menos fundamentadas, tales como la de la existencia de un elevado nivel de fraude, de que éste se distribuye inequitativamente, de que el fraude se sitúa preferentemente en los grupos sociales antagónicos, de que la corrupción no permite disfrutar a los ciudadanos de los servicios públicos que podrían derivarse de los pagos que realizan, etc., sientan una base que tiende a consolidar el fraude en la sociedad a través del argumento exculpatorio del restablecimiento de la equidad”. *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 83.

fácil aquello que se desea, a partir de una evaluación de costes y beneficios¹⁸². Así, la predisposición a la criminalidad tributaria puede estar asociada al mantenimiento de ganancias o reducción de gastos de tipo económico. De hecho, en gran medida las diferentes tramas de defraudación, particularmente en casos de IVA, el fraude tiene el fin de ser un mecanismo de obtención de ganancias de forma más rápida y fácil¹⁸³.

Obviamente, la predisposición al fraude como medio de fines económicos no se limita a la actividad empresarial. En el nivel individual este puede presentarse cuando el individuo considera que el fraude se convierte en mecanismo para el mantenimiento de un nivel económico que el cumplimiento de sus obligaciones tributarias le haría perder. En este punto, no puede perderse de vista que en una proporción importante se considera que en España existe una carga fiscal alta, lo que puede convertirse en un elemento de juicio que puede llevar a los individuos a defraudar¹⁸⁴. Por ello, ante la percepción de la alta carga fiscal y la poca utilidad que se cree que reporta el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no debería extrañar que en algunas personas se asocie el fraude con una conducta útil para mantener un determinado nivel económico.

Además de la predisposición a la realización de la conducta delictiva, se indica por parte de GOTTFREDSON y HIRSCHI que debe existir la oportunidad para su realización. La existencia de oportunidades de fraude puede estar condicionada a factores de diverso tipo. Desde el tipo de contribuyente, el tipo de obligación de que se trate o el funcionamiento del sistema tributario. Así, en relación con el tipo de contribuyente, el mayor número de oportunidades puede estar condicionado al conocimiento que tengan para encontrar vías que disminuyan su carga tributaria. A su vez, la capacidad económica del contribuyente puede compensar la falta de conocimientos mediante el apoyo de expertos asesores tributarios y legales que le permiten buscar los mecanismos más idóneos para reducir la carga fiscal, en ocasiones sin miramiento en su adecuación legal.

¹⁸² “En segundo lugar, la comisión de estos delitos se localiza predominantemente en el desempeño de una actividad empresarial y al amparo de la propia mecánica de los impuestos como claramente lo demuestra el hecho de que de los procesos iniciados por delito fiscal entre el 50% y el 55% corresponda al IVA y en este impuesto se concentren las principales tramas organizadas de defraudación”. Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 8

¹⁸³ En este sentido, la Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude afirma que “En relación con el mundo empresarial, puede detectarse la existencia de fraudes motivados, casi exclusivamente, por la defensa del mantenimiento de la actividad empresarial, incluso en ausencia de beneficios. Estos fraudes suelen asociarse fundamentalmente con procesos de ingresos públicos (impuestos y cotizaciones), pero también pueden afectar a determinados ámbitos de gasto sobre todo en materia de subvenciones”. *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 85.

¹⁸⁴ El 54,5% de los encuestados cree que lo que se paga de impuestos en España es “mucho”, un 36,8% cree que es “regular” y sólo un 3,4% cree que es “poco”. Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal de julio de 2011 del CIS

Finalmente, y en relación con el tipo de contribuyente, debe realizarse una especial consideración a la empresa como posible multiplicador de oportunidades de fraude, siendo este el contexto estructural antes mencionado. En este punto, debe tenerse en cuenta que buena parte de los casos de criminalidad tributaria se realizan a nivel empresarial, lo que puede estar conectado con el incremento de oportunidades de defraudación y de impunidad que puede lograrse a través de complejas estructuras societarias. Uno de los elementos que tienen especial relevancia en la actividad empresarial es la difusión de responsabilidad que puede tener lugar en el mundo empresarial, con ocasión de la delegación de responsabilidades en varios niveles de la estructura jerárquica. A su vez, esta delegación de responsabilidad y de funciones está también vinculada con la falta de un conocimiento completo por parte de los sujetos que intervienen en el mundo empresarial de la relevancia de sus actos, pues éstos apenas forman una mínima parte de un conjunto más amplio de actos en los que participan diversas personas.

A su vez, en el ámbito empresarial las oportunidades no se reducen a la disolución de responsabilidades, lo que comporta problemas para la imputación de responsabilidad. La propia organización empresarial puede ser fuente de oportunidades a partir del aprovechamiento de estructuras societarias y empresariales para encubrir la responsabilidad de quienes tienen bajo su control y dominio las decisiones que pueden provocar la lesión de intereses sociales. Vinculado con la organización societaria, en el campo de la criminalidad tributaria ello resulta particularmente importante, pues no son pocas las ocasiones en que se localizan y radican sociedades en terceros países y sobre todo en “paraísos fiscales” a fin de que ello pueda brindar claras oportunidades para defraudar. A su vez, tampoco es extraño que se utilicen diversos esquemas societarios para ocultar y encubrir las tramas de criminalidad tributaria, como ocurre con la utilización de sociedades interpuestas. Finalmente, debe tenerse presente que dentro del mundo empresarial puede tener lugar en ocasiones una “cultura empresarial” en la que el seguimiento estricto de las obligaciones tributarias no sea una finalidad relevante.

En materia de tipos de obligaciones, puede existir un mayor nivel de oportunidad en aquellos tributos que no están sometidos a un control más riguroso por parte del Estado. Basta recordar, como antes se indicó, que el mayor nivel de fraude se relaciona con tributos que se tramitan bajo el régimen de autoliquidación, en los que la intervención de la AT no es necesaria para la liquidación y formación del crédito tributario a favor del Estado.

Finalmente, la transparencia, claridad y efectividad del sistema tributario, incluido el aspecto represivo, puede generar oportunidades de fraude. Así, la complejidad en el sistema de recaudación y de comprensión de sus normas por parte de los contribuyentes puede

incidir en la falta de un correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias¹⁸⁵. Adicionalmente, la claridad de las conductas sancionables por vía administrativa y penal, además de facilitar su conocimiento y con ello la posible motivación para su no realización, puede contribuir a su más clara comprensión y con ello a que se incremente su reproche y denuncia.

De lo dicho hasta el momento se pueden avanzar algunas conclusiones en materia de acciones político criminales que habrían de tomarse para enfrentar la criminalidad tributaria. Obviamente, la política criminal no se reduce a la política penal, con lo cual el tipo de medidas que pueden adoptarse en contra de la criminalidad tributaria no puede reducirse a modificaciones en la respuesta penal¹⁸⁶. El tipo de medidas político criminales debe responder a los dos niveles antes mencionados: a la explicación de tipo individual vinculada con las circunstancias que pueden influir en la predisposición de los individuos para realizar conductas de fraude fiscal; y a las circunstancias estructurales asociadas a que este tipo de conductas tienen lugar, generalmente, en el ámbito empresarial.

Desde el punto de vista individual, y teniendo en cuenta que uno de los factores relevantes en la explicación de la delincuencia pasa por la falta de autocontrol, las medidas a adoptar habrán de encaminarse a reforzar los vínculos del autor con la sociedad, de manera que ayuden a evitar la predisposición al fraude fiscal. Uno de los vínculos es la “creencia” en el deber de cumplir la ley. Consiste, como explican CID MOLINÉ y LARRAURI PIJOAN, en “la creencia en la validez moral de las normas y la obligación de respetarlas”¹⁸⁷. Esta creencia en el cumplimiento de la ley puede debilitarse, lo que influirá en justificar y neutralizar el valor que se deriva de la norma¹⁸⁸. Por ello, la política criminal debe encaminarse a reforzar

¹⁸⁵ “La relevancia de la oportunidad para las defraudaciones y los delitos de cuello blanco está empezándose a estudiar. Formas impositivas que sean fáciles de cumplir evitan la necesidad de amenazar a la gente con una pena. Los investigadores han demostrado que simplificar el pago en efectivo de cheques facilita las estafas. En Suecia se ha descubierto que la oportunidad de defraudar al Estado cuando se solicitan subsidios para vivienda se puede reducir conectando diferentes ordenadores con información sobre los ingresos declarados por la gente”. FELSON/CLARKE. “La ocasión hace al ladrón. Teoría práctica para la prevención del delito”. *Convivencia ciudadana, seguridad pública y urbanismo. Diez textos fundamentales del panorama internacional*. 2008. p. 206.

¹⁸⁶ Se entiende la política criminal como un conjunto de decisiones para responder a la delincuencia, que no se agotan en el recurso al Derecho penal. Así, ORTIZ DE URBINA GIMENO. “La referencia político-criminal en el Derecho penal contemporáneo. (¿Es el Derecho Penal la barrera infranqueable de la política criminal, o se orienta por ella?)”. *Estudios penales en recuerdo del profesor Ruiz Antón*. 2004. p. 869. CID MOLINÉ/LARRAURI PIJOAN. *Teorías criminológicas*. 2001. p. 30 y 31. SILVA SÁNCHEZ. “Reflexiones sobre las bases de la política criminal”. *Estudios de Derecho penal*. 2000. p. 190 y ss.

¹⁸⁷ CID MOLINÉ/LARRAURI PIJOAN. *Teorías criminológicas*. 2001. p. 182 y 183.

¹⁸⁸ Remitirse a las “técnicas de neutralización” en referencia con las teorías del control puede resultar polémico, pues HIRSCHI no sólo critica las teorías culturales dentro de las cuales tiene lugar la idea de “técnicas de neutralización”, sino también porque no considera que éstas sean un factor positivo de la delincuencia. Basta recordar que en opinión de HIRSCHI no se buscan factores positivos, sino que la pregunta es ¿por qué se respeta la ley? Sin embargo, como muestran CID MOLINÉ y LARRAURI PIJOAN, también dentro de la teoría del control puede hacerse referencia a las “técnicas de neutralización”. CID MOLINÉ/LARRAURI PIJOAN. *Teorías criminológicas*. 2001. p. 183 y 186.

ese vínculo del autor con la sociedad, a partir de robustecer la legitimidad del sistema tributario, legitimidad que, como antes se anotó, no parece ser especialmente alta en España.

En función de lo anterior, la búsqueda de legitimidad ha de comenzar porque el Estado sea responsable del manejo del gasto público. Así, políticas que sean vistas como despilfarro de los recursos públicos, escándalos de corrupción política, favorecimiento de los grandes defraudadores y un aumento de la presión fiscal que sea vista como injusto y que no se corresponda con la capacidad económica, pueden ser contraproducentes para que exista un adecuado margen de cumplimiento por parte de los ciudadanos de las obligaciones fiscales. A su vez, se debe trabajar por una más clara política tributaria asociada al ingreso. Se quiere indicar que la actividad de ingresos tributarios se desarrolle vinculada estrictamente a la capacidad económica, tal y como ordena el art. 31.1 CE. Por ello, que la carga fiscal sea vista como más pesada en relación con quienes tienen una menor capacidad económica no permitirá pronosticar un refuerzo en la creencia de cumplir con las obligaciones tributarias.

Otra tarea a nivel individual pasa por hacer más visible para los ciudadanos el beneficio que reporta el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de manera que bajo una visión utilitaria de la fiscalidad se vea recompensado el cumplimiento de las cargas fiscales. No obstante, resulta prioritario avanzar en el desarrollo de una visión solidarista de la tributación, la cual se conciba como un mecanismo político importante para el logro de fines constitucionalmente relevantes como la igualdad y equidad a través de servir como mecanismo de redistribución de la riqueza. Por ello, las primeras tareas de una política criminal dirigida a la evitación del fraude fiscal deben estar encaminadas a tareas de tipo educativo y de control de la actividad estatal, tanto asociada al ingreso como al gasto público.

También se ha de trabajar para que la evaluación de coste y beneficio que en algunos casos lleva a alentar la conducta de fraude se decante por una conducta respetuosa de las obligaciones fiscales. Para esto se debe mejorar y reforzar la eficacia de los sistemas de control del fraude fiscal, tanto a nivel administrativo como penal. Así, tarea importante en este campo es ampliar los recursos administrativos para el desarrollo de actividades de control e inspección tributaria por parte de la AT, así como agilizar la respuesta sancionatoria a los defraudadores.

Desde el punto de vista empresarial, se ha indicado que la criminalidad tributaria aprovecha las oportunidades que la complejidad empresarial puede ofrecer para la realización de conductas delictivas. Por ello, en este punto la política criminal debe encaminarse por reducir aquellos factores de oportunidad asociados al contexto empresarial, lo que puede estar vinculado al desarrollo y promoción de mecanismos de prevención situacional, en particular a través de modelos empresariales de autorregulación.

En el campo estrictamente penal, las tareas político criminales deben encaminarse a una más ágil respuesta por parte del sistema sancionador en la detección y sanción de los responsables, aumentando el riesgo de descubrimiento y sanción penal del fraude fiscal, incidiendo así en el análisis de coste y beneficio. En este sentido, se hace necesario mejorar la respuesta que puedan dar las agencias de control del fraude, incluido el sistema penal, ante las conductas que atentan o desconocen las obligaciones tributarias. En el campo penal esta efectividad debe dirigirse a una mayor celeridad en el trámite de los procesos penales, teniendo presente que existe una gran diferencia entre el número de denuncias presentadas y el número de procesos penales resueltos con ocasiones de tales denuncias¹⁸⁹.

En materia de Derecho penal sustantivo, la tarea debe estar dirigida a una más clara y precisa regulación de las conductas en contra de la Hacienda pública que permita una comprensión de las conductas penalmente relevantes, fomentando con ello su evitación y detección por terceras personas, con lo cual el manto de legalidad que generalmente las acompaña pueda diluirse y, eventualmente, ello contribuya a su más fácil detección, denuncia y reproche. Adicionalmente, se requiere que la legislación penal desarrolle una tipificación que permita abarcar la complejidad de este tipo de comportamientos. En esta medida, debería ser más distintiva, tratando de comprender que el contexto empresarial en que se desarrolla buena parte de la criminalidad tributaria involucra normalmente distintos sujetos, muchos de ellos ajenos a la obligación tributaria. Por otra parte, buena parte de las sentencias penales absolutorias en materia de criminalidad tributaria están asociadas con problemas de tipicidad. En este sentido, y anticipando una discusión que se abordará posteriormente, en el plano del injusto típico del delito de defraudación tributaria se han venido presentando fuertes debates en dos campos principales: uno es el de la delimitación de las conductas penalmente relevantes y otro es la imputación de responsabilidad a las personas vinculadas con la defraudación de cargas fiscales. Por ello, una tarea importante es la modificación del injusto típico del delito de defraudación tributaria, permitiendo una más clara delimitación de los comportamientos penalmente relevantes, así como de la imputación de responsabilidad a quienes participen en su realización.

¹⁸⁹ Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 57.

III EVALUACIÓN DE LA POLÍTICA CRIMINAL CONTRA EL FRAUDE FISCAL POR LOS INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO.

1. Análisis de los Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) de la política criminal contra el fraude fiscal.

Durante varios años y en diferentes publicaciones los Inspectores de Hacienda del Estado¹⁹⁰ se han manifestado en un sentido muy crítico con las directrices de política criminal que el Gobierno y el Legislador adoptan para prevenir y reprimir el fraude fiscal¹⁹¹. Así, han manifestado su inconformidad en relación con algunas de las reformas legales encaminadas a servir como instrumentos para la prevención y represión del fraude fiscal, a saber, las reformas al CP o a la LGT. A su vez, se han manifestado de forma crítica en relación con el funcionamiento que el Gobierno y las Directivas de Economía y Hacienda (tanto a nivel del Ministerio de Hacienda como de la Dirección de la Agencia Tributaria) han dado a la AEAT¹⁹².

A fin de ordenar las diferentes críticas, presentaremos primero aquellas que se relacionan con la forma de organización y funcionamiento de la AEAT. Posteriormente nos centraremos en las críticas dirigidas a las decisiones político criminales adoptadas por el Legislador en la prevención del fraude fiscal, particularmente en el diseño de la política criminal penal. La posibilidad de presentar críticas que van desde el diseño y organización de la AEAT hasta el programa de política criminal penal responde a que los IHE admiten que son muchas y muy diferentes las causas del fraude fiscal que permiten explicar el balance negativo en la lucha contra el fraude fiscal. Por ello, y coincidiendo con esto, las modificaciones necesarias para una adecuada prevención y represión del fraude fiscal no han de dirigirse exclusivamente al sistema penal.

2. Fraude fiscal. Causas y propuestas en materia organizativa para su prevención.

Los IHE reconocen, cosa que no ha cambiado en los últimos años, un balance muy negativo en la prevención y represión del fraude fiscal. Son ciertamente contundentes sus afirmaciones valorando muy negativamente la lucha contra el fraude fiscal, cuando afirman que “tenemos que reconocer, una vez más, que en el ámbito de la lucha contra el fraude

¹⁹⁰ En adelante IHE.

¹⁹¹ Los documentos que en lo sucesivo se mencionarán, se encuentran en la página web de los IHE. <http://www.inspectoresdehacienda.org/index.php/prensa/documentos2>

¹⁹² Agencia Española de Administración Tributaria. En adelante AEAT.

fiscal no sólo son escasos los logros sino que realmente el balance es claramente negativo”¹⁹³. Tal juicio se ha mantenido intacto durante los años siguientes, al punto de afirmar en 2008 que “A la Organización de Inspectores de Hacienda le gustaría poder afirmar que el resultado de dicho Plan de Prevención del Fraude Fiscal ha sido espectacular en sus resultados y que el Fraude Fiscal ha dejado de ser un problema en España. Lamentablemente, esto no ha sido así y las distintas encuestas de opinión de organismos como el Instituto de Estudios Fiscales o el CIS, así como la propia experiencia de los profesionales de la inspección, indican que el fraude fiscal en España sigue siendo una importante lacra para la sociedad”¹⁹⁴.

Incluso afirman que el Gobierno no ha reconocido abiertamente el problema que supone el fraude fiscal, lo cual acrecienta la falta de un resultado positivo. Dicen en este sentido que “Ningún Gobierno ha querido realizar hasta ahora un estudio en profundidad sobre la economía sumergida y el fraude fiscal existente en España. De esta forma, si no se reconoce el problema, no se tiene que justificar la falta de adopción de medidas para erradicar dicha lacra social”¹⁹⁵. Finalmente, indican que “Desde el congreso de la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado celebrado en Zaragoza en octubre de 2003, la situación de fracaso en la lucha contra el fraude fiscal ha sido una preocupación constante en el seno de nuestra Organización, elaborando multitud de documentos en los que se han analizado la situación existente, sus causas y las propuestas y medidas necesarias para corregirlo. La postura de denuncia de la situación ha sido mantenida por la Organización de Inspectores de Hacienda, independientemente del signo político del partido gobernante. Así, poníamos de manifiesto la situación de fracaso en el año 2003, denunciando planes que buscaban principalmente lograr un efecto mediático, y lo hemos vuelto a poner de manifiesto en los últimos años, con otro gobierno de signo diferente, ante la insuficiencia de las medidas adoptadas, tanto en el Plan de Prevención del Fraude como en la ley aprobada a tal efecto”¹⁹⁶.

Pues bien, al hilo de tan categórico juicio, los IHE han venido presentando algunas de las causas que pueden explicar esta situación¹⁹⁷. Primero se abordarán aquellas que se relacionan con el funcionamiento y organización de la AEAT.

¹⁹³ *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. Octubre de 2003. p. 1.

¹⁹⁴ *Los inspectores de hacienda ante la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. Noviembre de 2008. p. 4

¹⁹⁵ *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 9.

¹⁹⁶ *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 10.

¹⁹⁷ Entre las causas no se cuenta especialmente la situación de crisis económica. Es más, apuntan los IHE la disminución en la presentación de autoliquidaciones asociadas al Impuesto de Sociedades, no obstante una situación de crecimiento económico. “La Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) mostró ya el pasado septiembre su preocupación por la caída recaudatoria de los impuestos de sociedades y del Valor Añadido de forma inversa al crecimiento de las magnitudes objeto de gravamen: el beneficio empresarial de 2007 y el consumo en 2008. Los posteriores datos de recaudación correspondientes al mes de agosto fueron mucho peores de los que, en ningún caso, se podía esperar. La caída superior al 35%

A) *Causas asociadas a la organización y funcionamiento de la AEAT.*

Las causas a las que asocian los IHE el negativo resultado en la lucha contra el fraude fiscal se dirigen en primer lugar a la propia organización de la AEAT y, en segundo lugar, en la forma en que opera de cara al control y prevención del fraude fiscal. En lo que toca con el aspecto organizativo, se denuncia la “ausencia de voluntad política”¹⁹⁸ para luchar contra el fraude fiscal. La falta de voluntad política ha condicionado tanto la organización de la AEAT, como la forma en que desarrolla la función de control del fraude fiscal, lo que no permite un resultado positivo. En lo que se refiere a la organización, denuncian que en la AEAT “los continuos procesos de reorganización sólo han contribuido a una burocratización ineficiente, multiplicando los puestos de trabajo destinados a coordinar sin haber potenciando adecuadamente las funciones de represión del fraude, y sin habernos dotado de los suficientes instrumentos de apoyo que precisa una inspección moderna”¹⁹⁹. Además de la burocratización, denuncian la insuficiencia de personal dedicado a las labores de inspección y control del fraude fiscal, lo que conduce a los resultados insatisfactorios²⁰⁰.

Señalan que la falta de personal dedicado a las labores de inspección y control del fraude fiscal se pone de manifiesto al observar que, no obstante el incremento de personal de la AEAT, de un 76% entre 1992 a 2005 (lo que se traduce en una ampliación de personal de 15.550 en 1992 a 27.417 en 2005), el incremento de inspectores es apenas de un 22,5% (de 1.238 a 1.517) y de subinspectores de un 29% (de 1.750 a 2.272). Adicionalmente, apuntan, esta situación se ve agravada por la falta de personal auxiliar en las unidades y equipos de inspección, lo que obliga a los inspectores y subinspectores a dedicar parte de su tiempo a labores administrativas y meramente burocráticas antes que investigativas²⁰¹. En

en las autoliquidaciones de 2007 en el Impuesto de Sociedades es especialmente preocupante debido a que en ese ejercicio los beneficios empresariales crecieron un 15%, según la Central de Balances del Banco de España”. *Los inspectores de hacienda ante la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. Noviembre de 2008. p. 1.

¹⁹⁸ La afirmación según la cual no hay voluntad política para atacar el fraude fiscal ha sido repetida en múltiples ocasiones por los IHE, como se expone en los siguientes documentos: *Causas de la situación actual de la lucha contra el fraude fiscal*. Enero de 2004. p. 27. *Un modelo alternativo de lucha contra el fraude*. Octubre de 2004. p. 1. Es mas, resulta muy explícito que uno de los informes suscritos por la Organización de IHE se titule *Falta de voluntad política para luchar contra el fraude fiscal*. Junio de 2005.

¹⁹⁹ *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. Octubre de 2003. p. 6. Este juicio de los IHE se reitera en el año 2004, cuando afirman que “En los referidos documentos se hacían estudios pormenorizados de las insuficiencias organizativas de la AEAT en este ámbito, que hay que entender como reflejo de la ausencia de voluntad política antes señalada, y que se concretaban en aspectos tales como (...) cambios de organigramas inútiles para trabajar de acuerdo con unos métodos y procedimientos realmente eficaces”. *Un modelo alternativo de lucha contra el fraude*. Octubre de 2004. p. 1.

²⁰⁰ “Las carencias de medios personales tiene como consecuencia que no se puedan destinar los medios adecuados para luchar ni siquiera contra el fraude organizado. Así, existen investigaciones de mucha importancia paralizadas o ralentizadas ante la falta de inspectores y subinspectores que las lleven a cabo”. *Necesidad de medios humanos en la lucha contra el fraude fiscal*. Noviembre de 2005. p. 2.

²⁰¹ “En el trabajo que desarrollan los equipos de inspección hay que destacar, por un lado, la gran cantidad de tiempo que dedican inspectores y subinspectores a tareas administrativas y burocráticas, ante la falta de

consecuencia, la relación entre población y personal de la AEAT sitúa a España lejos de la media europea. En relación con este punto, señalaba en 2003 DÍAS YUBERO que la media de países como Alemania, Bélgica, Dinamarca, Francia, Holanda, Italia o Reino Unido se situaba en 508/1 (ratio población/personal de distintas administraciones tributarias para el año 1997), en tanto en España tal relación era de 1.343/1²⁰².

Todo lo anterior ha de contrastarse con el incremento en las necesidades de control e inspección que, por razón de la falta de personal adecuado, no pueden ser atendidas. En este sentido, ponen de manifiesto los IHE que el censo de grandes empresas se ha incrementado de 11.813 en 1997 a 26.939 en 2004, “y, sin embargo, el número de unidades dedicadas a su comprobación no se ha visto sustancialmente modificado. Cada año se realizan unas 2.000 inspecciones de este tipo de empresas, por lo que también resulta habitual que se agote el plazo de prescripción sin que hayan sido objeto de ninguna actuación inspectora”²⁰³. Sumado a lo anterior, los IHE denuncian que no es sólo la burocratización e inadecuada politización de que ha sido objeto la AEAT lo que contribuye al fracaso en la lucha contra el fraude fiscal²⁰⁴. A esto debe agregarse la insuficiencia de recursos técnicos para que los funcionarios puedan cumplir con una adecuada labor de control e inspección del fraude fiscal²⁰⁵.

Las falencias antes mencionadas no sólo generan inconvenientes graves en las tareas de control e inspección dirigidas a prevenir el fraude fiscal, sino que a juicio de los IHE incumplen las directrices del Plan de Modernización de la AEAT aprobado en 1998. Afirman que “se puede decir que ha existido un incumplimiento por parte de las autoridades de la AEAT en la dotación de medios para la Inspección prevista en el Plan de Modernización de la AEAT de 1998, a pesar de existir un mandato expreso del Congreso de los Diputados. Consecuencia de ello es que la Inspección de Hacienda esta trabajando

personal administrativo para llevarlas a cabo, en detrimento del tiempo que tendrían que dedicar a las tareas de comprobación e investigación”. *El anteproyecto de ley de medidas para prevención del fraude fiscal*. Enero de 2006. p. 2.

²⁰² DÍAZ YUBERO. “Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas”. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. N° 14. 2003. p. 24. Resulta interesante mencionar, tal y como expone VICENÇ NAVARRO, que entre los países miembros de la OCDE España es el que menos recursos de su PIB gasta en la recaudación de impuestos, sólo un 0,06% del PIB. Contrasta el caso de Suecia que invierte un 0,32% del PIB en recaudación de impuestos. NAVARRO. “Fraude fiscal y gasto público”. *El periódico*. Jueves 28 de agosto de 2008. También publicado en <http://www.vnavarro.org/?p=531>

²⁰³ *Necesidades de medios humanos en la lucha contra el fraude fiscal*. Noviembre de 2005. p. 5.

²⁰⁴ La crítica a la politización ha sido otra de las causas denunciadas por los IHE y que han contribuido a la inadecuada organización de la AEAT para la lucha contra el fraude fiscal. “En segundo lugar, el riesgo de politización, al que pueden haber contribuido algunos nombramientos controvertidos en los más altos niveles y la forma de provisión de determinados puestos de trabajo, pueden poner en peligro la necesaria profesionalidad e independencia de una organización crucial para la defensa de intereses públicos”. *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. Octubre de 2003. p. 6. También: *Un modelo alternativo de lucha contra el fraude*. Octubre de 2004. p. 1.

²⁰⁵ *Causas de la situación actual de la lucha contra el fraude fiscal*. Enero de 2004. p. 7.

actualmente, después de haber transcurrido más de cinco años desde la aprobación de dicho plan, prácticamente con los mismos medios de siempre, obsoletos para luchar eficazmente contra el fraude fiscal²⁰⁶.

En lo que toca con el funcionamiento de la AEAT, y particularmente en lo relativo a las tareas de inspección y control, los IHE han sido muy críticos poniendo de manifiesto que los programas y métodos de control y vigilancia, así como los criterios de evaluación de los mismos, son inadecuados para enfrentar los grandes casos de defraudación tributaria.

Apuntaban en el año 2003 que el número de comprobaciones efectuadas, así como el importe de las liquidaciones realizadas, jugaban un papel prioritario en los servicios de inspección²⁰⁷. Con este sistema de objetivos y de evaluación, señalan, lo que se logra son actividades “cosméticas, vacías e ineficaces y otras de simple comprobación, casi nunca de investigación, en relación con las pequeñas y medianas empresas y los contribuyentes que en mayor medida cumplen sus obligaciones tributarias, impidiendo abiertamente a la Inspección de Hacienda la persecución de las verdaderas tramas de fraude organizado y de economía sumergida²⁰⁸. Apuntan que las variables que se toman como prioritarias desvían la atención que debe prestarse a las más complejas formas de realización de fraude fiscal, como quiera que las actuaciones de los organismos de inspección “se limitan a verificar si lo declarado es correcto, sin poder dedicarnos a la investigación, necesaria para descubrir el auténtico fraude²⁰⁹. Así, la opinión de los IHE es que la investigación de las complejas tramas de fraude fiscal no puede estar orientada y evaluada en términos del número de inspecciones realizadas o del monto de la deuda liquidada²¹⁰. De otro lado, afirman, es posible lograr el número de inspecciones realizadas o la deuda líquida exigida, sin que necesariamente con ello se incida en los más complejos supuestos de defraudación

²⁰⁶ *Causas de la situación actual de la lucha contra el fraude fiscal*. Enero de 2004. p. 8 y 9.

²⁰⁷ *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. Octubre de 2003. p. 7

²⁰⁸ *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. Octubre de 2003 p. 9 y 10. *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 30.

²⁰⁹ *Falta de voluntad política para luchar contra el fraude fiscal*. Junio de 2005. p. 2. Críticamente con la política de objetivos, afirman los IHE que “Si efectivamente la deuda tributaria instruida en Actas – o investigada en expedientes susceptibles de denuncia al Ministerio Fiscal- fuera representativa de una acción eficaz contra el fraude fiscal entonces no sería lógico que cada año se descubriese más fraude y que la opinión pública, además, siguiera percibiendo que los niveles de fraude aumentan en lugar de disminuir”. *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. 2003. p. 11

²¹⁰ El cumplimiento de tales objetivos ha condicionado el ingreso mensual de los inspectores y subinspectores, lo que puede tener incidencia en la menor realización de tareas investigativas de las complejas tramas de fraude fiscal. “A los Inspectores y subinspectores nos obligan a efectuar ese número de comprobaciones, ya que de lo contrario una parte del sueldo mensual, en concepto de productividad, no se nos paga. En este sentido discrepamos totalmente con la dirección de la Agencia Tributaria, y así se lo hemos puesto de manifiesto”. *Falta de voluntad política para luchar contra el fraude fiscal*. Junio de 2005. p. 2.

tributaria, lo que pone en evidencia que tales objetivos y sus procesos de evaluación no tienen necesariamente incidencia frente a las situaciones de fraude fiscal²¹¹.

Finalmente, entre los problemas operativos de la AEAT se cuenta la falta de una adecuada coordinación entre todos aquellos funcionarios del Estado cuya función tiene incidencia en el control y la prevención del fraude fiscal. En este punto, la insuficiente coordinación entre los Departamentos de Gestión, Inspección, Recaudación y Aduanas. Esto genera negativas consecuencias para la prevención y el control de importantes y complejas tramas de defraudación tributaria²¹².

En síntesis, para los IHE la falta de voluntad política para luchar contra el fraude fiscal, concretada en la multiplicación de puestos de trabajo en las áreas directivas a través del sistema de libre designación²¹³, la falta de personal de inspección y subinspección así como de auxiliares, la falta de coordinación de la información sobre el fraude fiscal y, por último, una política inadecuada en el diseño de los objetivos de prevención y control del fraude fiscal así como en la forma de medición de los mismos están entre las más relevantes causas organizativas que inciden en los negativos resultados en la política de prevención y control del fraude fiscal.

²¹¹ Quizá sea por estas razones que, desde 2005, la deuda líquida se ha desestimado como criterio orientador de los objetivos de control y evaluación de la labor investigativa. Lo anterior, como se desprende de la Resolución de 7 de febrero de 2005, de la Dirección General de la AEAT por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 2005. “En el proceso de reestructuración del Plan de Objetivos de la Agencia, se establece una nueva formulación y medición del objetivo de control tributario, que pasa a definirse en términos de actuaciones realizadas en cada área, en sustitución del tradicional indicador de deuda liquidada, por considerarse que refleja mejor los esfuerzos y actividades desarrolladas por la Agencia en la lucha contra el fraude; no obstante, la deuda liquidada actuará como un elemento adicional de ponderación de los resultados”. BOE, N° 33, martes 8 de febrero de 1995. p. 4183. Uno de los inconvenientes que presentaba el monto de deuda liquidada como criterio de medición radica en que éste se puede cumplir sin que ello indique resultado alguno en materia de prevención o control del fraude fiscal. En este sentido, dicen los IHE que “si en la comprobación de un contribuyente se levanta un acta de millones de euros, es posible que quede cumplido el objetivo de toda una región, aunque el motivo del acta sea regularizar cuestiones de imputación temporal, que el contribuyente recuperará en los años siguientes”. *Causas de la situación actual de la lucha contra el fraude fiscal*. Enero. 2004. p. 24

²¹² En relación con ello, ver *Un modelo alternativo de lucha contra el fraude*. Octubre 22 de 2004. p. 1. Esta situación ya se denunciaba antes, como se puede ver en la siguiente afirmación: “la falta de coordinación entre los distintos órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda y la colaboración entre la Agencia Tributaria y otros órganos, especialmente con la Dirección General de Tributos”. *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. 2003. p. 6.

²¹³ *Causas de la situación actual de la lucha contra el fraude fiscal*. Enero, 2004. p. 25 y 26. Se dice a su vez que “En los últimos años estamos asistiendo a una imparable burocratización de la AEAT mientras se abandona a su suerte a quienes realizan actuaciones directas, que carecen de apoyo suficiente en su trabajo. La multiplicación de los puestos directivos provistos por el sistema de libre designación (que ya alcanza el 50% de los puestos) cuyo objeto, normalmente intangible, es la tramitación, coordinación, apoyo,... resulta inexplicable. Esta burocratización debe ser denunciada, pues hipoteca gravemente el futuro de las funciones que son propias de nuestra organización”. *Causas de la situación actual de la lucha contra el fraude fiscal*. Enero, 2004. p. 25.

B) *Propuestas asociadas a la organización y funcionamiento de la AEAT.*

A las causas de tipo organizativo y de funcionamiento que inciden en la falta de resultados positivos en el control y prevención del fraude fiscal, los IHE en los últimos años han propuesto algunas medidas encaminadas a su solución, comenzando por señalar la necesidad de realizar estudios sobre la situación del fraude fiscal en España, particularmente, en materia de economía sumergida²¹⁴. Como se indicaba, entre los problemas asociados a la organización y funcionamiento está la burocratización del personal que integra de la AEAT, así como la burocratización del trabajo de inspectores y subinspectores. En relación con este punto, las medidas propuestas parten de instar la aprobación del Estatuto Orgánico de la AEAT, que permitirá dotar de un marco jurídico con el cual pueda ser viable dar solución a algunos de los problemas organizativos y de personal antes mencionados, como quiera que éste permitiría garantizar “la máxima independencia a la hora de aplicar el sistema tributario”²¹⁵.

La independencia que reclaman los IHE, a conseguir a través de la aprobación del Estatuto Orgánico de la AEAT, procuraría evitar la burocratización que se ha denunciado. Por ello, una de las primeras consecuencias del Estatuto Orgánico sería que el Director de la AEAT fuera designado por el Parlamento²¹⁶. Íntimamente vinculado con ello, dicho marco jurídico deberá establecer el régimen jurídico de los funcionarios de la AEAT. En relación con este último aspecto, se critica que “el número de puestos de libre designación, en el caso de inspectores, sea del 50% de los puestos, y no se modifique dicha situación”²¹⁷. Con la aprobación del Estatuto Orgánico de la AEAT, los IHE buscan adicionalmente dar respuesta a una de las causas que inciden en la falta de un resultado positivo en la lucha contra el fraude fiscal. Se refieren a la falta de personal suficiente encargado de labores de investigación y control. Por ello, “En el Estatuto de la AEAT se han de regular los siguientes aspectos básicos del régimen jurídico de la Agencia: (...) Los medios humanos necesarios para luchar contra el fraude fiscal, adoptando las medidas necesarias de planificación de recursos humanos para incrementar los dedicados a dicha función”²¹⁸.

²¹⁴ *Los Inspectores de Hacienda ante la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. Noviembre de 2008. p. 3.

²¹⁵ *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 29. Esta demanda es posteriormente reiterada en el informe de los IHE titulado, *Los Inspectores de Hacienda ante la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. Noviembre de 2008. p. 8.

²¹⁶ En relación con la designación del Director de la AEAT, afirman lo siguiente: “Deberá ser designado por el Parlamento con una mayoría cualificada, fijándose un período de duración del cargo de cinco años. El Presidente de la AEAT tendrá atribuidas exclusivamente funciones de representación”. *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 29.

²¹⁷ *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 29.

²¹⁸ *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 29.

En relación con esto último, la previsión sobre el número de personas que hacen falta para atender la labor de investigación y control es de un incremento de más del 100%²¹⁹. Los IHE se han ocupado en uno de sus informes de la falta de personal de la AEAT. En éste ponían de manifiesto la insuficiencia en el número de inspectores y subinspectores. A modo de ejemplo, se mostraba que el número de empresas con facturación superior a 60 millones de euros superaba las 3000, de las que “apenas se podían comprobar unas 250 empresas, dado que estas empresas solamente pueden ser inspeccionadas por los Equipos de Oficina Nacional de Inspección (ONI), y solamente hay 67 equipos”²²⁰. El aumento del número de personas debe ir asociado a la creación de “100 unidades de investigación más, repartidas por todo el territorio nacional”²²¹.

Finalmente, y en relación con la estructura organizativa de la AEAT, se proponen las siguientes medidas: la creación de la “policía fiscal” dependiente de la AEAT²²², la creación de una Oficina Nacional Antifraude que, dependiente de la AEAT, integre “funcionarios de la Inspección de Hacienda, del Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y del Ministerio Fiscal”²²³.

En relación con este punto, acabaremos por mencionar otra de las propuestas de los IHE, antes de entrar a evaluar las modificaciones que habrían de realizarse en los procesos de inspección y control del fraude fiscal. Se trata, en último caso, de garantizar una formación

²¹⁹ *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 28.

²²⁰ *Necesidades de medios humanos en la lucha contra el fraude fiscal*. Noviembre de 2005. p. 5. En este informe se resalta la limitada composición de las ONI. Así, cada una de ellas está integrada por un jefe más dos inspectores, nueve subinspectores, cuatro agentes y dos auxiliares. A su vez, se afirma que la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, mediante la Orden de 13 de octubre de 2005, no da solución a este problema, como quiera que no ha implicado aumento alguno en el número de funcionarios. Así, puede leerse en la disposición adicional segunda lo siguiente: “La creación y funcionamiento de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes serán atendidos con los medios humanos y materiales existentes en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin que ello suponga incremento del gasto público”. ORDEN EHA/3230/2005, de 13 de octubre. BOE, número 250 de 19 de octubre de 2005. p. 34137.

²²¹ *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 31.

²²² *Los Inspectores de Hacienda ante la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. Noviembre de 2008. p. 5 y 6. Es esta una demanda que en muchas ocasiones han reclamando los IHE. Como ejemplo de ello, pueden leerse los siguientes documentos: *Reforma del código penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 9. *La reforma del delito fiscal en el código penal es positiva pero insuficiente para la lucha eficaz contra el fraude*. Enero de 2007. p. 2. *El plan de prevención del fraude fiscal*. Diciembre de 2004. p. 7. *El plan de prevención del fraude fiscal*. Diciembre de 2004. p. 7. *Un modelo alternativo de lucha contra el fraude*. Octubre de 2004. p. 3.

²²³ *Los Inspectores de Hacienda ante la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. Noviembre de 2008. p. 6. Esto ya se ponía de manifiesto, en los mismos términos, en el documento titulado *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre. 2007. p. 7. También en *Reforma del código penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 9.

específica de jueces y fiscales en materia fiscal, como condición “necesaria para abordar con garantías de éxito la investigación, descubrimiento y castigo del fraude fiscal”²²⁴.

En lo que a los objetivos y programas para el control del fraude fiscal, ya se ha dicho que los IHE han sido especialmente críticos, como quiera que en su opinión el diseño de los mismos así como los métodos de evaluación no garantizan el adecuado control de los casos de fraude fiscal. Por ello, entre sus propuestas está la modificación del diseño de los mismos. En este orden, plantean que los programas de control se realicen a través de “**combatir fraudes específicos y concretos**, ya sean de tipo sectorial o instrumental”²²⁵. A su vez, y definidas las tramas de fraude a las que se orientará la función de control, se habrán de definir qué “variables se han de utilizar para medir el trabajo de la Inspección y su calidad”²²⁶, como la estructura organizativa adecuada para atender eficazmente a dichos objetivos así como los medios necesarios para ello.

3. Fraude fiscal. Causas y propuestas en materia normativa para su prevención.

Como se indicó, los resultados insatisfactorios en la prevención y represión del fraude fiscal obedecen también a desaciertos de tipo normativo, particularmente en relación con el diseño de la respuesta normativa de la LGT y el CP. Nos ocuparemos a continuación de esto.

A) Causas normativas asociadas a los negativos resultados en la prevención y represión del fraude fiscal.

Las medidas normativas que se han adoptado para prevenir y reprimir el fraude fiscal, pasan por estructurar lo que podríamos llamar un *Sistema de Prevención del Fraude Fiscal*. Esta pretensión se ha materializado en la aprobación de una nueva LGT (Ley 58/2003) y la promulgación de un modelo penal de represión del fraude fiscal en 1977 que, a pesar de las sucesivas reformas, la última en el año 2010, se mantiene en líneas generales uniforme. En lo que se refiere a la LGT, los IHE han mostrado la inconformidad con algunas de sus normas, bien cuando estaban en fase de discusión en el proyecto de reforma²²⁷, bien

²²⁴ *Los Inspectores de Hacienda ante la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. Noviembre de 2008. p. 6. También, puede leerse sobre esta propuesta en *La reforma del delito fiscal en el código penal es positiva pero insuficiente para la lucha eficaz contra el fraude*. Enero de 2007. p. 3. *Un modelo alternativo de lucha contra el fraude*. Octubre de 2004. p. 4.

²²⁵ *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 31.

²²⁶ *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 31. En esta dirección se pronunciaban en los siguientes informes: *Un modelo alternativo de lucha contra el fraude*. Octubre de 2004. p. 5 y 6. *El plan de prevención del fraude fiscal*. Diciembre. 2004. p. 15.

²²⁷ “El Proyecto de la Ley General Tributaria, a pesar de incluir algunas mejoras normativas, nos merece una valoración negativa en aspectos fundamentales para una lucha más eficaz contra el fraude fiscal, como ya se ha expuesto en diversas ocasiones (por ejemplo, en las Jornadas Tributarias organizadas por APIFE en junio

cuando fueron aprobadas y pasaron a conformar la vigente Ley 58/2003. Algunas de las disposiciones de la LGT no sólo no ayudan al logro de una adecuada prevención y represión del fraude fiscal, sino que incluso pueden llegar a favorecer, en la expresión utilizada por los IHE, el fraude sofisticado²²⁸.

Las críticas se dirigen a la regulación del fraude de ley, actualmente denominado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, de las llamadas “actas de acuerdo”, de los procedimientos de inspección, de las infracciones tributarias y, finalmente, de la responsabilidad de subcontratistas o supuestos de realización de fraudes fiscales en el marco empresarial. A juicio de los IHE, la regulación que sobre estos aspectos se ha realizado desatiende sus opiniones y recomendaciones.

En lo que se refiere al régimen de los procedimientos de inspección, afirman que el mismo está destinado a regular las actuaciones de comprobación e investigación de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias formales. En estas condiciones, resulta muy difícil que se realicen actuaciones en caso de que se presente un incumplimiento de tales obligaciones formales. En otros términos, denuncian que el sistema de comprobación esté estrechamente vinculado al hecho del previo cumplimiento de obligaciones formales, lo cual genera un perjuicio en las labores de inspección en aquellos supuestos en que se da un incumplimiento. Ejemplo de esta situación se produce en aquellos supuestos en que los obligados tributarios, además de no presentar las declaraciones, no comparecen habiéndoseles requerido. En estos casos, dicen, “resulta muy difícil realizar las actuaciones, provocando con ello que los defraudadores más resistentes se aprovechen de la propia normativa tributaria para entorpecer, dilatar o impedir las actuaciones de la Administración”²²⁹.

Otra de las críticas radica en la regulación del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Esta es una de aquellas disposiciones que en nada contribuye a reprimir el fraude fiscal, particularmente aquél que es más sofisticado. En palabras de los IHE, la actual regulación implica que “El contribuyente con más conocimientos y recursos acude más frecuentemente al ‘torcimiento’ de la norma tributaria para conseguir sus fines, para defraudar, precisamente, cuantías más elevadas. Justamente este tipo de conductas, las más reprobables, queda sin castigo en la actual redacción de la Ley General Tributaria”²³⁰.

de 2003). Especialmente, la desdichada redacción de alguna norma podría favorecer modalidades del fraude fiscal sofisticado, el instrumentado mediante la utilización abusiva o fraudulenta de las normas, sirviéndose de la llamada ingeniería jurídica”. *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. Octubre de 2003. p. 14.

²²⁸ *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. Octubre de 2003. p. 14.

²²⁹ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005. p. 15.

²³⁰ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005. p. 16. En un sentido semejante se pronunciaban los IHE cuando afirmaban que “No nos cabe mucha duda de que los expertos en ingeniería

Otra queja es la regulación que hace de las llamadas “actas con acuerdo”. La realización de este tipo de actas, que fueron presentadas por la exposición de motivos como “una de las principales modificaciones que introduce la nueva Ley, como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario”, ha sido fuertemente criticada como quiera que se puede incluir la discusión de aspectos normativos, particularmente la interpretación y aplicación de las normas tributarias. Sobre esto, los IHE han afirmado que el debate en términos normativos no debe ser objeto de este tipo de actas, como quiera que la interpretación debe corresponder a los órganos encargados de tal efecto con “competencia para interpretarla de forma unitaria para toda la administración tributaria, y de acuerdo con mecanismos que garanticen tanto la seguridad jurídica, como la ausencia de una transacción arbitraria sobre los derechos de la Hacienda Pública”²³¹.

En lo que se refiere al régimen sancionador, la denuncia de los IHE se dirige a denunciar la falta de “efecto disuasorio” de las infracciones y sanciones de orden tributario. Afirman que el régimen sancionador deviene en un proceso de atenuación de las sanciones a imponer, con lo cual se reduce el riesgo que puede suponer la comisión de este tipo de comportamientos²³². Vinculada con el régimen sancionador está la crítica que el colectivo de IHE viene formulando a la solución de los supuestos de responsabilidad en casos de subcontratistas o de colectivos de empresas o sociedades. Denuncian que la actual regulación permite la exoneración de la responsabilidad de las empresas contratistas cuando quiera que el subcontratista obtenga un certificado positivo de la Administración Tributaria. Ahora bien, el punto está en que este certificado es obtenido por cualquier sociedad recién constituida y, más aun, “con ese certificado es posible incumplir, sin responsabilidad del contratista principal, durante doce meses”²³³. De lo anterior resulta el que sea imposible evitar la falta de responsabilidad de la empresa contratista y de la satisfacción de las deudas fiscales en caso de la insolvencia de la empresa subcontratista.

En el caso de la responsabilidad subsidiaria por razón de la “sucesión empresarial”, a juicio de los IHE, la regulación que sobre ésta se consagra en el art. 42.c de la LGT no es satisfactoria. Teniendo presente que la creación de nuevas sociedades se utiliza en ocasiones para eludir el pago de tributos, es necesario que la responsabilidad subsidiaria no se limite, como está previsto en el mencionado artículo, sólo a quienes sucedan en la

fiscal, cuando diseñen sus sofisticados fraudes, normalmente incorporando la simulación total o parcial de los negocios jurídicos diseñados, considerarán frente a la Administración que esas actuaciones son el resultado de un simple conflicto en la aplicación de la norma tributaria, invocando el artículo 15, de forma que no proceda la sanción ni por supuesto el reproche penal”. *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. Octubre de 2003. p. 15 y 16.

²³¹ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005. p. 16.

²³² *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005. p. 17.

²³³ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005. p. 17.

titularidad, ejercicio, explotación o actividad económica de la anterior sociedad. Así las cosas, la responsabilidad subsidiaria tendría que abarcar ámbitos más amplios que escapan a la actual regulación, como sería el caso de que las nuevas sociedades a través de las cuales se pretende eludir el pago de los tributos, “tengan una identidad sustancial de socios y actividad”²³⁴.

a) Causas normativas asociadas a la política criminal penal.

En las diferentes publicaciones de los IHE el análisis de la política criminal penal en materia de fraude fiscal ha constituido uno de los aspectos que más atención ha merecido. En este orden, se han encaminado tanto a señalar los inconvenientes de la regulación vigente como a proponer medidas para modificarlo. Parten de una muy dura crítica al sistema de represión penal y, particularmente, al delito de defraudación tributaria. En concepto de los IHE “se ha llamado la atención sobre la probada ineficacia que, por diferentes razones, presenta en la actualidad el delito fiscal. Se puede decir que el delito fiscal o de defraudación tributaria se ha convertido hoy en un adorno casi inoperante en nuestro sistema jurídico-tributario”²³⁵. Adicionalmente, se afirma que las diferentes iniciativas legislativas se han “limitado siempre a elevar la cuantía mínima de la cuota defraudada, con el objetivo de desatascar los Tribunales, eludiendo una reflexión más de fondo sobre las causas de esta situación negativa”²³⁶.

La afirmación anterior tiene por causa aspectos que escapan a la propia regulación penal en esta materia, como también a circunstancias directamente vinculadas con la vigente regulación del delito de defraudación tributaria. En relación con causas ajenas a la regulación penal destacan, además de la incidencia que en ello pueden tener las deficiencias organizativas de la AEAT, “la aparición de nuevas modalidades de fraude”²³⁷, la “lentitud de los procesos judiciales”²³⁸, “la falta de una formación penal suficiente en el ámbito tributario o la falta de una adecuada formación y sensibilidad fiscal en los órganos

²³⁴ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005. p. 17.

²³⁵ *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre de 2008. p. 4. Afirmación en este mismo orden, en: *Fraude, Corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 26. La reforma del delito fiscal en el Código penal es positiva pero insuficiente para la lucha eficaz contra el fraude. Enero de 2007. p. 1. *Reforma del Código penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 2. En relación con la política criminal penal, afirman también que “Hay que destacar el fracaso al que hemos llegado con el llamado delito fiscal. La aplicación del delito no está cumpliendo las finalidades disuasorias y sancionadoras previstas por el legislador”. *El plan de prevención del fraude fiscal*. Diciembre de 2004. p. 9

²³⁶ *El plan de prevención del fraude fiscal*. Diciembre de 2004. p. 9

²³⁷ *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre de 2008. p. 4.

²³⁸ *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre de 2008. p. 4.

judiciales”²³⁹ y, finalmente, la imposibilidad del sistema penal para tramitar todos los supuestos de delito fiscal que le son remitidos por la AEA²⁴⁰.

Inciendo en la regulación penal, denuncian el reducido plazo de prescripción previsto para el delito de defraudación tributaria, lo que dificulta, si se quiere aun más, la tarea de investigar los casos de fraude fiscal, sobre todo en aquellos supuestos que presentan una gran complejidad²⁴¹. En relación con el tema de la prescripción, se mostraban muy satisfechos los IHE con el aumento en el plazo que se establecía en el reciente proyecto reforma al CP para el delito de defraudación tributaria, mereciendo en consecuencia duras críticas el que finalmente tal modificación no se concretara en la legislación vigente. En este sentido, concluyen que “Respecto del segundo eje de la reforma, el aumento del plazo de prescripción, resulta evidente que la situación no es tan satisfactoria. Hay que tener presente que esta reforma suscitaba muchísimo rechazo, pero los Inspectores de Hacienda del Estado la consideran necesaria, especialmente en los casos más graves”²⁴².

Además de las causas antes anotadas, se cuentan otras asociadas directamente a la regulación penal. Entre ellas se mencionan “la ausencia de penas que supongan en la práctica la privación efectiva de libertad, la ausencia de una adecuada tipificación penal de las tramas de fraude o la dificultad de adoptar medidas de prisión preventiva de los inculcados”²⁴³. En lo que hace relación con el primer aspecto mencionado, esto es, la

²³⁹ *Fraude, Corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007. p. 26.

²⁴⁰ “Otra cuestión muy relevante y relacionada con la anterior es la masificación del delito fiscal. Es elevadísimo el número de ciudadanos que deja voluntariamente de ingresar 120.000 Euros en un año por un concepto fiscal, se detecte o no. En estas condiciones y partiendo del hecho de que el derecho penal es un “bisturí de precisión” y no un arma masiva, es evidente que existe un grave problema: los Tribunales de Justicia y, en general, el sistema penal, no pueden absorber todos los delitos fiscales que le remite la Agencia Tributaria. Esto ya suponía a 31/10/2006 (últimos datos disponibles) más de 4.678 millones de euros, sin garantías en deudas de origen tributario paradas en los Tribunales penales”. *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010. p. 2.

²⁴¹ “Es un hecho contrastado que el fraude fiscal reviste en nuestros días formas cada vez más complejas y sofisticadas caracterizadas por el abuso de formas y negocios jurídicos, la creación de complejas tramas de fraude a nivel internacional, la utilización abusiva de testaferros, el uso de paraísos fiscales, etc... Estas circunstancias provocan que las labores de comprobación e investigación desarrolladas habitualmente por los funcionarios de la Inspección de Hacienda se extiendan en el tiempo durante plazos cada vez mayores, lo que provoca, a su vez, que en el momento de detectarse los primeros indicios de la posible comisión de delitos contra la hacienda pública, el plazo de prescripción de tales delitos haya transcurrido”. *Reforma del Código penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 3. Recientemente, reiteraban que “En segundo término, que un delito muy complicado de investigar y probar tenga el plazo de prescripción más corto de todos los delitos públicos del Código Penal no es una situación satisfactoria desde el punto de vista de su efectividad como elemento de la lucha contra el fraude fiscal más grave”. *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010. p. 4.

²⁴² *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010. p. 7. Se insiste en el aumento del término de prescripción, como se puede ver en el actual el Proyecto de Ley Orgánica por el que se pretende modificar el Código penal en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A, proyectos de ley, Nº. 17-1, 7 de septiembre de 2012.

²⁴³ *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre de 2008. p. 4.

ausencia de penas que supongan la efectiva privación de libertad, el colectivo de IHE ha denunciado el que este delito suponga en general la imposición de penas que oscilan entre 1 y 2 años, lo que no implica generalmente el ingreso en prisión. Es por ello que el aumento de la pena de prisión a 5 años con ocasión de la LO 5/2010, “no tiene demasiado sentido, ya que sistemáticamente los Jueces están imponiendo penas entre 1 y 2 años que no conllevan, en la mayoría de los casos (ausencia de antecedentes penales), ingreso efectivo en prisión. Incluso, cuando no es así, tampoco se observan penas máximas de 4 años que indiquen una demanda social de penas superiores”²⁴⁴.

En cuando a la inadecuada tipificación del delito fiscal, habría que puntualizar que el reproche no se reduce únicamente al vigente delito de defraudación tributaria del art. 305, pues a su juicio la regulación penal vigente deja de sancionar conductas que no quedan comprendidas en este tipo penal pero que habrían de estar penalmente sancionadas. En otras palabras, la regulación penal presenta “lagunas de punibilidad” que no se deriva de una interpretación del tipo penal del art. 305, pues resultan de la falta de otros tipos penales que permitan abarcar la compleja realidad de la delincuencia tributaria. En concreto, la falta de sanción penal para diversas conductas que son realizadas por parte de personas que, no siendo deudoras tributarias, con su conducta ayudan en la realización de tramas de fraude fiscal altamente lesivas para los intereses de la Hacienda pública. Así, las propuestas en este punto se dirigen a la sanción penal de quienes, independiente de su responsabilidad como partícipes en el delito de defraudación tributaria, realicen conductas encaminadas a favorecer la realización de tramas de fraude fiscal.

Las razones antes mencionadas llevan a los IHE a concluir no sólo la “probada ineficacia” del sistema de represión penal, como ya se hizo mención, sino también a que en estas condiciones las diversas reformas que se han venido realizando en materia de represión penal nunca llegan “a buen puerto”²⁴⁵. En este orden, y sin adelantar las propuestas que en este punto se han formulado, vale la pena mencionar que los reparos a la legislación vigente transitan fundamentalmente por la falta de agravantes específicas en el caso del delito de defraudación tributaria, el reducido marco punitivo, la falta de sanciones privativas de otros derechos, la falta de otros delitos que den cobertura a comportamientos lesivos a la Hacienda pública y, adicionalmente, el reducido plazo de prescripción. Finalmente, rechazan el que esté previsto como excusa absolutoria la regularización tributaria, dada la gravedad del delito fiscal²⁴⁶.

²⁴⁴ *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010. p. 4.

²⁴⁵ *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010. p. 2.

²⁴⁶ *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre de 2008. p. 5.

B) *Propuestas normativas para la prevención del fraude fiscal. Ley General Tributaria.*

En lo que se refiere al régimen de los procedimientos de inspección y teniendo en cuenta la dificultad cuando se trata de obligados tributarios renuentes a comparecer y a cumplir con sus obligaciones formales, a juicio de los IHE se habrá de procurar una regulación que comprenda un régimen especial de actuación para el caso de cierto tipo de contribuyentes. Esta regulación habrá de comprender supuestos especiales de comprobación en los siguientes casos: personas o entidades que no estén localizadas o cuando éstas no comparecen reiteradamente a pesar de haber sido notificadas. Personas o entidades que “hayan utilizado testaferros, sociedades pantalla o entidades interpuestas”²⁴⁷. Finalmente, personas o entidades que figuren en tramas de defraudación.

Este régimen habrá de comportar, a juicio de los IHE, además de un registro en el que se consignarán las personas que hacen parte de esta situación especial, ciertas consecuencias relevantes. Entre ellas, la creación de un Registro de Contribuyentes en Situaciones Especiales en el que figurarán los contribuyentes respecto de los que se haya acordado su inclusión en el mismo, lo que supondrá que “se podrá aplicar valores de mercado a las operaciones que realizan, así como tratar de que tributen los verdaderos titulares, en el caso de testaferros o personas interpuestas (...) En el caso de entidades mercantiles, la inscripción de una entidad en dicho registro especial se inscribirá también en el correspondiente Registro Mercantil”²⁴⁸. En el caso de personas físicas, “la inscripción en dicho Registro Especial impedirá que dicha persona pueda actuar legalmente como representante legal de cualquier entidad”²⁴⁹.

En lo que se refiere al conflicto en la aplicación de la norma tributaria o, en términos tradicionales, el fraude de ley, la propuesta de los IHE está encaminada a que tales comportamientos se califiquen, bien como infracción tributaria, bien como delito²⁵⁰. En materia de las llamadas “actas con acuerdo”, los IHE han sostenido que este mecanismo debería ser suprimido. En lo que al régimen sancionador se refiere, y partiendo de la falta de efecto disuasorio, los IHE no plantean medidas concretas a realizar. No obstante, con fundamento en sus planteamientos, todo parece apuntar que habría de operar un mayor nivel de severidad en las sanciones a imponer en el régimen de infracciones y sanciones, a partir del cual se incremente el efecto disuasorio. Esto se infiere en la medida en que el reproche a la disminución de dicho efecto disuasorio parece producirse por razón del

²⁴⁷ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal.* Octubre de 2005. p. 15.

²⁴⁸ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal.* Octubre de 2005. p. 15.

²⁴⁹ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal.* Octubre de 2005. p. 15.

²⁵⁰ “Se propone volver a la denominación original (abuso en lugar de conflicto) y permitir que, en su caso, el abuso de la norma tributaria pueda ser constitutivo de infracción administrativa o de delito, como cualquier otra forma de incumplimiento tributario”. *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal.* Octubre de 2005. p. 16.

“abaratamiento sistemático de las sanciones tributarias”²⁵¹. Para los supuestos de la responsabilidad de las empresas subcontratistas, dado lo inconveniente de la regulación actual en la expedición de los llamados “certificados positivos de la Agencia Tributaria”, los IHE se decantan por la tesis de eliminar tales certificados, así como sus efectos²⁵².

Adicionalmente, los IHE abogan por ampliar el ámbito de la responsabilidad subsidiaria en casos de creación de nuevas sociedades, atendiendo al limitado ámbito de aplicación previsto en el vigente art. 42.c de la LGT. Es por ello que proponen que la responsabilidad subsidiaria abarque, además de los supuestos previstos en el mencionado artículo, los casos en que la nueva sociedad se constituya con identidad de socios y actividad económica²⁵³. Moviéndonos a su vez en la responsabilidad por realización de fraudes en el marco empresarial, se propone la posibilidad de responsabilizar a todas las empresas “en las que, por distintas causas, se ostente, directa o indirectamente, el control de las demás, o porque pertenezcan al mismo grupo de personas”²⁵⁴.

a) Propuestas normativas en el marco de la política criminal penal.

Las propuestas normativas en el ámbito penal se dirigen tanto a la modificación del tipo penal de defraudación tributaria²⁵⁵, como también a la creación de nuevos tipos penales dirigidos a sancionar conductas realizadas por los *extranei* y que están directamente relacionadas con el ofrecimiento de productos financieros destinados a defraudar a la Hacienda pública.

En relación con el delito de defraudación tributaria, las propuestas se dirigen en varias direcciones. En primer lugar, al aumento de la pena de prisión de 4 a 6 años para aquellos casos graves de delito fiscal²⁵⁶. Lo anterior, sin perjuicio de considerar que el incremento de pena no basta para garantizar la eficacia de la represión penal²⁵⁷. Vinculado con esto último está el incremento de la prescripción del delito de defraudación tributaria. En materia de

²⁵¹ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005. p. 16.

²⁵² “La modificación que se propone de este precepto, consistente en suprimir de la redacción actual todo lo relativo a los certificados y sus efectos, determinará que el contratista no pueda exonerarse de la responsabilidad, por lo que se asegurará con certeza de que los subcontratistas que de él dependen cumplan escrupulosamente sus obligaciones tributarias materiales y no sólo formales”. *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005. p. 17.

²⁵³ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005. p. 17.

²⁵⁴ *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005. p. 19.

²⁵⁵ “La Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado lleva años reclamando la reforma de la figura del delito fiscal como una pieza básica en la estrategia de prevención y lucha contra el fraude fiscal”. *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre 2008. p. 4.

²⁵⁶ Los IHE no especifican cuáles son esos casos “graves” de delito fiscal.

²⁵⁷ *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre 2008. p. 5. También, *Reforma del Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 3.

sanciones, se propone adicionalmente la “inhabilitación especial para actuar como administrador, apoderado, directivo o representante de cualesquiera entidades mercantiles durante el período de 6 meses a seis años”²⁵⁸. Sumado a lo anterior, se propone la eliminación de la excusa absolutoria prevista para el delito de defraudación tributaria, atendiendo a “la consideración social como delito muy grave del delito fiscal”, pasando a ser una atenuante.

Adicionalmente, se plantea la consagración de agravantes para aquellos supuestos que supongan una mayor dificultad para su descubrimiento. Se trata, en particular, de establecer como circunstancia agravante “la comisión del fraude fiscal mediante la utilización de países o territorios calificados como paraísos fiscales”²⁵⁹. A su vez, proponen también el aumento del límite mínimo establecido en el delito de defraudación tributaria o, en vez de ello, la consideración del delito como privado. Esto, con el propósito de que a la justicia penal lleguen exclusivamente aquellos supuestos más graves, atendiendo a la imposibilidad de la Administración de justicia penal para resolver todos los casos que actualmente se le remiten por la AEAT.

Finalmente, había sostenido el colectivo de IHE la consagración legal de la responsabilidad penal de las personas jurídicas²⁶⁰. Obviamente esta proposición, en la medida en que se ha satisfecho en la reciente modificación del CP por la LO 5/2010, no ha vuelto a ser mencionada.

En lo que se refiere a la creación de nuevas figuras delictivas, se ha propuesto que se tipifique como delito autónomo conductas de ofrecimiento de servicios financieros o instrumentos “que por su naturaleza y características tengan por objeto único o principal la ocultación a la Hacienda Pública de la información relativa a la obtención, tenencia, disfrute o titularidad de rentas o patrimonios sujetos a imposición por cualesquiera de los diferentes tributos estatales, Autonómicos o locales”²⁶¹ y en consecuencia sirvan como vehículo para la defraudación tributaria o a la obtención de devoluciones tributarias. En palabras de los IHE, se trata de “castigar la práctica de ciertas personas o entidades que, con ánimo de lucro, ofrecen en el mercado diferentes servicios o estructuras jurídicas específicas, a

²⁵⁸ *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre 2008. p. 5.

²⁵⁹ *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre 2008. p. 5. Mas recientemente y como justificación de esta agravante, han dicho los IHE que “Esta alternativa tiene, en opinión de Inspectores de Hacienda, una enorme coherencia desde un punto de vista de política criminal: si el delincuente utiliza medios que impiden la detección y sanción de su comportamiento delictivo, el Estado debe reaccionar aumentando la dureza de las penas”. *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010. p. 5.

²⁶⁰ Ejemplo de ello, en *Reforma del Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 3.

²⁶¹ *Reforma del Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 9.

sabiendas de que su único o primordial fin es el de ponerse al servicio de la defraudación tributaria”²⁶².

En la propuesta se prevé incluso que quienes sean autores de este delito responderán también según el grado de participación en el delito de defraudación tributaria. Así, puede leerse que “si la participación de las personas responsables de la comisión de dicho delito implicase al tiempo su responsabilidad en la eventual comisión de un delito contra la hacienda pública, nada impedirá que dichas personas respondan por dicho delito con arreglo a su grado de participación”²⁶³. Aspecto positivo es el poder sancionar en aquellos casos en que los deudores tributarios no puedan ser penalmente sancionados, por ejemplo, porque en el delito de defraudación tributaria no se alcance el mínimo de los 120.000 euros de cuota defraudada²⁶⁴.

IV CONCLUSIONES.

Se parte de un concepto amplio de criminalidad económica, dentro del cual la criminalidad tributaria es una de sus especies o tipologías delictivas. El uso de una consideración amplia no reducida al criterio jurídico del bien penalmente protegido, sino integrando consideraciones de tipo criminológico y procesal posibilita, además de un análisis de la legislación vigente, establecer criterios para la formulación de propuestas de orden político criminales, concretamente la modificación de la regulación penal del delito de defraudación tributaria.

Un concepto amplio de criminalidad tributaria, no limitado al criterio jurídico de la protección del bien jurídico Hacienda pública, se conforma a través de vincular la perspectiva criminológica y procesal. En relación con la perspectiva criminológica, se concreta a través de sus dos variantes: la referencia al tipo de autores que llevan a cabo la conducta típica y la referencia al tipo de conducta cometida y de las características de la misma. Desde la perspectiva procesal, este tipo de criminalidad se caracterizaría por tratarse de hechos de muy compleja instrucción y juzgamiento (piénsese, por ejemplo, en la investigación y el juzgamiento de delitos contra la Hacienda pública cuando en su *modus operandi* se vinculan actos que trascienden las fronteras de un país).

²⁶² *Reforma del Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 7 y 8.

²⁶³ *Reforma del Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 8.

²⁶⁴ “Esto permitiría perseguir estas actuaciones, aunque la defraudación de los “clientes” no sobrepase los límites del delito fiscal, o aunque los mismos no puedan ser encontrados o condenados (por ejemplo, porque regularicen su situación tributaria, de acuerdo con el art. 305.4 del Código Penal). La línea propuesta es similar a la tipificación del delito de blanqueo de capitales, que se ha probado como un instrumento esencial en la lucha contra la delincuencia económica y el tráfico de drogas”. *El delito fiscal como instrumento anti- fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010”. p. 6.

Del concepto amplio de criminalidad tributaria se pueden advertir características muy relevantes tanto para un análisis de la legislación vigente, como para una propuesta de reforma. En lo que a los autores se refiere, regularmente se trata de personas que operan con conocimientos técnicos especiales o, también, con la posibilidad de obtener dicho conocimiento a través de terceras personas, en particular asesores jurídicos o financieros. Adicionalmente, los autores de la criminalidad tributaria están generalmente ligados al cumplimiento de determinados roles sociales, generalmente empresariales, y vinculados por deberes institucionales. En relación con el tipo de comportamientos, éstos generalmente están caracterizados por la utilización de mecanismos fraudulentos, simulados y por el incumplimiento de deberes institucionalmente previstos en otros ámbitos jurídicos, concretamente en el Derecho tributario. A su vez, en una gran cantidad de supuestos las conductas de fraude tributario se realizan en desarrollo de ocupaciones legítimas o en el marco de organizaciones o personas jurídicas que realizan actividades legalmente reguladas. No cabe olvidar, desde la perspectiva criminológica, que este tipo de comportamientos tienen una apariencia de legalidad, lo cual, puede generar bajo reproche social. Lo anterior, sin perjuicio del alto daño social que producen. Finalmente, las características de este tipo de comportamientos y el ámbito social en que tienen lugar lleva consigo que sea muy complejo el proceso de imputación de responsabilidad, por tener lugar en el marco de empresas o personas jurídicas y con participación de diferentes tipos de personas, diluyéndose así la posibilidad de identificar a los responsables.

Desde el punto de vista procesal, a pesar del amplio número de denuncias presentadas, son relativamente pocos los procesos que terminan. Sin perjuicio de ello, la mayor parte de las sentencias son de tipo condenatorio, y las que son absolutorias lo son por problemas de prueba y de tipicidad.

Finalmente, la explicación de las causas de la criminalidad tributaria está asociada tanto a factores individuales como estructurales. En función de lo anterior, las propuestas de política criminal debían encontrar concreción tanto en programas ajenos al Derecho penal, como en otros asociados directamente con éste. En los programas ajenos al Derecho penal, se debe comenzar por una mayor transparencia de la actividad financiera de ingreso y gasto por parte del Estado, así como por avanzar en la realización de programas dirigidos a la ciudadanía en los cuales se mejore la creencia en el respeto de las obligaciones tributarias y en el importante valor que su cumplimiento tiene para el logro de fines constitucionales.

Se apuntó que las decisiones para la realización de comportamientos de fraude fiscal requieren de la existencia de oportunidades para llevar a cabo la conducta. Por ello, tanto a nivel individual, así como fundamentalmente a nivel estructural, se indicaba que era muy relevante indagar por mecanismos que desde la prevención situacional ayuden a disminuir la existencia de este tipo de oportunidades. Dicho esto, se proponían a nivel propiamente penal dos direcciones de trabajo. Por una parte, una más ágil respuesta por parte del

sistema sancionador en la detección y sanción de los responsables, lo que puede incidir en el aumento del riesgo de detección y sanción penal de los responsables del fraude fiscal, incidiendo en esta medida en el análisis de coste y beneficio.

En materia de Derecho penal sustantivo, se indicaban dos tipos de actuación. De un lado, se aboga por una más clara regulación de las conductas de fraude fiscal que permita una más clara comprensión de las conductas penalmente relevantes, fomentando así su evitación y que puedan ser fácilmente detectadas por terceras personas, reduciendo con ello el manto de legalidad que generalmente las acompaña y, eventualmente, ayudando a su más fácil detección, denuncia y reproche. Adicionalmente, se requiere que la legislación penal desarrolle una tipificación que permita abarcar la complejidad de este tipo de comportamientos, así como evitar los problemas que desde 1977 acompañan el modelo de regulación vigente, en particular en lo referido al comportamiento penalmente relevante y la responsabilidad de quienes participan de su realización.

PARTE II.
MODELO DE RESPUESTA PENAL ESPAÑOL A LA
CRIMINALIDAD TRIBUTARIA.

CAPÍTULO 1.
EVOLUCIÓN POLÍTICO CRIMINAL PENAL DEL DELITO DE
DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

I DESARROLLO DE LA LEGISLACIÓN PENAL ESPAÑOLA.

Analizar el desarrollo político criminal de la legislación penal en materia de criminalidad tributaria implica adoptar una posición sobre el sentido y límites de la política criminal. Cabe decir, en primer lugar, que no se consideran equivalentes política criminal y política penal, ya que las decisiones de aquella son más amplias que las de ésta²⁶⁵. Por ejemplo, las llamadas técnicas de prevención situacional son o pueden ser decisiones de política criminal, pero no necesariamente penales²⁶⁶. En consecuencia, decisiones asociadas a la prevención, reducción o represión del delito son decisiones de política criminal, aunque no se manifiesten en decisiones de política penal, ya que pueden no tener que ver nada con ésta. Esto lleva a adoptar un concepto amplio de política criminal²⁶⁷. Así, la política criminal penal sería aquella manifestación de la política criminal en sentido amplio, expresada en la configuración del Derecho penal. Igualmente, las decisiones sobre la configuración e interpretación del Derecho penal son decisiones político criminales, en la medida en que inciden en la forma como se enfrenta la criminalidad a través del Derecho penal²⁶⁸.

Sin perjuicio de partir de una consideración amplia de política criminal, pretendemos concentrarnos sólo en su manifestación penal. En particular, se abordará el desarrollo de la política criminal penal para la prevención y represión de la delincuencia tributaria en un tiempo de casi 200 años; en otros términos, la configuración del Derecho penal para prevenir y reprimir la delincuencia tributaria. Por esto, más allá de algunas consideraciones críticas, no formularemos en este capítulo cómo debería ser la política criminal penal para la prevención y represión de la delincuencia tributaria (es decir, una política criminal normativa). Sólo interesa, por el momento, analizar las características de la política criminal penal positiva para enfrentar la delincuencia tributaria y, más concretamente, la forma

²⁶⁵ ORTIZ DE URBINA GIMENO. “La referencia político-criminal en el Derecho penal contemporáneo. (¿Es el Derecho Penal la barrera infranqueable de la política criminal, o se orienta por ella?)”. *Estudios penal en recuerdo del profesor Ruiz Antón*. 2004. p. 869. SILVA SÁNCHEZ. “Reflexiones sobre las bases de la política criminal”. *Estudios de Derecho penal*. 2000. p. 190 y ss.

²⁶⁶ Sobre las técnicas de prevención situacional, FELSON/CLARKE. “La ocasión hace al ladrón. Teoría práctica para la prevención del delito”. *Convivencia ciudadana, seguridad pública y urbanismo. Diez textos fundamentales del panorama internacional*. 2008. p. 233.

²⁶⁷ Así, ORTIZ DE URBINA GIMENO. “La referencia político-criminal en el Derecho penal contemporáneo. (¿Es el Derecho Penal la barrera infranqueable de la política criminal, o se orienta por ella?)”. *Estudios penal en recuerdo del profesor Ruiz Antón*. 2004. p. 869 y 870.

²⁶⁸ “De este modo, conforme a la mayor parte de las definiciones de política criminal al uso, tanto la decisión sobre la conveniencia de la sistematización (el *si* de la sistematización) como la ulterior elaboración de los requisitos de la responsabilidad penal (el *cómo* se procede en la sistematización), son cuestiones político-criminales. Como todas las corrientes de derecho penal existentes a lo largo de los últimos dos siglos han tenido que pronunciarse sobre estos aspectos, al hacerlo han hecho política criminal”. ORTIZ DE URBINA GIMENO. “La referencia político-criminal en el Derecho penal contemporáneo. (¿Es el Derecho Penal la barrera infranqueable de la política criminal, o se orienta por ella?)”. *Estudios penal en recuerdo del profesor Ruiz Antón*. 2004. p. 865.

como se han modulado conforma dicha política criminal los elementos del tipo objetivo del delito de defraudación tributaria, concretamente la conducta típica y la autoría.

1. Desarrollo de la legislación penal para la protección de la Hacienda pública.

Antes de explicar las normas que se integran bajo los diferentes modelos de política criminal penal (“Modelo diferenciado de tipificación”, “Modelo unificado de tipificación” y “Modelo unificado-mixto”), es necesario explicar tal denominación. Se pretende resaltar las diferencias entre cada uno de estos modelos, en función de la conducta típica y el sujeto activo, lo que da como resultado los tres modelos antes mencionados. Mientras que en el Modelo diferenciado se distinguen múltiples conductas típicas y sujetos activos en el delito de defraudación tributaria, en los modelos unificados no se presenta tal pluralidad.

A) Modelo diferenciado de tipificación.

Las normas penales que integran este modelo tienen características singulares que contrastan con la regulación vigente en España, en particular en la forma de tipificación de los comportamientos defraudatorios. Las legislaciones de 1830 y 1852 se ocupan casuísticamente de describir diversas modalidades de comisión, separando además la forma activa de la omisiva. Por su parte, la legislación de 1822 diferencia entre los atentados a la Hacienda antes de la determinación del tributo y la defraudación con posterioridad a su realización. Finalmente, la cobertura típica de este modelo, particularmente la regulación de 1830, parece distinguir en función de si el objeto sobre el que recae la tributación es lícito o ilícito²⁶⁹. En materia de autoría también hay diferencias con la legislación vigente. Si bien los tipos penales que se integran dentro de este modelo son delitos especiales propios, como el art 305 CP, es llamativo que en la legislación de 1822 y 1830 la participación de terceros se regula a través de modalidades típicas independientes, dando lugar a tipos penales diferentes. Finalmente, y con la excepción del CP de 1822, la regulación de 1830 y 1852 se realiza fuera del CP, es decir en una ley especial y conjuntamente con el delito de contrabando, lo que es otra diferencia importante con el modelo vigente de tipificación.

Las diferencias en la conducta típica, la autoría y la ubicación fuera del Código penal (con la excepción del CP de 1822) permiten separar las normas que integran el Modelo diferenciado de las normas de 1870 y 1977, las que por sus características darán lugar a los otros dos modelos de tipificación.

²⁶⁹ Es más, la Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda de 1830 prescribe en su art. 134.1 que “Los procedimientos judiciales sobre delitos de contrabando y defraudación tendrán lugar: 1. En toda aprehensión de efectos de contrabando y en las de los géneros de lícito comercio por defraudación de las Rentas generales o de Aduanas”.

a) El Código penal de 1822

La primera regulación penal en España de los comportamientos de defraudación de tributos se encuentra en el CP de 1822. En la Parte Primera, “De los delitos contra la sociedad”, Título VIII, se regulaba en los arts. 573, 574 y 575, bajo la rúbrica “De los que rehúsan al Estado los servicios que le deben”, los delitos llamados a sancionar el incumplimiento a los deberes tributarios.

“Artículo. 573. El que contraviniendo a la obligación que todos los españoles, sin distinción alguna, tienen de contribuir para las necesidades del Estado en proporción de sus haberes, se negare a pagar la cuota que en el reparto de contribuciones públicas le hubiese tocado, después de apurados todos los trámites legales para rectificarla, o no queriendo usar de ellos, sufrirá el recargo de la mitad mas de dicha cuota por vía de multa, y será apremiado a satisfacer una y otra cantidad.

Artículo. 574. El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado u ocultado para disminuir aquella.

Artículo. 575. Si contribuyeren al fraude con declaraciones falsas algunos testigos o peritos nombrados para la tasación de bienes, valuación de utilidades, o reparto de la contribución, sufrirán todos ellos mancomunadamente otra multa igual a la prescrita en el artículo anterior; sin perjuicio de la pena en que incurran por su falsedad”.

El contexto político de esta regulación está en la Constitución de 1812, que presenta importantes normas relacionadas con los tributos. El texto constitucional consagra los principios de capacidad contributiva e igualdad (arts. 8 y 339)²⁷⁰, así como el principio de legalidad en materia tributaria, pues el art. 338 establece que serán las Cortes las que anualmente fijen las contribuciones que, en función de su capacidad, habrán de pagarse²⁷¹. El reconocimiento de los principios de capacidad contributiva, igualdad y de legalidad en materia tributaria puede entenderse como expresión, en términos de AYALA GÓMEZ, de “una nueva concepción política del tributo”²⁷², que supone un tránsito en la forma de entender la relación del Estado con el Contribuyente, que gradualmente deja de concebirse como relación de poder, en razón de la consolidación de la idea del Estado de Derecho²⁷³.

²⁷⁰ “Artículo 8. También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”. “Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”.

²⁷¹ “Artículo 338. Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones”.

²⁷² AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 29. VELASCO CANO. “El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código penal”. *El delito fiscal*. 2009. p. 83.

²⁷³ “Ciertamente, el principio de legalidad ha supuesto la gran revolución que el último siglo ha aportado en materia jurídica, pues es uno de los aspectos claves en la consolidación del Estado de Derecho. (...) Ello ha permitido que la relación de la Administración y los contribuyentes pase de una mera relación de poder, es decir, no sujeta a normas jurídicas –al menos de forma sistemática–, a una relación regida por el Derecho”. MÁLVAREZ PASCUAL. “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho”. *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. 2001. p. 378. Sin embargo, la relación entre Estado y Contribuyente desde la perspectiva de una relación de poder sobrevivirá en el siglo

El compromiso asumido en la Constitución de 1812 en el reconocimiento de los principios mencionados supone la adopción de un modelo político liberal.

La regulación penal vigente en dicho contexto se destaca por diferenciar la sanción penal en función de las diversas posibilidades de comportamiento que pueden poner en riesgo el cumplimiento de los deberes tributarios. Esta regulación comprende el comportamiento que contraviene las obligaciones fiscales después de la liquidación del tributo, antes de la liquidación e, incluso, sanciona la participación de quienes cooperen en la realización de este último comportamiento. La sanción de estos comportamientos tiene lugar sólo cuando se realicen dolosamente.

El art. 573 establece un delito de omisión propia a través del cual se sanciona al deudor tributario por la negativa al pago de sus obligaciones tributarias²⁷⁴. El comportamiento típico en esta modalidad está concretado en el no pago de la cuota tributaria una vez determinada. Más aún, del tenor de la norma se desprende que debe estar perfectamente definido el monto del tributo, en la medida en que la aplicación del tipo exige que se hubieren agotado todos los trámites para rectificarla. A su vez, el tipo no hace mención a conducta defraudatoria alguna, a diferencia del tipo del art. 574, siendo suficiente la simple omisión del pago. Además de ser un delito de omisión propia o pura, es un delito especial, debido a que la negativa al pago sólo puede ser posible en quienes tienen el deber de realizarlo.

AYALA GÓMEZ, refiriéndose a este tipo penal, afirma que se es un delito de resultado, pues no basta la omisión, al requerirse además el no ingreso de la cuota²⁷⁵. No se considera correcta esta afirmación, pues se cree que la tipificación se corresponde con la tradicional estructura de los delitos de omisión pura. Es decir, basta el incumplimiento del comportamiento ordenado o mandado sin consideración a resultado alguno²⁷⁶. Es más, se trata de un típico supuesto de omisión pura en el que no establece medios determinados de realización, por lo que el injusto típico se satisface con el incumplimiento del deber. El argumento con el que se pretende apoyar la existencia de un resultado, como es el que se deje de ingresar la cuota correspondiente, no deja de ser otra forma de aludir a la omisión

XIX, sobre todo, con fundamento en la doctrina alemana del Derecho público. En este sentido, RODRÍGUEZ BEREJO. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *REDF*. N°. 125. 2005. p. 16.

²⁷⁴ A juicio de NOREÑA SALTO, este delito sancionaba un caso de desobediencia o resistencia referida al pago de tributos. NOREÑA SALTO. *El delito fiscal*. 1983. p. 105 y ss.

²⁷⁵ “Tal negativa causaba un resultado preciso: el consistente en dejar de ingresar la cuota debida y, por ello, la pena señalada era el múltiplo de la referida cuota que –se entiende– estaba prefijada anteriormente”. AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 31.

²⁷⁶ Entendiendo por resultado una “consecuencia de lesión o de puesta en peligro separada espacial y temporalmente de la acción del autor”. ROXIN. *Derecho penal. Parte general*. Tomo I. 1997. p. 328.

que el tipo castiga. Finalmente, cabe resaltar que el supuesto del art. 573 no exige cuantía alguna a partir de la cual se sancione la negativa o incumplimiento del pago del tributo. En consecuencia, cualquiera sea el monto del tributo no satisfecho, puede dar lugar al delito.

El tipo del art. 574 difiere en algunos aspectos del art. 573. Por una parte, que no se está ante un supuesto omisivo, pues sanciona la realización de una acción y no la omisión. Se trata, por otra parte, de un delito de conducta alternativa a través de “ocultar” o “disminuir” los bienes, rentas o utilidades. Adicionalmente, esta modalidad tendría lugar en lo que se denominaría actualmente como fase de liquidación. Así, las conductas de ocultación o disminución buscan evitar la correcta estimación de la cuota que habrá de pagar el deudor tributario. En cuanto al sujeto activo, está limitado sólo a los deudores tributarios, con lo cual se trata de un delito especial propio, pues sanciona a quienes ocultan o disminuyen “sus bienes, rentas o utilidades”. Además, ello se confirma, ya que existe una disposición adicional, el art. 575, dirigida a sancionar la conducta de quienes, no siendo deudores, contribuyen a la realización de actos de fraude.

Finalmente, en materia de sanción penal el CP de 1822 imponía en estos casos la pena de multa. A su vez, resulta interesante observar que la valoración, y en consecuencia la gravedad de la sanción, difería en los supuestos del delito de omisión propia y en el de acción. En tanto la sanción en los supuestos omisivos era el pago de la cuota impagada más la mitad de su valor correspondiente como multa, en el caso del delito activo la sanción obligaba al pago de la cuota tributaria más otra cantidad equivalente al valor ocultado o disminuido.

En síntesis, cabe resaltar de este modelo de tipificación penal las siguientes notas: se sancionaba de forma independiente, y con diferente pena, los casos de comportamientos omisivos correspondientes al no pago de la cuota de los supuestos activos concretados en dos modalidades alternativas de comportamiento: la ocultación o la disminución de los bienes, rentas o utilidades. A su vez, la regulación penal da cobertura tanto a los casos en que la deuda tributaria no ha sido determinada, lo que podríamos llamar fase de liquidación del tributo, como también a la fase de recaudación. Finalmente, y en lo que al sujeto activo se refiere, prescribe comportamientos típicos tanto para el deudor tributario, a través de delitos especiales propios, como un delito común dirigido a todos aquellos que participen en las conductas lesivas a la Hacienda pública.

b) Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830.

La promulgación de la Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830 está marcada por un contexto económico y político de corte absolutista, con

la supresión de la Constitución de 1812, del CP de 1822, y de medidas de reforma financiera también de corte absolutista²⁷⁷. El contexto económico, por su parte, se corresponde con una situación de crisis económica agravada por un generalizado fraude fiscal²⁷⁸. En estas condiciones, y bajo el auspicio del Ministro Luis López Ballesteros tendrá lugar la aprobación de la Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830, que regula conjuntamente los delitos de fraude de impuestos y de contrabando (art. 1). Adicionalmente se ocupa de los comportamientos de cómplices o empleados de la Real Hacienda en tales delitos, así como conductas asociadas a los delitos de contrabando o defraudación, como son los de empleo de violencia contra autoridades o funcionarios públicos que persigan el contrabando (art. 1.5.) y la falsificación de documentos públicos o privados y marcas o sellos para cometer encubrir los delitos de defraudación o contrabando (art. 1.6.). También se regulan los procedimientos y autoridades competentes para conocer la investigación y juzgamiento de estos delitos²⁷⁹.

La regulación de los comportamientos de fraude tributario está recogida en el Título Primero “De los delitos contra la Real Hacienda a que es aplicable esta ley y su calificación”, arts. 11 a 14. Cada uno de ellos se ocupa de diferentes tipos de contribuciones, concretando a su vez los medios de comisión. El art. 11 se ocupa de derechos de aduana o rentas generales por géneros extranjeros o coloniales, el art. 12 de la defraudación de los géneros, frutos y efectos del Reino que estén sujetos al pago de rentas provinciales, derechos de puertas u otro cualquier impuesto, el art. 13 se refiere a toda especie de contribución cuya cuota se gradúa en función de la calidad y cantidad del género que causa el derecho y, finalmente el art. 14 hace referencia a las contribuciones directas.

Art. 11. Se incurre en el delito de defraudación contra mi Real Hacienda en las rentas generales o de Aduanas:

1. Por la introducción en el territorio español de géneros extranjeros o coloniales, sin haber hecho el portador su declaración en la primera aduana de entrada al punto más inmediato de la frontera de mar o

²⁷⁷ “La Ley penal sobre los delitos contra la Real Hacienda del 3 de mayo de 1830 inaugura la legislación de la España contemporánea sobre las infracciones tributarias y su correspondiente sanción penal. Se trataba de una medida concurrente con aquellas otras disposiciones políticas y administrativas acordadas desde 1824, tendentes a ‘consolidar el arreglo’ de la Hacienda y a ‘asegurar el cumplimiento de todas las obligaciones del Estado con el menor gravamen posible’ de los pueblos, que estaban dando lugar a la *restauración* de la Hacienda absolutista, tal y como se contemplaba, con un cierto optimismo, a la altura de 1829 y principios de 1830”. VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 136.

²⁷⁸ Hay quienes hablan de una situación de riesgo de quiebra en el Estado. Así, AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 37. VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 138.

²⁷⁹ Es una ley muy extensa, 207 artículos, en los que no sólo se refiere a las conductas típicas, sino también a la jurisdicción competente para investigarlos y juzgarlos. Sobre ésta, VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 139.

de tierra por donde se hayan introducido, proveyéndose en aquella oficina de las guías correspondientes para su circulación en el interior.

2. Por la conducción en territorio español de todo género extranjero o colonial sin justificarse su legítima introducción con las guías correspondientes de que deberá ir provisto el conductor; y asimismo con los sellos o marchamos de la Real Aduana, siendo los géneros de las clases en que, según instrucciones, se deberán poder estos signos en ellos mismos o en los fardos y cajones en que se contengan. O si, aun cuando se lleven estos documentos y los géneros estén sellados o marchamados se hallaren fuera del tránsito que estuviere marcado en ellos para la conducción de los géneros. Y si, no estando designado el tránsito se hiciera la conducción por caminos que no dirijan vía recta al destino que esté prefijado en las mismas guías.

3. Por la detentación en almacén o tienda, sea a puerta cerrada o abierta, de géneros extranjeros o coloniales, aun cuando sean en retazos o pequeñas porciones, sin que el tenedor acredite su legítima procedencia en la forma prescrita en los reglamentos de Aduanas.

4. Por la detentación asimismo de los géneros extranjeros o coloniales en cualquiera casa particular, siempre que estando en piezas, en fardos o en bultos enteros, no tengan los sellos y marchamos de las Reales Aduanas. Y si excediendo la cantidad de géneros hallados en esta forma de la que por los reglamentos no permita poseer sin otros requisitos para el consumo doméstico, no justificare además el poseedor la legítima tenencia de ellos con los documentos prevenidos en los mismos reglamentos.

5. Por la exportación de géneros y frutos del reino, sujetos al pago de derechos en las Aduanas de salida y sin haberlos satisfecho íntegramente, y por la tentativa del mismo delitos justificada por la aprehensión de estos efectos dentro de la zona determinada por los reglamentos de Aduana, sin que sus portadores o detentadores tengan las guías competentes para legitimar el transporte o la detentación.

Art. 12. Con respecto a los géneros, frutos y efectos del Reino sujetos al pago de rentas provinciales, derechos de puertas u otro cualquiera impuesto, se incurre en delito de defraudación:

1. Por la introducción en los pueblos donde se hallen establecidos los derechos de puertas sin hacer la declaración y adeudar el correspondiente derecho en las oficinas de entrada.

2. Por su conducción hacia los mismos pueblos dentro del radio que esté marcado por distintas vías de las que estén prevenidas en los reglamentos expedidos al efecto, o bien en menor cantidad de la que éstos prefijen o finalmente con violación de cualquiera otro requisito que en ellos se halle determinado.

3. Por omitirse en los pueblos no sujetos a los derechos de puertas, las declaraciones a la autoridad u oficina competente, y el adeudo de derechos en la forma que las circunstancias respectivas de cada ramo tengan establecida y siempre que en el transporte de esos mismos efectos se dejen de cumplir las formalidades o no se acompañen los documentos que aquella halla prescrito.

Art. 13. En toda especie de contribución cuya cuota se haya de graduar por la manifestación que haga el contribuyente de la cantidad y calidad del género que causa el derecho, se incurrirá en el delito de defraudación:

1. Si el portador manifestare un género de especie sujeto a un derecho inferior al que realmente lleva.

2. Si en géneros de una misma especie, sujetos a graduación de derecho diferente según su calidad, manifieste ser la que conduce de grado inferior al que realmente tenga y la diferencia pase de ocho por ciento.

3. Si en la cantidad efectiva de géneros y la que se declaró para adeudar el derecho hubiere un exceso a favor de aquella de más del tres por ciento.

Art. 14. En cuanto a las contribuciones directas se incurre en defraudación:

1. Por omitir la declaración que deba hacerse para la exacción a la autoridad u oficina a donde corresponda.

2. Por cualquier falsedad que se cometa en la declaración que se de para la graduación del derecho.

3. Por la ocultación del contrato, sucesión, posesión u otro acto que cause derecho.

4. Por cualquier simulación que se haga en los documentos justificativos de estos actos.

5. Por toda especie de violación a las reglas administrativas establecidas en las instrucciones que tenga tendencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente deba pagarse por razón de la contribución directa.

Se realiza una descripción casuista en función de las modalidades de comisión, los diferentes tipos de contribuciones y los sujetos²⁸⁰. No obstante el casuismo, la posible existencia de “lagunas de punibilidad” producto de esta forma de tipificación se evita apelando a enunciados que dejan mucho que desear en términos de taxatividad y de cumplimiento del principio de legalidad. Así, el art. 12.2. indica “o finalmente con violación de *cualquiera otro requisito que en ellos se halle determinado*” (cursiva añadida), y el art. 14.5, “*Por toda especie de violación a las reglas administrativas establecidas en las instrucciones que tenga tendencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente deba pagarse por razón de la contribución directa*” (cursiva añadida)²⁸¹.

En cuanto a la conducta típica, se diferencia entre modalidades de realización activa y de omisión pura. Tomamos para este análisis el art. 14 dedicado a la defraudación de contribuciones directas, que será el que sirva de modelo para la regulación penal del Modelo unificado de tipificación. Mientras que el numeral 1º se refiere a la omisión pura de presentación de la declaración, los restantes numerales (2 a 4) recogen modalidades activas. El numeral 2º menciona la falsedad en la declaración para la graduación del derecho, el numeral 3º se refiere a la ocultación de contratos o actos que cause el derecho y, finalmente, el numeral 4º habla de un acto de simulación de los documentos justificativos de los actos que causen el derecho. El numeral 5º es un supuesto diferente a los anteriores y se concreta en toda violación de reglas administrativas, con la única limitación de tener incidencia en eludir o disminuir el pago de lo que se debe por razón de contribuciones directas. Los demás artículos que integran las conductas defraudatorias a la Real Hacienda también se ocupan de diferenciar entre modalidades de omisión (bajo la estructura de la omisión pura), y los supuestos de realización activa, en los que están previstas modalidades específicas de conducta o medios determinados de realización encaminados a evitar el conocimiento o valor exacto de los hechos sujetos a imposición, bien sea de tributos directos, rentas de aduana, rentas provinciales o derechos de puertas²⁸².

²⁸⁰ “En efecto, en materia de tipificación –no tanto de técnica, que será más precisa en 1852-, la Ley de 1830 era innovadora, y sentaba el precedente de lo que será la clasificación en la legislación penal especial del siglo XIX de este tipo de infracciones tributarias. Aquella tipificación se basaba en dos criterios: 1) la calidad de la acción del delincuente y su grado de participación en el delito, y 2) la materia del delito y la clase de renta sobre la que recaía el fraude”. VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 140.

²⁸¹ Obviamente esto no representa problema alguno en una legislación que tiene su origen en un sistema absolutista de poder como el que en la época regía en manos de Fernando VII, tal como es el caso en la regulación de 1830.

²⁸² “La defraudación era entendida como toda ‘sustracción de los impuestos establecidos sobre el tráfico o consumo de géneros de lícito comercio o varios contratos o granjerías’. Así, el delito de defraudación se extendía a las rentas de aduanas, las rentas provinciales y los derechos de puertas –donde podía darse una

En síntesis, una primera característica de esta legislación es que diferencia entre modalidades omisivas, bajo la forma de omisión pura referida a la no declaración (art. 12.1º y 3º y art. 14.1º) y modalidades activas (art. 13.1º, 2º y 3º, referido a la declaración de datos inexactos, y art. 14. 2º, 3º y 4º, cuyos medios determinados son la falsedad, ocultación o simulación de la declaración o de los hechos imponible de los que surge el deber de pagar el tributo).

A partir de las modalidades de conducta que se relacionan en los tipos delictivos, puede sostenerse que la conducta genéricamente considerada se concreta en imposibilitar que la Real Hacienda tenga conocimiento del derecho que le corresponde o de su exacto valor²⁸³. Las modalidades activas y omisivas tienen como elemento común imposibilitar a la Real Hacienda conocer la existencia del hecho imponible o su valor, bien a través de la modalidad omisiva de la no declaración, o bien en la modalidad activa concretada en los diferentes medios de realización antes mencionados. A su vez, los comportamientos que dan lugar al delito han de recaer sobre géneros de lícito comercio, tal y como prescribe el art. 134.1²⁸⁴. En consecuencia, las diferentes modalidades de realización, y por ello mismo la imagen rectora de los diferentes delitos, está dirigida a un momento previo a la recaudación del derecho por parte de la Real Hacienda. A pesar de que no sería posible hablar de un procedimiento de recaudación tributario en los términos que hoy se conoce, las conductas están dirigidas a comportamientos que preceden a lo que sería el proceso de recaudación tributaria.

A juicio de AYALA GÓMEZ los tipos delictivos a que se ha hecho mención son delitos de resultado, en la medida en que la estimación de las penas tiene como referencia una cantidad del derecho defraudado. Este autor afirma que se exigía “-como elemento del tipo o como condición de procedibilidad- que se dejase de ingresar una cantidad superior a los quinientos reales de vellón”²⁸⁵. La conclusión propuesta por este autor y el argumento con el que pretende sustentar esta tesis resultan discutibles, si lo que se quiere afirmar es que el

ocultación total o parcial de las mercancías sujetas a imposición-, así como a las contribuciones directas, cuando por omisión, falsedad, ocultación, simulación o ‘toda otra especie de violación a las reglas administrativas establecidas en las instrucciones’ de los impuestos, se buscaba eludir o disminuir el pago de las cuotas”. VALLEJO POUSSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 140.

²⁸³ “Es decir, se trataba de conductas que impedían o dificultaban a la Hacienda el conocimiento bien del hecho imponible, bien del exacto valor económico del mismo, de modo que aquella dejara de ingresar la contribución, total o parcialmente. Eran conductas dolosas, de fraude, lo que resultaba expresamente exigido en algunos supuestos”. AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 33.

²⁸⁴ “Artículo 134. Los procedimientos judiciales sobre delitos de contrabando y defraudación tendrán lugar: 1. En toda aprehensión de efectos de contrabando y en las de los géneros de lícito comercio por defraudación de las Rentas generales o de Aduana”.

²⁸⁵ AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 33. También, AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 38.

resultado de los delitos defraudatorios es un perjuicio patrimonial en un determinado monto. Ello, pues la descripción típica no parece exigir un resultado temporal y espacialmente separado del comportamiento y además es difícil sostener que pueda incluso hablarse de resultado en la modalidad omisiva del art. 14, pues allí se establece un modelo típico de omisión pura en el que está ausente toda exigencia de resultado. En lo que se refiere a las modalidades activas y de medios determinados, en los que se podría más fácilmente sostener la exigencia de un resultado, esto tampoco es claro. En el art. 14 las diversas modalidades se limitan a describir la forma de comisión sin referencia a un resultado o, cuando menos, sin exigir un resultado en términos de lesión económica. Es más, el numeral 5 se refiere únicamente a la tendencia del comportamiento para la lesión económica, pero no exige que ésta tenga lugar.

La exigencia de 500 reales de vellón, que a juicio de AYALA GÓMEZ puede entenderse como elemento del tipo o como condición de procedibilidad, no es tampoco un argumento concluyente. Como indica el art. 134 de la Ley objeto de análisis, la mención a tal cuantía se refiere a la pena, no al delito. Es decir, la referencia a una determinada cuantía se obtiene de la pena en concreto, en la que se incluyen elementos adicionales al valor del tributo defraudado, y por esto no es una cuantía que se requiera en el tipo²⁸⁶. Por otra parte, al tenor del art. 140, se desprende que la cuantía es un criterio para determinar la competencia, pero no de configuración típica. Por esto, la afirmación de que los delitos exigen un monto determinado, bien como condición objetiva de punibilidad bien como elemento del tipo, no parece correcta, pues todo indica que en caso de no llegarse a tal cuantía es posible predicar la existencia del delito, modificándose sólo la competencia para conocer del mismo²⁸⁷. Por un lado estaba el procedimiento jurisdiccional, bien a cargo del Superintendente general de la Real Hacienda (art. 125) o del juez ordinario (para el caso de la defraudación de contribuciones directas de menos de 500 Reales de vellón, art. 140). De otro lado se regulaba un trámite administrativo, cuya autoridad eran las Oficinas de recaudación, en los casos de defraudación a los derechos de puertas, rentas provinciales y demás impuestos de consumo y movimiento de frutos cuya cuantía fuera menor al monto antes mencionado (arts. 135 a 139).

En esta Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda los tipos penales responden, mayoritariamente, a la estructura de la ley penal en blanco. Muchos de los supuestos típicos requieren para su delimitación el complemento de las normas administrativas correspondientes. Ejemplo de esto, los numerales 1º del art. 14 “omitir la

²⁸⁶ Claramente, los numerales 2 y 3 del artículo 134. “siempre que el *total de la condenación* que haya de imponerse, con inclusión del valor del género si cayere en comiso, exceda de quinientos reales vellón”. (...) 3. En las defraudaciones de contribuciones directas *cuya pena* exceda de la misma cantidad de los quinientos reales vellón”. (Cursiva añadida).

²⁸⁷ En el artículo 140 se puede leer: “Las penas por defraudación de contribuciones directas que no excedan de quinientos reales, se impondrán por el Juez ordinario del pueblo en que se haya hecho el fraude”.

declaración que deba hacerse”, 2º “cualquier falsedad que se cometa en la declaración”, 4º “cualquier simulación que se haga en los documentos justificativos de estos actos” y finalmente 5º “toda especie de violación a las reglas administrativas establecidas”.

En lo que se refiere a la autoría, los supuestos típicos no tienen en todos los casos una restricción literal para la determinación del sujeto activo, lo que puede conducir a afirmar que se está ante delitos comunes. Sin perjuicio de esta posible interpretación, se está ante delitos especiales propios. Esto, pues las modalidades de defraudación y las penas impuestas están dirigidas a quienes realicen los hechos impondibles de los cuales surge la obligación de pago de las contribuciones. Es decir, debe tratarse de sujetos obligados al pago de las contribuciones a la Real Hacienda. Apoya esta conclusión el que adicionalmente estén previstas penas específicas y modalidades típicas independientes a quienes, siendo empleados de la Real Hacienda, auxiliien, faciliten o consientan la realización de los delitos de defraudación. Además, la Ley sanciona de forma independiente a quienes, diferentes de los deudores, ayudan a éstos mediante la realización de las conductas de falsedad de documentos que sirvan en la realización de los delitos de defraudación. Así, el que se puedan identificar modalidades típicas para sujetos que no son deudores tributarios, pero que colaboran con la defraudación, contribuye a la conclusión de que los delitos defraudatorios son delitos especiales propios.

Las penas para los casos de defraudación eran de comiso y multa, sin diferencia alguna en caso de que la defraudación se realizara a través de las modalidades activas u omisivas. Sin embargo, se procedía a un incremento de pena en los supuestos de reincidencia, puesto que, además de un aumento de la multa, procedía imponer la pena de un año de obras públicas en presidio correccional. Finalmente, en los casos de engaño sobre la cantidad o calidad de los géneros, la multa podría ser del valor íntegro del importe del derecho defraudado²⁸⁸.

La aplicación de esta Ley fue bastante pobre. Lo anterior, tanto por circunstancias políticas internas, como es el inicio de la guerra civil en 1833, como por el hecho de que se suprimieran en 1835 los Tribunales Especiales de Hacienda y la existencia de una práctica extendida de fraude fiscal²⁸⁹.

²⁸⁸ Contrasta la pena en los delitos de defraudación con los supuestos de contrabando, los que claramente tienen penas más graves. “Tal circunstancia resulta sumamente chocante si tenemos en cuenta que para los casos de contrabando stricto sensu (géneros prohibidos y estancados) se podía llegar a la deportación a las Islas Antillas, e incluso a la muerte en garrote, o que para el citado delito de falsedad en documento público la pena era de multa de seis mil reales de vellón y cuatro años de trabajos forzados en los arsenales”. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 39.

²⁸⁹ VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 140.

- c) El Real Decreto de 20 de junio de 1852 sobre jurisdicción de hacienda y represión del contrabando y defraudación.

La Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830 seguirá vigente hasta la promulgación del Real Decreto de 20 de junio de 1852, ya que, al no ocuparse los códigos penales de 1848 y 1850 de los delitos contra la Hacienda, ello implicó que se mantuviera la vigencia de la norma de 1830. En 1845 tiene lugar una muy importante reforma de la Hacienda, denominada Mon-Santillán²⁹⁰, que configura y organiza el sistema impositivo, evitando la superposición de hechos impositivos y organizando los diferentes tipos de impuestos en directos (la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, el subsidio industrial y de comercio y el derecho de hipotecas) e impuestos indirectos (el sello, el impuesto de consumo y la renta de aduanas). Esta reforma tendrá un impacto en la nueva regulación penal, pues la tipificación comienza a adecuarse a la distinción tributaria mencionada.

Art. 19. Se incurre en el delito de defraudación:

1. Introduciendo en territorio español géneros extranjeros o coloniales sujetos al pago de derechos de entrada, sin haber hecho el portador su declaración en la primera aduana y pagando los derechos correspondientes,
2. Alterando en calidad o en cantidad la relación de los géneros lícitos que se introduzcan al presentar en la aduana las notas o facturas que los declaren, en contravención a lo dispuesto en las instrucciones del ramo.
3. Conduciendo géneros lícitos sin guías, certificados, sellos u otros signos comprobantes del pago de los derechos de entrada dentro de la zona o territorio en que según las instrucciones no puedan circular libremente sin ir acompañados de aquellos signos, y por la detención de los mismos géneros sin el propio requisito en el territorio donde las instrucciones lo exijan.
4. Exportando efectos del Reino sujetos al pago de derechos en las aduanas de salidas sin haberlos satisfecho íntegramente o intentando hacerlo, y justificándose la tentativa por la aprehensión de dichos efectos, dentro de la zona determinada por los reglamentos, sin que sus portadores o detentadores tengan las guías competentes para legitimar el transporte o la detentación.
5. Conduciendo o trayendo en buque nacional o extranjero que arribe a puerto español géneros sujetos al derecho de entrada que no estén comprendidos en las guías, registros o certificaciones de procedencia, cuando las instrucciones exijan estos documentos como requisitos indispensables para legitimar la introducción.
6. Defraudando o intentando eludir el pago de los derechos de consumo, así en los pueblos sujetos al derecho de puertas, como en los administrados, arrendados o encabezados, ya sea introduciendo los géneros gravados por este impuesto sin hacer la declaración ni adeudar el derecho correspondiente, ya conduciéndolos dentro del radio por distintas vías de las que estén marcadas o ya faltando a cualquiera otro de los requisitos que para evitar fraudes se hallan prevenidos por las instrucciones y reglamentos del ramo.

²⁹⁰ Se afirma que esta reforma da lugar al primer sistema fiscal en España. Así, VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 141. El nombre de la reforma se refiere al apellido del Ministro de Hacienda Alejandro Mon, y de uno de los impulsores de la reforma Ramón de Santillán.

7 Alterando en cuanto a la calidad o cantidad de los efectos imponibles las declaraciones o manifestación del contribuyente que hayan de servir para graduar la cuota del derecho de puertas o de consumo siempre que la alteración pudiera haber producido un menoscabo al Erario equivalente al cinco por ciento del importe de los derechos correspondientes a la cantidad o calidad de los géneros declarados.

8 Omitiendo la declaración que debe hacerse para la exacción de toda contribución directa a la autoridad u oficina que corresponda, previo el requerimiento de la administración en la forma prevenida en las instrucciones.

9 Ocultando cualquiera propiedad, contrato, sucesión, posesión u otro acto que esté sujeto a la exacción del impuesto o derecho respectivo en la referida declaración, y faltando en ella a la verdad de los hechos, o cometiendo simulación en los documentos que la justifiquen.

10 Cometiendo falsedad en los mismos documentos.

11 Por toda otra especie de violación de las reglas administrativas que tenga incidencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de los que legítimamente debe satisfacerse por razón de una contribución directa o indirecta.

Como se desprende del art. 19, las diferentes modalidades de realización de la defraudación, bien en su forma activa, bien en su forma omisiva, coinciden ampliamente con la regulación de la Ley Penal sobre delitos de Fraude contra la Real Hacienda de 1830. A su vez, se trata de una regulación amplia, tanto en lo que tiene que ver con las conductas delictivas (el art. 17, además de la defraudación y el contrabando, menciona que son objeto esta regulación “cualquiera otros delitos comunes que se cometan para ejecutar, facilitar o encubrir el contrabando o la defraudación”), como también en que se ocupa de la competencia y procedimientos para la investigación y juzgamiento de estos delitos. Cabe decir que adolece de falta de taxatividad en la medida en que se deja sin precisión el núcleo fundamental del comportamiento típico de algunos supuestos, al igual que la regulación de 1830. Ejemplo de ello es lo dispuesto en el numeral 11 del art. 19 (“*Por toda otra especie de violación de las reglas administrativas*”) o en el 6 del mismo artículo (“*ya faltando a cualquiera otro de los requisitos*”).

La similitud entre la regulación de 1830 y 1852 se mantiene en la forma de tipificar los comportamientos a través de los cuales se realiza la defraudación. Por un lado se mantiene una forma de realización omisiva, bajo la estructura de la omisión pura, a través de la cual se sanciona la falta de presentación de la declaración (art. 19.8. La importante novedad, es que se exige el requerimiento previo por parte de la Administración). También se describen formas de realización activa en las que se determinan los medios de comisión (“alterando”, “ocultando”, “simulando” o “falseando”). Sumado a esto, la tipificación se estructura mediante la técnica de la ley penal en blanco, como con la Ley de 1830, ya que los supuestos típicos requieren el complemento de las normas administrativas correspondientes. Así, el art. 19 numeral 8º “omitiendo la declaración que deba hacerse”, 9º “Ocultando cualquiera propiedad, contrato, sucesión, posesión u otro acto que esté sujeto a la exacción del impuesto o derecho respectivo”, y finalmente 11º “Por toda otra especie de violación de las reglas administrativas que tenga incidencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago”.

Dicho esto, y como se afirmó con la regulación de 1830, el comportamiento típico tanto en la modalidad omisiva como activa está dirigido a evitar que la Hacienda pueda conocer la realización del hecho imponible o su cuantía, dificultando la determinación o cuantificación del tributo. Ello implica que la Hacienda no podrá conocer la existencia del hecho imponible, por ejemplo, porque no se ha declarado o se ha ocultado el hecho imponible, o porque se ha alterado la calidad o cantidad de los efectos imposables. A su vez, los comportamientos que dan lugar al delito han de recaer sobre géneros de lícito comercio, tal y como se determina en las conductas típicas previstas en los numerales 2 y 3 del art. 19.

Se puede afirmar, al igual que en la legislación de 1830, que el concepto de “defraudación” es entendido de forma muy amplia, como violación de las normas administrativas²⁹¹. En esta ocasión se plantea una limitación para la imputación de responsabilidad penal, que no existía en la regulación anterior, a través exigir el previo requerimiento de la Administración para el caso de la modalidad omisiva. A su vez, no se exige que se produzca una efectiva lesión patrimonial ni se determina una cuantía a través de la cual se limite el ámbito típico del comportamiento. Sin embargo, el valor de los derechos defraudados tendrá incidencia como circunstancia agravante o como atenuante del delito, más de 6000 reales o menos de 600 reales, respectivamente.

En materia de autoría, y en forma similar con la regulación de 1830, podría ser discutible si se trata de delitos comunes o especiales, pues literalmente no se exige una determinada condición del sujeto activo. Sin embargo, se trata de delitos especiales propios. Para el caso de la modalidad omisiva, ya que se ha de tratar de quien tenga el deber de presentar la declaración. Para las modalidades activas, y si atendemos a la defraudación de las contribuciones directas del numeral 11, cualquiera de las modalidades de conducta debe tener la tendencia a eludir o disminuir el pago de lo que al deudor, y a nadie diferente a él, le corresponde satisfacer.

Las penas que se aplicaban al delito de defraudación eran de multa y el comiso del “género en que se hubiere cometido o intentado cometer” (art. 26). La aplicación de esta pena no presentaba diferencia en relación con las modalidades de realización del delito. Sin embargo, existían agravantes que, para el caso de la defraudación, implicaban el presidio correccional, lo que concurría en los supuestos de reincidencia.

Finalmente, la aplicación de esta legislación no tuvo mejor fortuna que su predecesora. En España se mantenía muy extendido el fraude fiscal y, por lo que se refiere a las autoridades

²⁹¹ “Para Andino, que había sido uno de los redactores del Proyecto de ley del Gobierno (...), no existía ninguna duda: toda violación de reglas administrativas tendentes a eludir el pago de los impuestos era motivo de defraudación”. VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 144.

encargadas de su control, su actividad se reducía en muy buena medida al control del contrabando, derechos de aduana y rentas estancadas. Esto, puesto que los delitos de contrabando y fraude de aduanas atacaban el comercio y por ello una de las fuentes de ingreso de quienes detentaban el poder económico²⁹².

B) *Modelo unificado de tipificación.*

El modelo de tipificación del CP de 1870 mantendrá hasta la actualidad la tipificación de los delitos tributarios en el CP y no en leyes especiales. Con esto hay una primera diferencia con respecto a los modelos anteriores, particularmente los de 1830 y 1852. Vinculado con esto último, el modelo de tipificación a partir de 1870 separa el delito de defraudación del delito de contrabando²⁹³. Otra característica de este modelo es que se trata de un tipo penal más breve y menos casuista, lo que implica que será desde la interpretación del verbo rector como se da cobertura a las distintas modalidades de fraude, las que se encontraban descritas casuísticamente en la legislación anterior.

Finalmente, este modelo será también limitado, no sólo en lo que se refiere a la descripción de la conducta típica, sino también a los impuestos cuya defraudación dará lugar al delito. Si bien en los modelos anteriores se recogían como típicas la defraudación de los diversos impuestos (directos e indirectos), en este caso la sanción penal se limitará a la represión del fraude de impuestos directos y sin consideración a cuantía alguna²⁹⁴. Esto puede motivarse

²⁹² “Estamos aquí, consiguientemente, ante una dicotomía que ya apuntaba en 1830. Una tipificación del delito fiscal en sentido extenso, que venía a ser algo así como una buena declaración de intenciones, pero una concepción predominante del fraude, y un ejercicio de la represión penal del mismo, prácticamente restringido al contrabando y a la defraudación de los derechos de aduanas y rentas estancadas, como demuestra la práctica de los tribunales de Hacienda con posterioridad a 1852”. VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 144. En este mismo sentido, afirma también lo siguiente: “Como sabemos, la mayoría de los gobiernos del XIX fueron timoratos a la hora de combatir el fraude fiscal y procurar un mayor cumplimiento tributario. Cuando lo hicieron, persiguieron con más ahínco los fraudes en los impuestos indirectos que en los directos. Esto significa que la legislación sobre el delito tributario se orientó en la misma dirección con que actuaba la administración y el sistema fiscal; es decir, en el sentido de garantizar una práctica impunidad al fraude practicado por las minorías que detentaban la gestión de los recursos públicos del país”. *Ibidem*. p. 145. Asimismo, COMÍN COMÍN. “El fraude fiscal en la historia: un planteamiento de sus fases”. *Hacienda Pública española. El fraude fiscal en la historia de España*. 1. 1994. p. 40.

²⁹³ “Como ya apuntamos, un elemento muy interesante de las normas de 1830 y 1852 es que, al menos desde un punto de vista teórico, recogían en un solo texto todos los delitos contra la hacienda Pública. Esta situación comienza a quebrarse con la promulgación del CP de 1870 en tanto que los delitos fiscales pasan a estar castigados por esta norma, mientras que el contrabando y la defraudación de rentas de aduana continúan tipificadas por el Real Decreto de 1852. Pero la escisión definitiva, que perdura en la actualidad, se produce con el Real Decreto de 3 de septiembre de 1904 de reforma de la legislación penal y procesal en materia de contrabando y defraudación, que se dicta en desarrollo de la Ley de Bases de 19 de julio de 1904”. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 44 y 45.

²⁹⁴ “En cuanto a los tributos cuya defraudación podía ser delictiva, se reducen drásticamente respecto de las anteriores regulaciones omnicomprensivas, de modo que sin interpretaciones extensivas de dudosa validez que podría llevarnos a incluir también los derechos de puertas, los especiales o el impuesto de derechos reales, sólo serían las dos contribuciones directas, la industrial y la territorial, las verdaderamente protegidas por este

por el espíritu liberal del momento que pretendía reducir la intervención del Estado en materia impositiva, encaminándose a un impuesto único y general: la renta²⁹⁵. A su vez, este modelo de tipificación no hace consideración alguna a la licitud o ilicitud de los bienes objeto de defraudación, como sí se realizaba en la legislación anterior.

Por otra parte, y en lo que a la autoría se refiere, vemos una diferencia importante. Si bien en los modelos de tipificación vistos se llevaba a cabo una diferenciación en cuanto al sujeto que realizaba el comportamiento, deudores por una parte, terceros por la otra, el modelo unificado no efectuará diferencia alguna. En síntesis, encontramos característico de este modelo de tipificación el que se estructuren como delitos especiales propios y sin establecer supuestos típicos independientes para los *extranei*. A su vez, que se pase de modelos de tipificación diferenciada, a uno en el que la diversidad de formas de fraude queda reducida a los términos del verbo rector. De otro lado, en este modelo el delito se integra en el CP y no en leyes especiales, tal como actualmente ocurre. Finalmente, se estructura como una ley penal en blanco, siendo imprescindible la normativa extrapenal, propiamente la tributaria, a fin de precisar el comportamiento típico.

a) Código Penal de 1870. El delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria.

El CP de 1870 nace en un contexto de difícil situación financiera. Se asiste a un escenario de déficit presupuestario, aumento de la deuda y elevado fraude fiscal, en concreto de las contribuciones directas. Por ello, cabe afirmar que “la figura del delito fiscal del Código apareció en España en respuesta al crecido fraude en las contribuciones directas de producto y, más en concreto, en la contribución industrial a raíz de su reforma en 1869 y 1870²⁹⁶”. Se reconoce que el fraude fiscal era un comportamiento ampliamente realizado y que no generaba un profundo reproche social. Es más, el reproche no se dirigía al fraude, sino a su criminalización, como explica VALLEJO POUSADA refiriéndose a la norma de 1870: “Pero, sobre todo no plasmaba la mentalidad fiscal de los sectores dominantes de la

tipo penal, y ello sin perjuicio de que, como analizaremos posteriormente, hubiera normas reguladoras de otros tributos que castigaban su defraudación por remisión expresa a este precepto”. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 43. La represión de los impuestos indirectos y de consumo se realizará a través de leyes especiales, a saber, las Leyes de presupuesto de 1892 y 1893. Así, en la Ley de Presupuestos de 1892, art. 20, se lee: “Toda defraudación contra el impuesto de consumos, realizada a mano armada, o en cuadrilla de más de tres individuos, así como cuando se cometa por segunda vez, será penada como tal defraudación por los Tribunales ordinarios con sujeción al último párrafo del artículo 554 del Código Penal”. La Ley de Presupuestos de 1893 señalaba en el art. 58 lo siguiente: “Los actos u omisiones contrarios a las disposiciones vigentes que tengan por objeto la defraudación de algún impuestos indirecto, serán castigados con arreglo al artículo 331 del Código Penal vigente, ya los realicen los productores fabricantes, ya los especuladores, en los artículos gravados”.

²⁹⁵ AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Octavio de Toledo y Ubieto (Director y Coordinador). 2009. p. 37. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 42.

²⁹⁶ VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 146.

sociedad española, que se escandalizaron ante la posibilidad de que la Hacienda, y los tribunales, contasen en el Código Penal con un instrumento para inquirir su riqueza”²⁹⁷.

El elevado nivel de fraude tenía como causa, entre otras razones, la inequidad del sistema en el cual el peso real de la carga tributaria recaía en quienes no tenían capacidad para defraudar, sumado a un desconocimiento de la riqueza imponible y la falta de adecuada inspección y sanción de los comportamientos defraudatorios²⁹⁸. Esta falta de inspección y sanción no podía predicarse, en todo caso, de los delitos de contrabando y la defraudación de aduanas, que al afectar a las clases económicamente más poderosas eran duramente perseguidas por las autoridades. Esto último, pues los esfuerzos recaudatorios estaban dirigidos a “asegurar los ingresos por aduanas y la defensa de los grupos económicos beneficiados por unos aranceles protectores que les reservaban el mercado interior”²⁹⁹.

El desconocimiento de parte de la riqueza imponible, particularmente territorial, llevó a una situación en la que el Estado desconocía el patrimonio de los ciudadanos, lo que se agravaba con la falta de un sistema de catastro que permitiera conocer la titularidad de la

²⁹⁷ VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. 1996. p. 147. Ejemplo de esto, la cita que presenta VALLEJO POUSADA de José GONZÁLEZ SERRANO y que sirve para hacerse una idea del rechazo al delito fiscal. “A nombre de los buenos principios y por los intereses más caros, rogamus a las Cortes Constituyentes que borren este artículo, por más que el poder ejecutivo sostenga que en otros países se concede este arma poderosa a la administración para hacer efectivos los impuestos. (...) Hasta ahora se han cobrado los impuestos directos en España de una manera admirable, y en las instrucciones y reglamentos tienen los funcionarios de Hacienda medios expeditos para corregir los abusos y ocultaciones. (...) Pero este mal no se corrige haciendo al poder ejecutivo dueño de vidas y haciendas, permitiéndole que inquiera y averigüe cual es el patrimonio de cada ciudadano para sacarle bonitamente la contribución”. La cita la toma VALLEJO POUSADA de GONZÁLEZ SERRANO. *Apéndice a los comentarios del Código penal de don Joaquín Francisco Pacheco*. 1870. p. 240 y 241. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 46.

²⁹⁸ “Es menester mencionar una de las características más sobresalientes del sistema impositivo de la época: el desconocimiento de las riquezas (principalmente de naturaleza territorial) que podían estar sujetas a tributación, debido a la ausencia de un catastro en condiciones –lo que se conseguiría ya en pleno siglo XX– dando entrada al sistema de amillaramientos”. AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 38.

²⁹⁹ Sobre las diferencias entre la persecución de la defraudación de los tributos directos y la defraudación de aduanas, lo siguiente: “En efecto, el poder estuvo copado en España durante muchos años por la oligarquía terrateniente, y a partir de un determinado momento, también por la burguesía industrial, grupos ambos que por la fuente de su riqueza resultaban obligados a pagar más por los dos tradicionales impuestos directos (las contribuciones territorial e industrial), que eran paradójicamente en estas clases altas de la Sociedad donde con mayor habitualidad aparecía el fraude. Constatación empírica de esta culpabilidad directa de las clases dirigentes, era el hecho mismo de la implacable persecución del contrabando, motivado sin duda porque con ello no sólo se defendían ingresos tributarios, sino especialmente la industria nacional, que, cerrando así el vínculo, pertenecía a la misma clase dirigente”. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 46. También, VALLEJO POUSADA. “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”. *La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. Instituto de Estudios Fiscales. Monografías. 1996. p. 147. Igualmente, COMÍN COMÍN. “El fraude fiscal en la Historia: un planteamiento de sus fases”. *Hacienda Pública española. El fraude fiscal en la historia de España*. 1. 1994. p. 37 y ss.

propiedad, la cual debía servir para determinar la carga tributaria³⁰⁰. Esto generaba que, no obstante el crecimiento demográfico, disminuía el número de viviendas³⁰¹. En este contexto tiene origen el delito de ocultación fraudulenta de bienes o de industria, que pretendía en consecuencia poner límite a la defraudación generalizada de los tributos directos. Este se encuentra en el art. 331 del CP de 1870, Capítulo VI. La tipificación contenida es la siguiente:

“Art. 331. El que requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 125 pesetas”.

Teniendo presente la situación de desconocimiento de la Administración de los hechos imponibles, producto entre otras cosas de la falta de un sistema de catastro, el CP de 1870 se orienta a sancionar aquellos comportamientos que buscan mantener dicha situación de desconocimiento. Es decir, se sanciona el acto a través del cual se imposibilita conocer la existencia o valor de los hechos imponibles.

La interpretación de este artículo se topó con un primer problema, y fue la ubicación del delito en el Título “De las falsedades”, conjuntamente con los delitos de falso testimonio y acusación y denuncias falsas, lo que llevó a plantear si el interés que se pretendía proteger era el de la fe pública³⁰². También, y por razón de la exigencia de requerimiento por parte del funcionario, parte de la doctrina afirmó que el delito estaba más vinculado con la desobediencia que con las falsedades³⁰³. No obstante la ubicación sistemática o la exigencia de requerimiento, que podría apoyar que el interés protegido fuera la fe pública o la obediencia de los deudores tributarios, la doctrina de manera amplia entendió que el delito pretendía sancionar la lesión patrimonial a la Hacienda, siendo por ello un genuino delito fiscal y considerando el patrimonio el interés protegido³⁰⁴.

³⁰⁰ Este punto es claramente expuesto en PRO RUIZ. “El poder de la tierra: una lectura social del fraude en la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería (1845-1936)”. *Hacienda Pública española. El fraude fiscal en la historia de España*. 1. 1994. p. 189 y ss.

³⁰¹ “De este modo el propio Figuerola tuvo que reconocer ante las Cortes en 1869, que: ‘Hay once millones de hectáreas y medio millón de casas –además de catorce millones de cabezas de ganado– que la administración de Hacienda no encuentra, aunque las busca’. Incluso, ocho años más tarde, el censo de 1877 revelaba que en España había un millón de habitantes más, pero setecientos cincuenta mil casas menos. España se convirtió en el único país de la Europa Continental –en la segunda mitad del siglo XIX– que no apoyó su sistema tributario sobre la base de un catastro”. AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública. Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (Director y Coordinador) 2009. p. 39.

³⁰² Sobre ello, ver GROIZARD. *El Código Penal de 1870 concordado y comentado*. Tomo III. 1874. p. 671. SERRANO GÓMEZ. *Fraude tributario*. 1977. p. 56 a 59.

³⁰³ QUINTANO RIPOLLÉS. *Tratado de la parte especial del Derecho penal*. Tomo III. 2ª Ed. 1978. p. 901.

³⁰⁴ “No obstante la inclusión de este precepto en el Título de las falsedades, la doctrina entendió que el bien jurídico tutelado no lo era tanto la *fe pública*, como la *Economía nacional*, la *Administración del Estado* o el *Erario*

En lo que al tipo objetivo se refiere, se reconoció de forma mayoritaria que sus elementos eran básicamente tres. La ocultación del todo o parte de los bienes, industria u oficio. Que sea realizada para eludir el pago de los impuestos que por ellos se deben satisfacer y que tenga lugar después del requerimiento del funcionario. La conducta típica consistía en ocultar dolosamente el hecho imponible para con ello eludir el pago de los impuestos que debían ser satisfechos, sin límite alguno en cuanto a la cuantía defraudada³⁰⁵. Así, el verbo rector “ocultar” se estructura a partir de un elemento descriptivo. La finalidad con la cual se ocultaba el hecho imponible, que no puede ser otra que eludir con ello el pago, da lugar a un delito cuya estructura dogmática es la de los delitos de resultado cortado. Así, la ocultación debía realizarse, como explicaba RODRÍGUEZ MOURULLO, con el objeto de un resultado ulterior representado en la elusión del tributo³⁰⁶. Finalmente, la legislación penal no deja claro si el objeto de la conducta típica puede ser tanto bienes lícitos como ilícitos.

En materia de autoría se admitió mayoritariamente la tesis de que se trataba de un delito especial propio, puesto que la ocultación debía ser de los bienes del sujeto que defraudaba a la Hacienda³⁰⁷. Es decir, el comportamiento debía ser llevado a cabo por el sujeto pasivo del deber de tributar, que para eludirlo ocultaba el hecho imponible. Esta consideración dejaba sin posibilidad de sanción la defraudación realizada a través de sociedades³⁰⁸. A diferencia de la regulación propuesta por el Modelo diferenciador, en éste no están previstos delitos para sancionar el comportamiento realizado por los *extranei*, por lo que su sanción debía justificarse a través del expediente de la participación en el delito. La sanción del delito de ocultación de bienes o industria será, como en los modelos anteriores, de pena de multa.

público que se veía privado del cobro del respectivo impuesto”. CÓRDOBA RODA. *Comentarios al Código Penal*, Tomo III. 1978. p. 1008. “La opinión dominante insiste en que la conducta de *ocultación* que se describe en el artículo 319 no es suficiente para justificar la inclusión de este precepto en el título de las Falsedades, y ve en la figura delictiva que comentamos más que un ataque a la *fe pública*, una ofensa a la *economía nacional* o a la *Administración del Estado*”. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 255 y 256. MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 146. RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 51.

³⁰⁵ “Por lo que afecta al estudio de la conducta típica, ésta consistía en la ocultación total o parcial de los bienes, oficio o industria sobre cuya posesión se sustentaba la obligación de satisfacer el tributo. Como ya sucediera a principios de siglo, se criminalizó la ocultación –dolosa– de las bases tributarias, es decir, de la realización del hecho imponible”. AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 43. En este sentido, PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 32. También, MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 157.

³⁰⁶ RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 54.

³⁰⁷ En sentido contrario a la tesis del delito especial propio, RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 284. CÓRDOBA RODA. *Comentarios al Código Penal*. Tomo III. 1978. p. 1010.

³⁰⁸ MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 159 y 160. SERRANO GÓMEZ. *Fraude tributario*. 1977. p. 68.

Este sistema continuará vigente hasta el año de 1977 y, no obstante los cambios legislativos a lo largo del siglo XX, la estructura típica se mantuvo intacta. Los Códigos penales de 1928 (art. 390), 1932 (art. 324) y 1944 (art. 319) mantienen incólume los elementos del injusto típico, y las únicas modificaciones que se realizan tienen que ver con la suma de la multa a imponer³⁰⁹.

En cuanto a la aplicación del delito de ocultación de bienes o industria, es este uno de los aspectos más vergonzosos en lo que tiene que ver con la represión del fraude fiscal en la historia de España. No existe investigación en la materia en la que no se ponga de presente que este modelo de tipificación sólo será aplicado en contadas ocasiones. Dice AYALA GÓMEZ, que este delito “tuvo una existencia meramente testimonial durante los más de 107 años de su vigencia”³¹⁰. La pobre aplicación del delito se fue consolidando a través de dos factores: los cambios que se van produciendo en el sistema tributario, en particular con la LGT de 1963, conducen a que las infracciones tributarias lideren el mecanismo represor frente al fraude fiscal, relegando el papel del Derecho penal³¹¹ y la modificación del sistema tributario fue gradualmente haciendo que el modelo de tipificación penal fuera ajeno a los cambios que se producían en aquél, siendo cada vez más difícil compatibilizar el delito con el sistema tributario. Afirma PÉREZ ROYO que “Es evidente que este tipo delictivo no era el adecuado para comprender las conductas de defraudación correspondientes a un sistema más evolucionado y, concretamente, a un sistema que incluye en la imposición directa

³⁰⁹ MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 141. SERRANO GÓMEZ. *Fraude tributario*. 1977. p. 55.

³¹⁰ AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 44. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 43 y ss. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 31. RUIZ VADILLO. “Las infracciones y delitos tributarios en la jurisprudencia”. *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 63. RODRÍGUEZ MOURULLO. “Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal”. *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 154. Sobre la situación de fraude fiscal generalizado en el siglo XIX y XX en España, dice COMÍN COMÍN lo siguiente: “En España, el Estado fracasó en la creación de una conciencia cívica nacional, que impidió la aceptación del cumplimiento fiscal. Durante el siglo XIX, la democracia fue censitaria, el poder permaneció en las elites terratenientes y financieras –con el apoyo de los núcleos urbanos-, que defraudaron a la sociedad en el proceso político –corrupción- como en el campo de la Hacienda –fraude-. Las dictaduras del siglo XX agudizaron el problema, pues impidieron, aún más, el reparto equitativo de la carga tributaria”. COMÍN COMÍN. “El fraude fiscal en la historia: un planteamiento de sus fases”. *Hacienda Pública española. El fraude fiscal en la historia de España*. 1. 1994. p. 43.

³¹¹ Es reconocido por la doctrina el que se priorizara la jurisdicción administrativa frente a la penal. “Con estos antecedentes llegamos a la promulgación de la Ley General Tributaria en 1963. Se asiste a un fenómeno que ya ha sido puesto de relieve: el desarrollo de las potestades sancionadoras de la Administración dejó ‘aparcada’ la figura del delito fiscal o tributario”. AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 46. En igual sentido, BOIX REIG, en BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 66. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 33. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 267. MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 175. No es de extrañar, entonces, que además de la poca conciencia fiscal se tuviera la impresión por parte de la sociedad que el fraude fiscal es algo ajeno generalmente al sistema penal y anclado casi exclusivamente en el Derecho administrativo sancionador. En este sentido, AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 46.

figuras de imposición personal basadas en el cumplimiento de deberes de declaración e incluso de contabilidad”³¹².

C) *Modelo unificado-mixto de tipificación. El modelo vigente.*

El modelo de tipificación vigente tiene origen en la Ley 50/1977 Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal³¹³. Las reformas que se han realizado hasta hoy han ampliado los elementos básicos del injusto, en particular la conducta típica y la autoría, dando entrada a conductas y a sujetos (activos y pasivos del delito) que no quedaban incluidos en su configuración inicial, bien por vaguedad, bien porque directamente se omitían. Puede decirse que ha existido una expansión del injusto típico del delito de defraudación tributaria para dar cabida a nuevas modalidades de defraudación, por parte de nuevos sujetos activos y en perjuicio de nuevos sujetos pasivos³¹⁴. Ejemplo de esto es la inclusión de la modalidad de elusión de las retenciones que se han realizado o debían realizarse y de la obtención indebida de devoluciones, que se suman a las tipificadas en 1977. En materia de sujetos activos y pasivos, la expansión tiene como manifestación más relevante la posibilidad de imputar responsabilidad penal a las personas jurídicas, además de que se amplía en número de Haciendas que pueden ser defraudadas, hasta incluir actualmente la estatal, autonómica, foral o local, y la hacienda de la Comunidad europea.

En el modelo vigente el verbo rector se presenta a través de una cláusula general, similar al Modelo unificado, que da cobertura a las diversas formas de realización del delito: el término “defraudación”. La interpretación de este elemento ha generado importantes debates en relación con su significado y límites, de lo que se deriva la mayor o menor amplitud en la tipicidad de las distintas formas de atentados a la Hacienda pública. A diferencia del Modelo unificado, la conducta típica vincula una serie de elementos que pretenden acotarla. Estos elementos han sido de difícil precisión dogmática³¹⁵, y se han calificado como modalidades específicas de conducta³¹⁶, modalidades genéricas de conducta³¹⁷, el resultado del delito³¹⁸ o, finalmente, como la precisión de dos tipos de lo

³¹² PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 35.

³¹³ En adelante LMURF.

³¹⁴ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. 2002. p. 181.

³¹⁵ Se hace referencia los siguientes elementos del tipo: “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”.

³¹⁶ MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 227.

³¹⁷ AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 116 y 117. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 57.

³¹⁸ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 278.

injusto en el delito de defraudación tributaria³¹⁹. Así, que el verbo rector esté representado por una cláusula general, pero que se exija una serie de elementos que la doctrina mayoritaria entiende como modalidades genéricas de realización, permite definir a este modelo de mixto, pues a través del verbo rector no se agota la configuración de la conducta típica.

Además, el modelo vigente amplía la posibilidad de protección penal a los diversos tributos, sean éstos directos o indirectos, a diferencia del modelo de 1870³²⁰. Esto lo aproxima al Modelo diferenciador que, como se recordará, diferenciaba la defraudación, entre otros criterios, en función del tributo defraudado. Sin embargo, el modelo vigente, a diferencia del Modelo diferenciador, no incluye el contrabando como conducta típica. Finalmente, en este modelo no se precisa, a diferencia del Modelo diferenciador, si el objeto de la defraudación puede estar representado por objetos lícitos o ilícitos o, dentro de los primeros, si cabe incluir como objeto de la defraudación las rentas no declaradas.

En lo que a la autoría se refiere, la doctrina mayoritaria, así como la jurisprudencia, entienden que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio. Previendo situaciones de impunidad por la realización del delito en el marco de personas jurídicas o sociedades, o en supuestos de representación del deudor tributario, en 1977 se introduce una cláusula de imputación a fin de dar cobertura a las muchas situaciones en las que la conducta típica es realizada por quien no es deudor tributario, pero si representante de éste. En la última reforma a este modelo, el ámbito de la autoría integra una relevante novedad, y es la posibilidad la imputación de responsabilidad penal a la persona jurídica, sin perjuicio de la responsabilidad que pueda derivarse por la vía del art. 31 CP correspondiente a la cláusula de actuación en nombre de otro³²¹.

En orden con lo dicho, el modelo vigente comparte rasgos de los modelos que le preceden. Con el Modelo unificado, la conducta típica y la autoría están en principio definidas a través de cláusulas generales ajenas a cualquier especificación casuista. Así, la conducta típica se describe con el término “defraudar” y la autoría con el término “el que”. Sin embargo, presenta una diferencia con el Modelo unificado, y es que la conducta típica se complementa con modalidades de realización, como señala la generalidad de la doctrina, además de señalar que la defraudación se puede realizar por acción u omisión. En materia de autoría, la diferencia está en la posibilidad de imputar como penalmente responsable a las personas jurídicas, sin perjuicio de la responsabilidad para sus representantes o

³¹⁹ BACIGALUPO ZAPATER. “El delito fiscal en España”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*. N.º. 56. 1979. p. 86.

³²⁰ “A partir de dicha Ley (refiriéndose el autor a la Ley 50/1977) la elusión del pago de cualquier impuesto puede originar la aplicación del artículo 319”. CÓRDOBA RODA. *Comentarios al Código Penal*. Tomo III. 1978. p. 1010.

³²¹ Reforma introducida por la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio.

administradores. Sin embargo, a diferencia del Modelo diferenciador, no se diferencia entre tipos penales para los deudores tributarios y para los terceros.

El modelo vigente establece la pena privativa de libertad como sanción para el delito de defraudación tributaria. Esto representa una significativa diferencia con los modelos anteriores que sancionaban generalmente con la pena de multa. En materia de sanciones este modelo también se caracteriza por su expansión, pues además de la pena privativa de la libertad, se suman otro tipo de sanciones. Se ha pasado de una pena máxima de prisión menor (cuyo límite máximo era de 6 años) y multa del tanto al séxtuplo en 1977 a una pena privativa de libertad prevista en el tipo básico de 1 a 5 años de prisión y, en las modalidades agravadas, la pena antes referida en su mitad superior, más multa del tanto al séxtuplo y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

Esta expansión se confirma con la introducción de dos tipos penales, que se suman al de la defraudación tributaria, encaminados a la protección de la Hacienda pública. El delito de fraude de subvenciones para proteger el gasto como elemento de la actividad financiera y el delito contable tributario, que junto con la defraudación tributaria protegen la vertiente de los ingresos tributarios³²².

La tipificación del delito fiscal y de los delitos contra la Hacienda pública se realiza en el CP y no en leyes especiales³²³ y responde a la estructura de la ley penal en blanco³²⁴. Así, la determinación y los límites del injusto objetivo requieren de la remisión a la legislación extrapenal, en particular la LGT. Ni el sujeto activo, ni el objeto de la defraudación o de las modalidades de realización de la defraudación pueden determinarse sin conexión con la legislación tributaria, sin contar que el sentido y límites del interés o bien jurídico protegido demanda que se defina el sentido jurídico financiero del concepto Hacienda pública. Incluso el entendimiento del verbo rector está íntimamente vinculado a la legislación extrapenal, pues cualquiera que sea la posición defendida sobre el particular, se reconoce

³²² AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 50.

³²³ En sentido crítico con esta decisión, MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 192 y 416 a 417.

³²⁴ La consideración del delito de defraudación tributaria como ley penal en blanco es ampliamente aceptada por la doctrina y la jurisprudencia. Así, la STS de 01/02/2006, ponente Giménez García, STS 15/12/2006, ponente Bacigalupo Zapater, STS 6/10/2006, ponente Soriano Soriano. Además, SAP de Zaragoza de 29/02/2008. En la doctrina, entre otros, AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p.70. BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 477. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 40. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 51. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 135.

que en la base de la defraudación ha de estar presente el incumplimiento del deber tributario³²⁵.

La subsidiariedad de la legislación penal en la protección de la Hacienda pública y particularmente en el delito de defraudación tributaria no se reduce a adoptar la estructura de las leyes penales en blanco. Se puede afirmar que la conexión entre la descripción del tipo del delito y las infracciones tributarias previstas en la LGT llega al punto de encontrar una clara similitud entre algunas de las modalidades tipificadas en el delito de defraudación tributaria y las infracciones tributarias. Finalmente, el desarrollo político criminal ha venido acercando la aplicación del delito de defraudación tributaria a la consecución de intereses recaudatorios más que finalidades propias del Derecho penal. De lo anterior, se puede adelantar que el desarrollo político criminal ha derivado en la tipificación del delito de defraudación tributaria que responde a la estructura de una ley penal en blanco, con una íntima conexión entre la estructura del delito y de las infracciones tributarias y una aplicación que da inusitada importancia a la realización de fines recaudatorios, en desmedro de fines propiamente penales³²⁶. De esto se derivan consecuencias para la delimitación del injusto penalmente relevante, para la separación entre injustos tributarios o penales y con ello para la realización de principios limitadores del *ius puniendi* como el proporcionalidad o subsidiariedad³²⁷.

a) El delito fiscal. Ley 50/1977. LMURF.

El origen del modelo vigente está en la Ley 50/1977, LMURF, de 14 de noviembre, art. 319 del Capítulo VI del Título III³²⁸. Como se ha expuesto, las normas que van conformando la evolución en materia de prevención penal del fraude fiscal han estado vinculadas a un contexto político, jurídico y económico. El modelo de tipificación penal de 1977 no es en este punto una excepción³²⁹. La LMURF tiene origen en el proceso de

³²⁵ Así, SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 40.

³²⁶ Esta afirmación se justifica en la posibilidad de regularización tributaria, prevista en el numeral 4 del artículo 305, que prioriza la consecución de fines recaudatorios sin detenerse a considerar la realización de fines preventivo generales o especiales.

³²⁷ “La política criminal en materia de lucha contra el fraude fiscal es el producto derivado de una política económica, tributaria, de mayor envergadura. El Derecho penal se ha adaptado a una política criminal necesitada de alcanzar objetivos efectistas de seguridad, bienestar, prestaciones (...) El Derecho penal en materia de protección de la Hacienda Pública parece así haberse *administrativizado*. Puede decirse de él que se ha orientado a la protección de políticas sectoriales (en concreto, aquí, de una política tributaria, defendible) absolutamente explicables, pero no plenamente justificadas si se contempla la situación desde los principios garantistas que inspiran el Derecho penal”. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. 2002. p. 69 y 70. También, SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. “Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal”. *Derecho penal de la empresa*. 2002. p. 250 a 254.

³²⁸ La explicación se limitará a las cuestiones más relevantes de este modelo de tipificación. Un estudio más preciso del tipo penal, y el más completo, en MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 181 y ss.

³²⁹ VELASCO CANO. “El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código penal”. *El delito fiscal*. 2009. p. 83 y 84.

cambio político en España. El 15 de junio de 1977 se celebran las primeras elecciones democráticas después de más de 40 años de dictadura y en agosto del mismo año se presenta por el Ministro de Hacienda el proyecto de ley que dará origen a la LMURF, que antecede incluso a la Constitución de 1978. Este trascendental cambio, representado por la transición a un régimen democrático y un sistema económico en crecimiento, demandaba una transformación del sistema fiscal. Por esto, el contenido de la reforma no tiene como única prioridad tipificar el delito de defraudación tributaria, sino dar comienzo a un cambio más amplio en el sistema fiscal español, acorde con la nueva situación política³³⁰.

Entre los objetivos del Proyecto estaba dotar de legitimidad a un sistema fiscal calificado de regresivo e injusto. El entonces Ministro de Hacienda Fernández Ordóñez afirmó que “Nuestro sistema tributario es injusto porque no están repartidas con justicia ni las cargas ni las oportunidades de fraude. El sistema fiscal no sólo no ha contribuido a mejorar la distribución de la renta en España, sino que probablemente ha contribuido a hacerla más regresiva. El cuadro de distribución, con el 20 por ciento de población de renta más elevada poseyendo el 50 por ciento del total, mientras el 20 por ciento inferior sólo dispone del 5 por ciento, y existe una diferencia media mínima de 1 a 17, no es el que corresponde a los juicios de valor de nuestra sociedad”³³¹.

El cambio en el sistema financiero incidió en los dos elementos de la actividad financiera. En lo que se refiere al gasto, se propuso dotar de transparencia este aspecto de la actividad financiera a través de la obligación al Gobierno de presentar el presupuesto³³². En lo que al ingreso se refiere, pretendió servir de base para futuras reformas, que se materializó en la Ley sobre el Impuesto de Renta de las Personas Físicas (Ley 44/1978), la Ley sobre el Impuesto de sucesiones (Ley 61/1978), sin contar con las normas sobre el Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas del art. 1, o el impuesto sobre el lujo en el art. 21, establecidas por la LMURF³³³.

³³⁰ La orientación de promover un cambio estructural, no reducido a la tipificación del delito de defraudación tributaria, queda expuesta en palabras del Ministro de Hacienda, quien afirmó: “Se trata, por tanto, de un programa completo de transformación estructural de nuestro sistema tributario, que, como he dicho muchas veces, no es suficiente, ni eficiente, ni justo”. Intervención del Ministro de Hacienda Fernández Ordoñez. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 9 de agosto de 1977. Número 6. 1977. p. 110.

³³¹ Intervención del Ministro de Hacienda Fernández Ordóñez. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 9 de agosto de 1977. N.º. 6. 1977. p. 110.

³³² “La reforma se plantea desde un propósito bien definido de clarificar este reverso del tapiz de la actividad del Estado, que es el gasto público”. Intervención del Ministro de Hacienda Fernández Ordoñez. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 9 de agosto de 1977. N.º. 6. 1977. p. 110.

³³³ “El proyecto no es por sí toda la reforma, sino que intenta: uno, crear la infraestructura instrumental de la reforma; dos, asentar piezas sustantivas imprescindibles; tres, fortalecer el aparato administrativo, y cuatro, obtener con sus efectos directos y sus efectos inducidos los recursos necesarios para permitir una mayor capacidad del sector público”. Intervención del Ministro de Hacienda Fernández Ordoñez. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 9 de agosto de 1977. N.º. 6. 1977. p. 110.

La legitimidad del sistema fiscal no pretendía lograrse sólo por la vía de modificar las actividades del ingreso y el gasto público. Se proponía, además, atacar el fraude fiscal a través del *ius puniendi*, siendo éste el elemento de cierre del sistema fiscal. En este sentido, afirmó el Ministro de Hacienda Fernández Ordóñez que “Una sociedad moderna no puede subsistir sin ese mínimo de solidaridad que se expresa en la contribución a las cargas públicas. Las conductas más graves del fraude, que se consideran merecedoras de la más enérgica repulsa social, son consideradas como delitos en una gran parte de los países desarrollados”³³⁴. Por esto, uno de los más importantes aspectos de la reforma consistió en la modificación del delito fiscal, queriendo evidenciar con ello el renovado papel de la jurisdicción penal en la prevención del fraude. En función de esto, se modificó la norma de 1870, queriendo con ello distanciarse de un sistema de tipificación del que se reconocía su fracaso en la prevención del fraude fiscal³³⁵.

La reforma se encaminaba a proponer un cambio en la estructura financiera española y avanzar en la formación de una conciencia tributaria, sobre la base de dotar de legitimidad y transparencia a la actividad financiera y mediante el aseguramiento de los deberes tributarios a través del Derecho penal³³⁶. Sin embargo, se criticó que el cambio en el sistema fiscal priorizara la creación del delito fiscal antes emprender otro tipo de reformas, pues daba la impresión de que los cambios se pretendían lograr, prioritariamente, por la vía penal³³⁷. Que se reconociera el carácter injusto del sistema fiscal y, no obstante ello, entre las primeras medidas para su modificación estuviera la creación del delito fiscal, llevó a calificar de prematura la tipificación del delito fiscal³³⁸.

³³⁴ Intervención del Ministro de Hacienda Fernández Ordoñez. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 9 de agosto de 1977. Nº. 6. 1977. p. 111.

³³⁵ “Usted sabe que el artículo 319 del Código Penal no ha funcionado nunca, y tengo la impresión de que aunque puede ser cierto que muchos de los hechos que están hoy tipificados, o que queremos que se tipifiquen en este nuevo artículo 319, están incluidos en la legislación ordinaria, el hecho de que nunca haya funcionado me hace pensar que realmente es necesario que esta Cámara tipifique de una manera autónoma e independiente la infracción fiscal. Es decir, que tenemos que ir a la tipificación de la infracción fiscal. No sé si forma parte de la filosofía del Partido Socialista Obrero Español que no es necesario tipificar el delito porque está tipificado en la legislación española vigente. Creo que, a pesar de todo, tenemos que hacer el esfuerzo de dar una nueva redacción, la que nosotros proponemos u otra, para aquellos hechos que supongan una infracción social intolerable, y que estos hechos hay que incluirlos específicamente en el Código Penal sin ninguna duda”. Intervención del Ministro de Hacienda Fernández Ordoñez. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 9 de agosto de 1977. Nº. 6. 1977. p. 129.

³³⁶ “Además, la fuerza del Derecho penal fue empleada para superar uno de los obstáculos fundamentales de la política en materia tributaria: la falta de una adecuada conciencia tributaria”. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. 2002. p. 37. También, PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 37.

³³⁷ “Tal concepción del delito fiscal dentro de esta Ley de medidas urgentes es, sin duda, criticable. Situar esta figura delictiva como centro neurálgico de la reforma que se quiere emprender puede llevar a la errónea conclusión de que la criminalización de la infracción tributaria sea la panacea que sirva para erradicar la defraudación fiscal, minimizando la utilización de una serie de medidas de índole no penal, de imprescindible concurrencia para conseguir el objetivo propuesto”. MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 187 y 188.

³³⁸ MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 189 y 416.

La subsidiariedad del Derecho penal en la protección a la Hacienda pública, se afirmaba previamente, se puede manifestar en lo siguiente: estructura del delito como ley penal en blanco, íntima conexión entre las descripciones típicas del delito de defraudación tributaria y de las infracciones tributarias, paralelo desarrollo de la legislación penal y tributaria y dirección del sistema penal al logro de finalidades más propias del sistema tributario que del sistema penal. En la LMURF la subsidiariedad se puso de manifiesto de forma relevante a través de un desarrollo conjunto de modificaciones penales y financieras, similitudes entre la descripción penal típica del delito de defraudación tributaria e infracciones tributarias, la estructura del delito de defraudación tributaria como ley penal en blanco y la necesidad exigencia de prejudicialidad administrativa. La tipificación del delito de defraudación tributaria en la LMURF es la siguiente:

Artículo 35. El capítulo VI del Título III del libro II del Código Penal se titulará en lo sucesivo «Del delito fiscal». El artículo trescientos diecinueve de dicho Cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma: «Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.

Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:

a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.

Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por lo que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejercen su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes.

Artículo 36. El conocimiento de las causas por delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria.

Artículo 37. Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela.

Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

Tres. En las defraudaciones de las haciendas Locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus Secciones de Hacienda y del Abogado de la

Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidas en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor».

La ubicación del delito fiscal en el Título “De las falsedades” representó, como ocurrió en su momento con el delito de ocultación de bienes o industria, un primer motivo de discordia en su interpretación³³⁹. No obstante, la doctrina de forma mayoritaria entendió que la voluntad del legislador fue la de tipificar un delito tributario, lesivo por tanto del Erario público. Entre los argumentos que apoyaron tal conclusión, está la exigencia y relevancia de la cuantía mínima exigida por el delito, la precisión de la consumación en la defraudación a la Hacienda, así como la rúbrica del Capítulo: “Del delito fiscal”³⁴⁰.

En lo que a la conducta típica se refiere, la característica fundamental de este modelo fue la descripción del verbo rector a través de un elemento normativo: “defraudar”. Esto es una diferencia con el tipo del delito fiscal de 1870³⁴¹. El significado que se otorgue al verbo rector es uno de los más agudos debates en la interpretación y aplicación de este modelo de tipificación. Más allá de ello, se consideró mayoritariamente que se trataba de un delito de resultado, concretado en el perjuicio económico a la Hacienda pública³⁴². Sumado al verbo rector se tipificó la “elusión del pago de impuestos”, y el “disfrute ilícito de beneficios fiscales” que han sido interpretados mayoritariamente como formas de realización de la conducta y, por esto, estrechamente vinculados con ésta. Así, al lado de la defraudación debía acreditarse una de estas dos modalidades de realización³⁴³. En el primer caso, eludiendo el deudor el pago del impuesto debido³⁴⁴. El segundo supuesto se ha entendido como una elusión indirecta mediante reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias, las que tienen como consecuencia reducir la deuda tributaria³⁴⁵.

³³⁹ MELLADO BENAVENTE. “Antecedentes”. *El delito fiscal*. 2009. p. 28. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 253 y ss.

³⁴⁰ RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 256 y ss. MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 203 y ss. CÓRDOBA RODA. *Comentarios al Código Penal*. Tomo III. 1978. p. 1008.

³⁴¹ “Con todo, y además del vuelco en la dirección de la política criminal producido, es de destacar el giro dogmático realizado a la hora de definir las conductas. Desde entonces, y hasta el momento presente, el delito consiste en *defraudar* a la Hacienda pública”. AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 51.

³⁴² RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 260 y 272.

³⁴³ AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 48. MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 227.

³⁴⁴ RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 262 y ss.

³⁴⁵ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico*. 2002. p. 384 y 385. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 268.

Se discutió si cabía incluir en esta última modalidad los casos de fraude de subvenciones. Puesto que se consideró que éstas no quedaban vinculadas al supuesto de “disfrute ilícito de beneficios fiscales”, la reforma de 1985 introducirá un tipo penal específicamente dirigido a regular tal supuesto, el vigente delito de fraude de subvenciones³⁴⁶.

La redacción inicial del delito hacía referencia a la defraudación de los impuestos. La utilización de este término llevó a dudar si era típica la defraudación de otros tributos diferentes al impuesto, particularmente las tasas y las contribuciones especiales³⁴⁷. A raíz de esta polémica, en la reforma de 1985 se precisará que la defraudación es sobre los tributos, cerrando con ello el debate.

Finalmente, el delito de 1977 planteaba unas presunciones de ánimo de defraudación (“Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria”), lo que generó en su momento duras críticas³⁴⁸, siendo derogadas en 1985.

Como se ha indicado, el modelo de tipificación vigente desde 1977 se estructura como una ley penal en blanco, lo que implica que los elementos del comportamiento típico deben determinarse con ayuda de la legislación extrapenal, en este caso, con ayuda de la LGT. Esto, pues la determinación de las modalidades (elusión del pago de impuestos y disfrute ilícito de beneficios fiscales) que acotan la conducta típica no pueden entenderse al margen de la legislación tributaria. De otro lado, la precisión del objeto de la defraudación (los impuestos) era a su vez un elemento cuyo sentido y límites venía marcado previa intervención del Derecho penal. También, la determinación de la cuantía no puede estimarse sin una conexión con el Derecho tributario. Incluso, las presunciones de defraudación eran elementos cuya precisa definición debía obtenerse de la legislación tributaria³⁴⁹. La determinación del sentido o significado del verbo rector tampoco escapa de

³⁴⁶ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 42. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 268. MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 253.

³⁴⁷ Las posiciones en este punto eran contradictorias. De una parte hubo quien exigía una interpretación estricta que no permitía afirmar la tipicidad en caso de las tasas o contribuciones especiales. En este sentido, CÓRDOBA RODA. *Comentarios al Código Penal*. Tomo III. 1978. p. 1009 y 1010. En contra de esta tesis, y proponiendo una interpretación amplia que llevaba a entender el término “impuestos” como todo tipo de tributos, MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 419. La STS de 29/06/1985, ponente De Vega Ruíz, aborda el problema afirmando que el concepto de impuestos no debía ser entendido de forma técnica sino “vulgar”, permitiendo así integrar las tasas y las contribuciones especiales dentro del tipo.

³⁴⁸ RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 277. MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 319 y 421. CÓRDOBA RODA. *Comentarios al Código Penal*. Tomo III. 1978. p. 1012.

³⁴⁹ Lo que en materia penal operaba como presunciones de ánimo de defraudar, correspondía en términos semejantes en la LGT de 1963 a mecanismos defraudatorios. En su momento, establecía el art. 80, literal c),

la necesidad de recurrir a la legislación financiera, pues cualquiera que sea el significado que se otorgue al término “defraudar”, se reconoce que en la base del tipo está la existencia de una relación jurídica tributaria, por tanto la necesidad de identificar un deber tributario. Esto es admitido incluso por la doctrina que defiende la tesis patrimonialista del delito de defraudación tributaria, la cual procura dar un significado jurídico penal al término “defraudar”³⁵⁰.

En materia de autoría se entendió que era un delito especial propio, ya que se exige una previa relación jurídica tributaria entre deudor y Hacienda pública³⁵¹. Por esto, y precaviendo situaciones de impunidad en casos en que el deudor tributario o el beneficiario fuera una persona jurídica, la regulación de 1977 introduce, adelantándose al art. 15bis CP 1973, una cláusula de imputación de responsabilidad penal a los directores, gerentes, consejeros delegados, personas que ejerzan la administración o incluso autores materiales. Dicha cláusula de imputación se asemejaba a la prevista para los casos de los delitos contra la libertad y la seguridad en el trabajo del art. 499bis, fue objeto de críticas por parte de RODRÍGUEZ MOURULLO³⁵².

La regulación de 1977 introduce una restricción a la intervención penal en materia del fraude fiscal a través de un límite cuantitativo, que en su momento se fijó en dos millones de pesetas. Esto diferencia a este modelo de los anteriores, pues en ellos no se establecía cuantía alguna. Además, a través de este límite la doctrina y la jurisprudencia diferencian entre el ilícito administrativo y penal en materia de fraude fiscal. Finalmente, el que se señale una cuantía en el tipo ha dado lugar a que se defienda la tesis de que la defraudación tributaria es un delito de resultado material, concretado precisamente en la lesión

lo siguiente: “A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados”. La negativa u obstrucción de la acción de la Administración estaba igualmente prevista en la LGT en el art. 87, numeral 3. “Cuando el importe del perjuicio económico correspondiente a la infracción tributaria grave represente más del 50 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse y excediera de 5.000.000 de pesetas, concurriendo, además, alguna de las circunstancias previstas en el artículo 82, apartado 1, letras b) o c), de esta Ley, o bien resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria por parte de los sujetos infractores podrán ser sancionados”.

³⁵⁰ MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 215.

³⁵¹ MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 418. Por el contrario, representantes de la tesis que sostienen que se trata de un delito común, RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 259. CÓRDOBA RODA. *Comentarios al Código Penal*. Tomo III. 1978. p. 1011.

³⁵² “La fórmula ahora utilizada es notoriamente peor que la del artículo 499bis. Debería partirse, en primer término, de que el delito se imputa a quienes hubieren cometido la defraudación y, en su defecto, a quienes ejerciendo efectivamente la administración, no hubiesen adoptado medidas para impedirlo. La fórmula empleada, en cambio, no toma como primer escalón a quienes efectivamente han cometido la defraudación, sino a las personas que ejercen efectivamente la administración y subordina luego la responsabilidad del autor material a la ausencia de responsabilidad de aquéllos”. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 284 y 285.

patrimonial por dicha cuantía³⁵³. A su vez, la intervención penal se limitaba también a través de exigir la firmeza de las actuaciones administrativas³⁵⁴ y la iniciación del procedimiento a instancia de la Administración. Esto llevó a calificar al delito como semi-público y sería una de las razones vinculadas a la escasa aplicación del delito³⁵⁵.

En materia de sanción penal se recurre por primera a una pena privativa de libertad más la pena de multa³⁵⁶. Un elemento a destacar es que se modula la pena en función del daño patrimonial producido. Así, procedía imponer pena de multa del tanto al séxtuplo si la defraudación estaba entre los dos y cinco millones de pesetas o de arresto mayor y multa de igual cuantía si la defraudación estaba entre los cinco y diez millones de pesetas o de prisión menor y multa para defraudaciones superiores a los diez millones de pesetas³⁵⁷. Adicionalmente, se condicionaba la pena de prisión, además al monto de la cuantía, a que ésta superara en más de una décima parte la cuota debida.

Las características político criminales de este modelo, en su inicial tipificación, llevaron a su poca aplicación, a juzgar por los pocos procesos que se adelantaron bajo su vigencia³⁵⁸. La causa de ello se vinculará a la exigencia de intervención administrativa para iniciar el proceso penal³⁵⁹. El fracaso de la legislación de 1977 se pondría de manifiesto en el Primer Informe del Observatorio del delito fiscal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el

³⁵³ RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 272 y ss. MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 224.

³⁵⁴ MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 386 a 389.

³⁵⁵ AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 51. Asimismo, AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 51. MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 382 y ss.

³⁵⁶ “Con este nuevo delito se rompía con más de un siglo de tradición: era la primera vez que la amenaza penal incluía penas privativas de libertad. El *delincuente fiscal* podía ser sancionado con arresto mayor o prisión menor en atención a la suma defraudada. Al mismo tiempo, la nueva orientación —y dejando de un lado la anterior tendencia analizada— decide establecer un límite cuantitativo que actúe como frontera de la intervención del *ius puniendi* estatal”. AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 51.

³⁵⁷ AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 50.

³⁵⁸ En la Memoria de la AT de 1984, citada por PÉREZ ROYO, se da cuenta del pobre impacto que en la jurisdicción penal había tenido el tipo del delito fiscal. “De las 12 sentencias dictadas por las audiencias provinciales, se registran nueve con fallo absolutorio y tres con fallo condenatorio. En cuanto a la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, existe, hasta el momento, una sola sentencia, la del 29 de junio de 1985, que confirma la condena pronunciada por la Audiencia de La Coruña en Sentencia de 2 de mayo de 1983”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 45. También, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 33. RUIZ VADILLO. “Las infracciones y delitos tributarios en la jurisprudencia”. *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 65. RODRÍGUEZ MOURULLO. “Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal”. *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 156.

³⁵⁹ AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 51. Sobre las críticas a la exclusiva iniciación del proceso por la Administración, se remite a MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 382 a 386.

fraude fiscal, en el que se afirma: “Ya sea por la prejudicialidad administrativa o por la falta de concienciación, tanto social como de los propios órganos administrativos y judiciales a los que correspondía su persecución, lo cierto es que la reforma no resultó exitosa, tal y como constatan los datos conocidos sobre este período que abarca de 1977 a 1985. Según la estadística de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal (hoy desaparecida) la inspección incoó 1519 expedientes por delito fiscal de los que 512 fueron remitidos al Ministerio Fiscal. De éstos fueron devueltos a la inspección 216 y tramitados 296. Se dictaron 13 sentencias, 10 de ellas en sentido absolutorio y en 1985 estaban aún pendientes 283 casos”³⁶⁰.

No obstante, hay que destacar que a partir de 1977 el fraude tributario se presente ante la sociedad como un delito que está sancionado con pena privativa de libertad³⁶¹, realizando así uno de los objetivos de 1977, en concreto, avanzar en la creación de una conciencia fiscal, para lo cual se ubicaba el delito fiscal en la cúspide del sistema de prevención del fraude fiscal, inserto en el CP y no en leyes especiales y, finalmente, sancionado con una pena privativa de libertad³⁶².

b) La reforma de la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril de 1985.

La reforma introducida por la LO 2/1985 de 29 de abril está precedida por el proyecto de reforma de CP de 1980 que, a pesar de no concretarse en el nuevo CP, avanza algunos de los cambios por los que transitaría la reforma del delito fiscal. Por ejemplo, el cambio en la ubicación del delito, que ayudará a precisar la discusión en materia de bien jurídico, o la eliminación de la persecución del delito fiscal a instancia de la Administración, que era una de las causas de su poca aplicación. La generalizada situación de fraude fiscal³⁶³ y escasa aplicabilidad del delito fiscal animaron la modificación a que se verá sometida tanto la figura típica del art. 319 como en general la protección penal a la Hacienda pública³⁶⁴.

³⁶⁰ Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 8 y 9.

³⁶¹ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. 2002. p. 38.

³⁶² ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 13. También, la siguiente afirmación de RODRÍGUEZ MOURULLO: “No hay que descartar que el legislador, dados los objetivos político-criminales que con la nueva tipificación se propuso de cara a la implantación de la total reforma fiscal, haya tenido interés en mostrar a la opinión pública que el delito fiscal no constituye ningún delito «especial», sino un delito del «Código penal»”. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 258 y 293.

³⁶³ “Dicha situación era descrita por un Informe de la Comisión del Congreso de los Diputados para la evaluación del fraude fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 1981, en el que se apuntaba que las declaraciones de la renta en la época eran inferiores en un cincuenta por ciento de las debidas. Delimitada la situación en que se enmarcaba la reforma, era obvia la necesidad de acabar con lo que el Ministro tildó de *deporte nacional*”. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 53.

³⁶⁴ Esto fue reconocido en la Exposición de Motivos de la reforma introducida por la LO 2/1985. “La previsión legislativa no ha tenido, por muchas razones, los frutos deseados y, especialmente, el efecto de prevención general al que tiende todo precepto penal, pues existen todavía no pocas situaciones fraudulentas

En este contexto y apoyados en la Constitución de 1978, tiene lugar la reforma del art. 319 CP. Esta reforma supera la simple modificación del tradicionalmente llamado delito fiscal, teniendo lugar la creación de un sistema de tipos penales para la protección de la Hacienda pública. Se introduce una regulación amplia en materia de delitos contra la Hacienda pública, en la que tiene cabida la protección penal del gasto y el ingreso como elementos de la actividad financiera, creando para ello dos nuevas figuras de delito: el fraude de subvenciones y el delito contable tributario³⁶⁵.

La plasmación de la subsidiariedad del Derecho penal con el Derecho financiero y tributario que se han venido mencionando se pone también de presente con la reforma de 1985. Se decía que una de las manifestaciones de tal subsidiariedad es el desarrollo paralelo de la política criminal penal y la política tributaria para enfrentar el fraude fiscal, lo que también tiene lugar en 1985³⁶⁶. La reforma del delito de defraudación tributaria se enmarca en una serie de medidas encaminadas a la prevención del fraude fiscal, siendo especialmente relevantes la modificación de la LGT en materia de infracciones y sanciones a través de la Ley 10/1985 de 26 de abril y el Real Decreto 2631/1985 de 18 de diciembre en materia de infracciones tributarias. Se cuenta, adicionalmente, con un cambio en materia tributaria a través de la progresiva consolidación del sistema de autoliquidaciones³⁶⁷. Adicionalmente, las modificaciones al sistema de tipificación penal no modifican la técnica de ley penal en blanco del delito de defraudación tributaria, lo que mantiene el carácter subsidiario de la intervención punitiva en el sistema tributario. Así, la conducta típica, el sujeto (activo y pasivo), los tributos como objeto de la defraudación y la determinación de la cuantía, son elementos que deben concretarse con la ayuda de la legislación tributaria. El tipo penal que resulta de esta modificación es el siguiente:

en las que, mediante acciones u omisiones deliberadas, se atenta de hecho contra los principios de generalidad y capacidad del artículo 31 de la Constitución. La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del título I del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal”.

³⁶⁵ AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 53. La regulación conjunta de los tres supuestos típicos es calificada por PÉREZ ROYO como un acierto. Esta decisión contrasta con la regulación alemana en la cual los delitos propiamente tributarios están separados del delito de fraude de subvenciones. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p 53.

³⁶⁶ “En estas coordenadas históricas hay que situar la reforma de 1985: conciencia e impotencia para erradicar el fraude fiscal. Y en el mismo se advierte que se pusieron en marcha mecanismos para corregir las disfunciones del sistema tributario: mejora de las figuras de imposición, dotación de nuevos instrumentos para el descubrimiento del fraude, ampliación de los medios materiales y humanos”. AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 54 y 55.

³⁶⁷ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. 2002. p. 40.

“Artículo 349. El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

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

Artículo 350. El que obtuviere una subvención o desgravación pública en más de 2.500.000 pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión menor y multa de tanto al séxtuplo de la misma.

El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos, cuyo importe supere los 2.500.000 pesetas, incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión menor y con multa del tanto al séxtuplo de la misma.

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

Artículo 350 bis. Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

- a) Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la Empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico”.

En lo que a la ubicación sistemática se refiere, se presenta un cambio en la denominación del título dentro del cual se ubicarán los delitos. Así, se pasa de la rúbrica “De la fe pública” a los “Delitos contra la Hacienda pública”. Esto ha sido sin duda relevante para la interpretación del delito de defraudación tributaria, por la vía de precisar el interés que se pretende proteger³⁶⁸.

³⁶⁸ “En efecto, la supresión de la referencia a falsedades o anomalías contables y la extracción del precepto de la órbita del título III para darle cobijo en el título VI evidencia sin ningún género de dudas que en la norma actual no hay conexión alguna con lo falsario en orden a la caracterización del bien jurídico”. MARTÍNEZ PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia”. *Poder judicial*. 2ª época. N.º. 5. 1987. p. 116.

En punto al delito de defraudación tributaria, una de las modificaciones importantes fue la derogación de la prejudicialidad administrativa, que había sido calificada como causa de la poca efectividad del delito fiscal. Se expone en el texto de la LO 2/1985 que “La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del título I del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal”. Este hecho, sin duda, modera la dependencia del *ius puniendi* frente a la actividad administrativa.

En lo que toca con la conducta típica, la reforma tiene como propósito mejorar la determinación precisa de los riesgos penalmente relevantes. Como se puede leer en la reforma, se pretende “la delimitación de la conducta típica por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago”³⁶⁹. No obstante tal pretensión, sorprende que la estructura de la conducta típica se mantenga en lo esencial inalterada³⁷⁰. Los cambios que se registran son de carácter estilístico, pues en adelante se dirá “eludiendo” o “disfrutando” y no “elusión” y “disfrute” como en 1977³⁷¹. Además de esto, el delito se sigue considerando como de resultado, lo que se justifica por razón de la exigencia de la cuantía³⁷².

³⁶⁹ La orientación de la reforma y particularmente el citado texto de la Exposición de Motivos antes mencionado fue objeto de crítica, al considerar que ello supone restar un papel prioritario al bien jurídico y a su lesión, adelantando así la intervención penal a momentos previos a dicha lesión. En este sentido, “Se pasa así, desde el punto de vista político-criminal, de un Derecho penal basado en la ofensa al bien jurídico a un Derecho penal basado en la «actitud desleal», en este caso, ante la Administración tributaria, provocando de este modo un adelantamiento de la frontera de lo punible que históricamente fue siempre asociado a sistemas penales autoritarios y no encuentra, en cambio, acomodación en los sistemas penales propios del Estado de Derecho”. RODRÍGUEZ MOURULLO. “Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal”. *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 158.

³⁷⁰ “El nuevo artículo 349 mantiene el mismo modelo de tipificación que pergeñó la reforma de 1977. En esencia, el delito consiste en defraudar a la Hacienda pública en una cantidad determinada, bien a través de la elusión del pago de tributos, bien a través del disfrute indebido de beneficios fiscales”. MARTÍNEZ PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia”. *Poder judicial*. 2ª época. N.º. 5. 1987. p. 117.

³⁷¹ Sin embargo, este cambio estilístico es utilizado para derivar consecuencias en punto a la autoría en el delito de defraudación tributaria. “la norma española sigue exigiendo claramente en su dicción gramatical, con la utilización del gerundio, que sólo aquellas personas que eluden el pago de tributos, que obtienen indebidamente devoluciones o que disfrutaban de beneficios fiscales pueden ejecutar la acción típica”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 38.

³⁷² PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p 54.

En materia de autoría, la reforma no presenta variación entre la norma del art. 319 y el 349. No obstante, la reforma de 1985 deroga la cláusula de imputación de responsabilidad penal prevista en el numeral tercero del art. 319. Los casos comprendidos bajo dicha cláusula comenzarán a regularse a través del art. 15bis CP³⁷³. Sin embargo, este artículo dejaba por fuera supuestos de autoría material por quien no era deudor, comprendidos previamente en el art. 319.

Entre otras modificaciones, está el cambio en el término “impuestos” por el de “tributos”, lo que como ya se apuntó había planteado en su momento un problema para vincular como típicas la defraudación de tasas y las contribuciones especiales³⁷⁴. Se vincula como sujeto pasivo del delito a la Hacienda autonómica, en consonancia con la Constitución de 1978. Se aumenta la cuantía señalada en el tipo y que limita la intervención penal a cinco millones de pesetas³⁷⁵ y se modifican las reglas para determinar la cuantía de la defraudación³⁷⁶. Asimismo, se incrementa la pena y se señala una pena accesoria consistente en “la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años”. A su vez, la pena no queda sujeta a modificación por virtud de la cuantía, lo que conlleva que cualquier tipo de defraudación será en lo sucesivo sancionada con la pena de prisión menor. Finalmente, se eliminan las presunciones del ánimo de defraudar que habían dado lugar, como se indicó, a críticas doctrinarias³⁷⁷.

³⁷³ Esta norma se había introducido en el Código penal a través de la LO 8/1983 de 25 de junio.

³⁷⁴ “De este modo se viene a resolver la duda que suscitaba la interpretación del término «impuestos» en el contexto de las disposiciones creadas por la LMURF de 1977, la cual dio lugar a una viva polémica. (...) Es de alabar, pues, que el legislador de 1985 haya corregido esa falta de sintonía y que lo haya hecho en el sentido, teleológicamente preferible, de castigar penalmente la defraudación de toda clase de tributos y no sólo la de una clase de los mismos. Por consiguiente, del tenor literal del artículo 349 se deduce ya ahora que son típicas todas aquellas conductas elusivas que vayan referidas a tasas, contribuciones especiales e impuestos, que son las tres clases de tributos que reconoce el artículo 26 de la LGT”. MARTÍNEZ PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia”. *Poder judicial*. 2ª época. N.º. 5. 1987. p. 118.

³⁷⁵ En relación con la cuantía defraudada, se reconoce que la reforma de 1985 clarifica el debate en relación con este punto, en el sentido de si ésta debía entenderse referida a la “deuda tributaria” o a la “cuota”. Con fundamento en el tenor literal del artículo 349, se concluye que el legislador de 1985 se decanta por esta última opción al referirse únicamente a “cuota defraudada” y “importe de lo defraudado”. Con más detalle en este punto, MARTÍNEZ PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia”. *Poder judicial*. 2ª época. N.º. 5. 1987. p. 119.

³⁷⁶ En este punto, el nuevo artículo 349 no contraponen “tributos periódicos” y “tributos que no tengan carácter periódico” como era el caso en el artículo 319. En adelante se referirá el delito a “tributos periódicos o de declaración periódica” y “demás tributos”. Una consideración más detallada, en MARTÍNEZ PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia”. *Poder judicial*. 2ª época. N.º. 5. 1987. p. 119 y 120.

³⁷⁷ “Aunque en virtud de una interpretación adecuada algunas consecuencias insatisfactorias podían ser evitadas, lo cierto es que semejante presunción estaba en pugna con el principio de culpabilidad y, por ende, resulta inadmisibles que permitiese fundamentar una responsabilidad criminal; solamente por este último motivo la presunción debía ser eliminada”. MARTÍNEZ PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia”. *Poder judicial*. 2ª época. N.º. 5. 1987. p. 121.

En síntesis, en lo esencial la regulación de la conducta típica y la autoría se mantiene inalterada con la reforma de 1985. Se continuará con un tipo penal anclado en la defraudación como verbo rector, al que se adicionan los elementos de elusión y disfrute. En cuanto a la autoría, el tipo se sigue refiriendo al autor a través de la forma “el que”, lo que no obsta para que mayoritariamente se sostenga que es un delito especial propio. A pesar de que se deroga la cláusula de “responsabilidad en lugar de otro”, ello en nada incide puesto que ésta, salvo la excepción antes mencionada, se traslada a la parte general del CP. Esta modificación legislativa produciría un paulatino aumento en el número de pronunciamientos judiciales encargados de enfrentar el fraude fiscal, tal y como se indica en el Primer Informe del Observatorio del delito fiscal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal³⁷⁸.

c) La Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio de 1995.

Con la reforma de 1995 se pretende avanzar en la mejora del modelo de tipificación, además de solucionar algunos problemas en la aplicación del delito de defraudación tributaria para adecuarlo a los supuestos más complejos de fraude fiscal. Se procura también coordinar la represión penal con la administrativa³⁷⁹. Con ocasión de esta reforma se reforzará la subsidiariedad del *ius puniendi* en la protección de la Hacienda pública. En primer lugar, manteniendo un modelo de tipicidad que responde a la estructura de la ley penal en blanco. Sumado a ello, un desarrollo paralelo de la legislación penal y la tributaria en materia de represión del fraude fiscal. Así, al lado de la modificación penal que se comenta, está la Ley 25/1995 de 20 de julio de modificación parcial de la LGT que reforma aspectos relacionados con las infracciones y sanciones tributarias, además de perseguir la coordinación con el sistema penal en materia de regularización tributaria³⁸⁰. Finalmente, y como cambio trascendental, se dirige el sistema penal a la búsqueda de fines recaudatorios, a través del mecanismo de la regularización tributaria.

³⁷⁸ “En esta etapa el número de pronunciamientos judiciales, inicialmente muy reducidos, fue paulatinamente creciendo siendo un factor destacable en esta tendencia la consolidación del procedimiento abreviado para este tipo de delitos así como el esfuerzo y atención que dispensaron los órganos de la administración a la detección de los fraudes penales para la remisión al Ministerio Fiscal”. Observatorio del Delito fiscal. *Primer informe*. 2006. p. 9.

³⁷⁹ La exposición de motivos de la LO 6/1995 reconoce precisamente estos objetivos. “En la actualidad, para que la regulación de esta figura produzca los frutos deseados dentro de la política de lucha contra el fraude, es preciso realizar una serie de modificaciones normativas que, por una parte, afectan al tipo delictivo y, por otra, a la necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario”.

³⁸⁰ Se puede leer en la exposición de motivos lo siguiente: “Las razones anteriores justifican en concreto proceder a una reforma del régimen de infracciones y sanciones tributarias que sintonice con la realidad social y se coordine con la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública. De tal suerte que esta última regulación sea plenamente eficaz y contribuya a disminuir la litigiosidad existente, por una parte, y a fomentar una mejor aceptación social del sistema tributario, favorecedora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias con la reducción consiguiente del fraude actual, por otra”.

Luego de una tímida independencia del sistema penal mediante la derogación de la prejudicialidad administrativa y de un claro reforzamiento en la lucha contra el fraude fiscal entre 1985 y 1995, a partir de 1995 se decanta la política criminal penal por integrar un mecanismo como el de la regularización, cuya lógica está más cerca del sistema tributario que del penal³⁸¹. De esta manera, la posibilidad de regularización permitirá que el autor pueda verse liberado de la responsabilidad penal por delito de defraudación tributaria, delito contable y falsedades vinculadas con la deuda tributaria regularizada, independientemente de satisfacer con ello finalidades de prevención asociadas al Derecho penal. La reforma penal de 1995, además de integrar en el sistema penal la vía de liberación de responsabilidad ya mencionada, agrava la reacción penal mediante la tipificación de subtipos agravados. En estos, como el tipo penal básico, opera igualmente la regularización tributaria. El tipo penal producto de esta reforma es el siguiente:

Artículo único. Modificación del Título VI del Libro II del Código Penal.

El Título VI del Libro II del Código Penal, con la rúbrica «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», comprenderá los artículos 349, 349 bis, 350 y 350 bis, con la siguiente redacción: «Artículo 349.

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

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

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

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

³⁸¹ La dinámica de esta evolución queda interesantemente expuesta en los siguientes términos: “En esta materia, la tributaria, como en muchas otras manifestaciones de la política criminal actual en las sociedades postindustriales, el Derecho penal da muestras de un fenómeno de *expansión*. Expansión que por lo general se manifiesta en un incremento de la intervención penal; sin embargo, en esta materia viene acompañada, de una vía de liberalización de pena, la regularización. Dicha vía pone de relieve cómo el Derecho penal se pone al servicio de objetivos de la política criminal, que aconsejan en este ámbito, tanto el intensificar la respuesta penal (1985-1995), como asegurar la eficacia de la recaudación (1995). El Derecho penal, una vez «expandido», al servicio de la política tributaria, ha orientado su capacidad hacia el cumplimiento de los deberes fiscales mediante la regularización. Así, el Derecho penal ha mostrado así una extrema *labilidad* a merced de las exigencias de la política criminal, y de la política fiscal. Un Derecho penal lábil ha sido así el «mejor» instrumento de una política criminal expansiva”. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. 2002. p. 181 y 182.

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

3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 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 Público, 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 Público o el Juez Instructor 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.

Uno de los cambios importantes es la introducción en el sistema penal del mecanismo de regularización, que al estar previsto en las normas tributarias (Ley 18/1991 y art. 61.2 de la LGT) pero no en el Derecho penal había generado el interrogante de si era posible su aplicación por vía analógica³⁸². Con esta discusión como telón de fondo se establece en el art. 349 la cláusula de regularización tributaria, que otorga al autor del delito de defraudación tributaria (delito que ha de estar consumado, pues de lo contrario se estaría frente a un acto de desistimiento) la exención de responsabilidad penal tanto del delito de defraudación tributaria como de los delitos de falsedades o contable tributario relacionados con la deuda objeto de regularización. Se trata, en consecuencia, de un acto postdelictivo que conlleva la plena ausencia de responsabilidad.

En materia de conducta típica es preciso resaltar la introducción de nuevas modalidades de conducta o de resultado, en función de la posición que se asuma en relación con estos elementos, que sumadas a las existentes se vinculan a la conducta típica. Se trata de la elusión de “cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie” y “obteniendo indebidamente devoluciones”³⁸³. En relación con la primera modalidad, su inclusión pretende resolver el debate sobre su ubicación típica, pues no era claro si tenían cabida en el delito de defraudación tributaria o en el de

³⁸² Sobre el debate doctrinal y jurisprudencia en punto a la aplicación analógica de la regularización tributaria en vía penal, APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 304 a 355.

³⁸³ La Exposición de motivos justifica la introducción de estas modalidades, en los siguientes términos: “Entre las modificaciones del tipo delictivo destaca, especialmente, la relativa a la regulación de forma expresa de la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie como elemento integrante del tipo delictivo, dada la importancia de estos ilícitos y su trascendencia en el ordenamiento tributario”.

apropiación indebida³⁸⁴. Este problema queda reflejado en la STS de 25/09/1990, ponente García Ancos, en la que se condenó como autor de un delito de apropiación indebida, y no por un delito fiscal, a quien habiendo retenido de sus empleados las cuotas correspondientes del IRPF, luego no las declaró a la AT³⁸⁵. La segunda de las modalidades tipificadas tenía por objeto resolver los interrogantes sobre la precisa ubicación de este tipo de supuestos, ya que no encontraban claro acomodo ni en el delito de fraude de subvenciones ni en el de defraudación tributaria. Por esto, para dejar claro que los casos de obtención indebida de devoluciones debían quedar vinculados al delito de defraudación tributaria, se opta en consecuencia por hacer expresa mención en el tipo³⁸⁶.

De otro lado, la modificación de la conducta típica aborda, aunque de manera poco satisfactoria, el problema de la realización omisiva del delito de defraudación tributaria. Es claro que se pretendía resolver el problema de tipicidad en los casos de no declaración tributaria³⁸⁷. Sin embargo, y como indicó MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, sigue en pie y en los mismos términos el problema de la tipicidad de este comportamiento³⁸⁸. Si se pretendía incluir la no presentación de la declaración tributaria como comportamiento penalmente relevante, se habría debido referir directamente a ello el legislador y no vincular el término “omisión”, que resulta por demás innecesario si contamos que la parte general del CP

³⁸⁴ MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1054 y 1055. MELLADO BENAVENTE. “Antecedentes”. *El delito fiscal*. 2009. p. 38. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 57. MAGALDI PATERNOSTRO. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Parte especial*. Tomo I. 2004. p. 1185. La Memoria que acompaña el proyecto justificó precisamente esta modificación, afirmando que “la existencia de una determinada tendencia jurisprudencial a someter los supuestos de retenciones practicadas y no ingresadas a la Hacienda Pública dentro de los delitos de apropiación indebida (...) hace necesaria la referencia expresa en la configuración del tipo penal a las retenciones e ingresos a cuenta, ya que resulta indudablemente más adecuada su tipificación como delito fiscal”.

³⁸⁵ “Se infiere la concurrencia, en la actuación del agente, de todos y cada uno de los requisitos que el artículo 535 del Código Penal exige para entenderse cometido ese delito, cual son, en esencia: haber recibido una cantidad de dinero, en este caso importante, en calidad de depositario, administrador, etc, o por otro título que produzca obligación de entregarla o devolverla; no haber hecho entrega en su momento oportuno de ese numerario a su legítimo propietario; y todo ello en propio beneficio (enriquecimiento injusto) y en lógico perjuicio del tercero afectado por la apropiación. Y esto es lo que, en síntesis, realizó el inculpado, ya que: a) Como titular de una empresa en la que trabajaban diversos empleados, tenía, al mismo tiempo, por mandato legal, la cualidad de depositario o gestor (la denominación es indiferente) de las retenciones que pagaban sus empleados como tributarios a la Hacienda Pública. b) En tal cualidad, tenía la obligación (obvio es decirlo) de entregar puntualmente esas cantidades retenidas a su verdadero destinatario y único acreedor. c) No lo hizo así, apropiándose inicialmente, en beneficio propio y en perjuicio de ese legal destinatario, de las correspondientes sumas dinerarias”. FD 6.

³⁸⁶ VELASCO CANO. “El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código penal”. *El delito fiscal*. 2009. p. 92 y 93.

³⁸⁷ Ello queda expresamente señalado en la Memoria que acompañaba el proyecto. En esta se puede leer lo siguiente: “resulta conveniente resolver definitivamente el tema de que la falta de presentación de la declaración tributaria es medio material idóneo de comisión del delito puesto que, a pesar de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo es absolutamente nítida sobre este extremo [...], aun con posterioridad a dichos pronunciamientos, alguna jurisprudencia menor y un importante sector doctrinal sostienen su inidoneidad”.

³⁸⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 27.

permite afirmar que los delitos, así también el de defraudación tributaria, se pueden realizar por acción o por omisión (art. 11 Código penal).

La reforma de 1995 tipifica dos subtipos agravados a fin de dar cobertura a concretos *modus operandi* en el fraude tributario³⁸⁹. Se trata de “La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario” y “La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios”³⁹⁰. En el caso de la primera de las modalidades se quiere recoger el mayor desvalor que representa la conducta cuando la defraudación se realiza a través de testaferros³⁹¹. A su vez, señala la doctrina que con esta modalidad se ha tenido la intención de dar cobertura típica a los supuestos de “cesión de créditos”, que consisten en una modalidad de defraudación puesta en práctica por entidades financieras en las que cambiaban el nombre del titular del dinero, obteniendo el depositario beneficios económicos que quedaban ocultos ante la AT³⁹².

El segundo de los subtipos agravados comprende dos modalidades diferentes: una relacionada con la cuantía o importe de la defraudación, la otra con la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios. En ambos casos, para que tenga lugar el subtipo agravado se requiere que de éstos se derive una defraudación de especial trascendencia y gravedad. Así, el que se acredite cualquiera de tales supuestos no es suficiente para afirmar el subtipo agravado, pues ellos han de generar, se reitera, una defraudación de especial gravedad. La doctrina de forma mayoritaria ha

³⁸⁹ “Existe acuerdo en que dichas agravaciones constituyen la respuesta penal (agravada) a la constatación de la existencia de diversos *modus operandi* que constituían un fenómeno no infrecuente en el marco de la criminalidad tributaria y que facilitaban y coadyuvaban a la misma articulándose como auténticos negocios (ilícitos) surgidos alrededor y para el fraude tributario, lo que comporta una mayor peligrosidad objetiva *ex ante* de la conducta defraudatoria que legitima la preceptiva imposición de la pena típica en su mitad superior”. MAGALDI PATERNOSTRO. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Parte especial*. Tomo I. 2004. p. 1200.

³⁹⁰ La exposición de motivos justifica las modalidades cualificadas en función de la “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”. Crítico con estas circunstancias, BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 481 y 482. Igualmente, BACIGALUPO ZAPATER. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Código penal. Doctrina y jurisprudencia*. Tomo II. 1997. p. 3104 y ss.

³⁹¹ Así, AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 340. Esta modalidad ha recibido críticas. Ejemplo de ello: “No parece que sea más grave valerse de interpósita persona que de documentos falsificados, para poner un ejemplo. La participación de otras personas en el delito no configura, en general, un motivo de agravación y no existen –al menos el legislador no los ha hecho explícitos– fundamentos especiales para una distinta consideración en el caso del delito fiscal”. BACIGALUPO ZAPATER. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Código penal. Doctrina y jurisprudencia*. Tomo II. 1997. p. 3104.

³⁹² MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1061. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico*. 2002. p. 393.

identificado que el supuesto de la “estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios” se relaciona con los casos de “fraudes de IVA” o “compra de facturas falsas”³⁹³. Siendo ello así, el subtipo habría de referirse no a la posibilidad de que con la organización se pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios, sino mas bien una organización que esté compuesta por diferentes obligados tributarios, que es precisamente el caso de la venta de facturas falsas o fraudes de IVA. Por esto, critica BACIGALUPO ZAPATER que “estas agravantes son técnicamente deficientes, aunque más desde un punto de vista idiomático que jurídico”³⁹⁴. El segundo subtipo se concreta en la especial trascendencia y gravedad de la defraudación en razón del importe de la defraudación. No obstante, no hay forma de establecer cuánto ha de ser el monto de la defraudación para que haya lugar a la agravante, lo cual es muestra de una muy inadecuada técnica legislativa, la misma que hace difícil la delimitación de los casos en que procede la invocación de esta circunstancia³⁹⁵.

En materia de autoría la doctrina de forma mayoritaria así como la jurisprudencia siguen sosteniendo que se trata de un delito especial. Esta reforma no plantea modificación alguna en este punto y las opiniones en esta materia siguen planteándose en los mismos términos en que se ha hecho desde 1977. Entre otras modificaciones, está el incremento de la cuota

³⁹³ “La tipificación de este subtipo responde a la necesidad del legislador de reaccionar frente a la técnica o la fenomenología de la adquisición y utilización de facturas falsas y frente a los llamados «chiringuitos» financieros cuyo fin es la captación del llamado dinero negro ofreciendo rendimientos financieros también negros, y de los cuales han saltado a la luz pública en los últimos años algunos escándalos”. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 345. MAGALDI PATERNOSTRO. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Parte especial*. Tomo I. 2004. p. 1201. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico*. 2002. p. 393. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 129.

³⁹⁴ Afirma este autor que “Lo que el legislador ha querido significar es que en la organización debe haber una pluralidad de personas, pero ello es claramente una obviedad, dado que los caracteres básicos de una organización (división formal de funciones, sistema jerárquico de decisiones, cierta permanencia) son prácticamente impensables sin una pluralidad de personas. Ello demuestra que el texto del apartado b) del párrafo 1 en realidad no establece más que la exigencia de una organización cuyos responsables sean obligados tributarios”. BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 482. Asimismo, “no tiene ningún sentido que el subtipo exija que la organización afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios cuando, en puridad, el único afectado en el delito fiscal ha de ser, por definición, la Hacienda Pública. Por ello parece más conforme a la naturaleza del propio tipo del artículo 305 entender que lo que exige este subtipo es que la existencia de una estructura organizativa facilite, o pueda facilitar, la defraudación a una pluralidad de contribuyentes”. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 345.

³⁹⁵ “En cualquier caso estas fórmulas no ponen sino de manifiesto las deficiencias del artículo 305 en la tipificación de este subtipo agravado por no fijar la cuota a partir del cual se considera que se da el agravamiento”. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 344. La determinación de la cuantía que da lugar a la agravante ha sido señalada por vía jurisprudencial, como se puede ver en la STS 19/01/2012, ponente Carlos Granados Pérez. Se considera, sin embargo, que la fijación de las circunstancias agravantes debe ser una tarea que corresponda al Legislador, por lo que se valora positivamente que en el Proyecto de Ley orgánica con el cual se busca modificar el Código penal en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social se establece que el delito de defraudación se agravará cuando la cuantía exceda de 600.000 euros. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A, proyectos de ley, N°. 17-1, 7 de septiembre de 2012.

mínima para el delito a quince millones de pesetas y una modificación en lo que se refiere a la pena accesoria. La reforma modifica los términos de la pena accesoria, a través de cambiar la expresión “subvenciones o crédito oficial” por “subvenciones o ayudas públicas”. Por último, se amplía el término de sujetos pasivos del delito vinculando las Diputaciones Forales Vascas y la Hacienda de Navarra.

d) Ley Orgánica 10/1995. Nuevo Código penal de 23 de noviembre de 1995.

La novedad del CP de 1995, en relación en el delito de defraudación tributaria no es significativa. El que 5 meses antes se modificara este delito, determinó que la novedad en la regulación se refiera sólo a la modificación de la pena, actualizándola a la nueva sistemática y al número del artículo en que se encuentra el delito³⁹⁶. La razón de una reforma penal en materia de los delitos contra la Hacienda Pública, cuando ya se preveía la reforma del CP, obedece a que se pretendía llevarlos a una ley especial. Sin embargo, esta opinión cambió durante la tramitación del Código y, como ha ocurrido desde 1977, se mantienen dentro del CP. Por lo demás, esta reforma supuso, eso sí, un paso importante en la ampliación de los sujetos pasivos al vincular la Hacienda Comunitaria Europea, recogiendo de esta manera el Convenio para la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas aprobado el 26 de julio de 1995. La tipificación que presenta el CP es la siguiente:

Artículo 305. [Fraude a la Hacienda Pública]

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

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

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se 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

³⁹⁶ En relación con la imputación subjetiva hay un cambio, y es que el CP de 1995 deroga la expresión “dolosa” que se incluía en la redacción del tipo. Esto se explica al hecho de que la sistemática del Código parte de un sistema de *numerus clausus* en materia de imprudencia.

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.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se cometan contra la Hacienda de las Comunidades, siempre que la cuantía defraudada excediere de cincuenta mil euros.

4. 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.

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.

e) Ley Orgánica 15/2003 de 25 de noviembre.

A través de esta LO se actualiza la cuantía del tipo de defraudación tributaria, la que en adelante se cuantifica en euros y no en pesetas. Así, la cuantía pasa de quince millones de pesetas a ciento veinte mil euros. Adicionalmente, a través de esta se vincula la responsabilidad solidaria en el pago de la pena de multa a las personas jurídicas, lo cual podría tener consecuencias importantes en razón de la usual comisión de este delito en el marco de personas jurídicas³⁹⁷. Esta modificación será derogada por la LO 5/2010 de 22 de junio, pues esta consagra la responsabilidad penal de las personas jurídicas, lo cual hace innecesaria tal responsabilidad solidaria. La redacción del delito de defraudación tributaria, a partir de esta modificación, es como sigue:

Artículo 305. Fraude a la Hacienda pública. 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.

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.

³⁹⁷ Se lee en la exposición de motivos, lo siguiente: “Se aborda la responsabilidad penal de las personas jurídicas, al establecerse 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 del pago de manera directa y solidaria”.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

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

2. 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.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.

4. 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.

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.

f) Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio.

La última de las modificaciones tiene lugar con la LO 5/2010, siendo novedad la incorporación al sistema penal español de la responsabilidad de las personas jurídicas. En este orden, la alteración de los elementos del injusto típico alcanza, lo que sin duda es trascendental, a expandir el ámbito de la autoría en el delito de defraudación tributaria, dando cabida a la posibilidad de declarar penalmente responsable a la persona jurídica. Esto es sin duda notable en materia de criminalidad tributaria, que se caracteriza, al igual que la criminalidad económica, por una importante participación de personas jurídicas en los delitos económicos o los tributarios³⁹⁸.

Adicionalmente, se eleva el máximo de la pena privativa de libertad de 4 a 5 años. Se introduce también el apartado 5 del art. 305 en el cual se posibilita a acudir a la AT para exigir a través del procedimiento administrativo de apremio la responsabilidad civil y la

³⁹⁸ La tipificación de la responsabilidad de las personas jurídicas había sido, por lo demás, un reclamo por parte de los Inspectores de Hacienda del Estado. Ejemplo de ello, en *Reforma del Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 3.

ejecución de la pena de multa. Es relevante la posibilidad que otorga esta LO para la ejecución de una cuota que tributariamente está prescrita.

Artículo 305. Fraude a la Hacienda Pública.

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

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

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

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

2. 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.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.

4. 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.

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.

5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.

- g) Comentarios al Proyecto de reforma del CP en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y la seguridad social.

Finalmente, se quiere hacer un breve comentario al Proyecto de reforma del CP en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y la seguridad social que actualmente está pendiente de aprobación³⁹⁹.

1º. Descripción del proyecto de reforma.

El proyecto de reforma del CP que se comenta, tal y como se expresa en la Exposición de motivos, está inspirada en los siguientes criterios:

- La mejora en la eficiencia de los instrumentos de control de los ingresos y el gasto público. Lo anterior, sobre la base de que son elemento imprescindible en el conjunto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica.
- Las reformas en los sectores o actividades económicas afectados por la crisis y en los que existe una mayor percepción de fraude y que son donde deben adoptarse medidas de carácter penal.

A partir de lo anterior, el proyecto se dirige a modificar aspectos del vigente CP en relación con los siguientes ámbitos:

- Los delitos contra la Hacienda pública.
- Los delitos contra la Seguridad social.
- Los delitos contra los derechos de los trabajadores.
- Los delitos de falsedades.
- Los delitos contra la Administración pública, en particular, en capítulo dedicado a la malversación.

En relación con los delitos contra la Hacienda pública, el proyecto plantea modificaciones en los siguientes aspectos:

- Delito de defraudación tributaria:
 - Reforma de algunos aspectos relativos a la conducta típica del delito de defraudación tributaria del art. 305 CP, particularmente que la conducta

³⁹⁹ El análisis que sigue está referido al Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y la seguridad social, conforme el texto del Boletín oficial de las Cortes Generales, serie A: Proyectos de Ley. N° 17-1. 7 de septiembre de 2012.

típica, además de la defraudación, se integre por la no regularización y se elimina como parte del tipo la elusión de ingresos a cuenta de retribuciones en especie.

- Se excepciona el sistema de determinación de la cuantía en el caso de los tributos periódicos o de declaración periódica, cuando la defraudación tenga lugar en el seno de una organización o grupo criminal o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva. En este caso, se anticipa la protección penal, en la medida en que el delito sería perseguible desde el momento en que se alcance la suma de 120.000 euros.
- Se modifican los requisitos para que proceda la regularización tributaria, al exigir que deberá incluir el reconocimiento y pago de la deuda y no sólo de la cuota. Igualmente, se extienden los efectos de la regularización a los supuestos en los cuales se haya superado el término de la Administración para la determinación de la deuda tributaria.
- Se autoriza a la Administración tributaria a liquidar e, incluso, a proceder al cobro de la deuda no obstante esté en curso el proceso penal.
- Se incluye una circunstancia atenuante de la responsabilidad penal en los supuestos en que, dentro de los dos meses siguientes a la citación para declarar como imputado, se satisfaga la deuda tributaria y se reconozca judicialmente los hechos o cuando, en relación con otros partícipes diferentes del obligado tributario o del autor, colaboren activamente en la obtención de pruebas decisivas para la identificación y captura de los responsables o para el completo esclarecimiento de los hechos.
- Se tipifica un nuevo delito de defraudación tributaria destinado a sancionar con una pena que puede ascender a los 6 años de prisión las conductas agravadas de defraudación a la Hacienda pública, lo que da lugar al delito del art. 305bis CP. Las circunstancias que agravan el tipo básico se concretan en los casos en que la defraudación sea superior a seiscientos mil euros, cuando la defraudación se produzca en el seno de una organización o grupo criminal dedicada a la realización de estas actividades y, por último, en los supuestos en los cuales se interpongan personas o entes sin responsabilidad jurídica, negocios o instrumentos fiduciarios o se trate de territorios que oculten o dificulten la determinación o la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, o la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o responsable del delito.
- Finalmente, en materia del delito de defraudación a la Hacienda de la UE, se derogan las faltas de los arts. 627 y 628, pasando a ser delictiva, de forma atenuada, la defraudación entre 4.000 y 50.000 euros.

- Modificación de la regulación del fraude a los presupuestos de la Unión europea, cuyo resultado es que quedan refundidos los artículos 306 y 309 CP.
- Se modifica el art. 308 relativo al fraude de subvenciones de las Administraciones públicas, siguiendo las pautas de la reforma al delito de defraudación tributaria del art. 305 CP. En términos generales, se modifican los siguientes aspectos:
 - Se modifica la conducta típica, la que se concreta en lo sucesivo con la defraudación y la falta de regularización. Adicionalmente, se elimina el término “desgravaciones” de la redacción de la conducta típica y se modifica la redacción del numeral 2, que hace referencia a la aplicación de una subvención o ayuda proveniente de la Administración pública a fines diferentes para la cual fue concedida, siempre que se trate de una suma superior a 120.000 euros.
 - Igualmente, se traslada al numeral 4 la regla de determinación de la cuantía típica.
 - Se regula en el numeral 5 el llamado “reintegro”, figura que se encuentra actualmente regulada en el numeral 4, y que tiene efectos similares a los que se derivan de la regularización tributaria prevista en el art. 305 CP.
 - En términos similares a la regulación del art. 305 CP, está previsto que la Administración pueda exigir por vía administrativa el reintegro de las prestaciones indebidamente obtenidas e, incluso, dispone que el proceso penal no paralizará la acción de cobro por parte de la Administración.
 - En forma similar al delito de defraudación tributaria, queda prevista la atenuante de responsabilidad penal en uno o dos grados en los casos en que, dentro de los dos meses siguientes a la citación judicial como imputado, se lleve a cabo el reintegro y se reconozca judicialmente los hechos. Esta atenuación será también aplicable, además del obligado al reintegro o del autor del delito, a los partícipes que colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado o responsable del delito.
- Se deroga el art. 309 CP que, como se anotó, se integra en un solo artículo con el 306 CP.
- Se modifica el art. 310bis en lo tocante con la pena de multa, a fin de armonizar la regulación con la pena impuesta a las personas físicas.
- Se derogan las faltas de los arts. 627 y 628 del CP.

En materia de los delitos contra la Seguridad social, el proyecto propone cambios en relación con los siguientes puntos:

- Modificaciones en el art. 307 CP, en términos similares a la regulación del delito de defraudación tributaria. Las modificaciones introducidas en el art. 307 CP son, en términos generales, las siguientes:
 - Se reduce la cuantía de 120.000 a 50.000 euros.
 - Se integra, como en el delito de defraudación tributaria, la regularización tributaria como un elemento del tipo. En este sentido, la conducta típica queda integrada por la defraudación y la falta de regularización.
 - Se especifica que la conducta típica no se excluye por la “mera presentación de los documentos de cotización”.
 - Se modifica el sistema de determinación de la cuantía, que en lo sucesivo será establecida a partir del importe defraudado en cuatro años naturales.
 - En cuanto a la regularización, ésta se formula en términos similares a lo previsto en el art. 305 CP.
 - Se eliminan las circunstancias agravantes antes previstas en el numeral 2.
 - Se prevé la posibilidad que la Administración pueda proceder a la liquidación y cobro de la deuda con la Seguridad social, no obstante esté en trámite el proceso penal.
 - Se consagra una circunstancia atenuante por la satisfacción de la deuda a la Seguridad social y el reconocimiento de los hechos o por la colaboración para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o averiguación del patrimonio del obligado frente a la Seguridad social o de otros responsables del delito.
 - También se plantea una reforma en el proceso de ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil en este delito.

- Se crea un nuevo delito, tipificado en el art. 307bis, que castiga con una pena de hasta 6 años de prisión cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que la cuantía de las cuotas defraudadas o deducciones o devoluciones indebidas exceda de 120.000 euros.
 - Que la defraudación se cometa en el seno de una organización o grupo criminal.
 - Que se utilicen personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación que oculten o dificulten la determinación de la identidad del obligado o responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado o responsable del delito.

- Se crea un nuevo delito, tipificado en el art. 307ter, que sanciona el disfrute de prestaciones del Sistema de Seguridad social, la prolongación indebida de las

prestaciones o cuando se facilite su obtención, provocando error mediante la simulación o tergiversación de hechos u ocultación de hechos que se debían informar, causando así un perjuicio a la Administración pública.

A su vez están previstas modificaciones en los delitos contra los derechos de los trabajadores, básicamente en relación con algunos aspectos del delito del art. 311 CP, destacándose el incremento del máximo de la pena de prisión, que pasa de 3 a 6 años y la tipificación de una nueva conducta típica dentro del art. 311 que consiste en el empleo simultáneo de trabajadores sin que se comunique el alta en el régimen de la Seguridad social o sin obtener la autorización de trabajo. Finalmente, se especifica que la sanción a la autoridad o funcionario público que libre certificación falsa, será castigado con la penal de suspensión de 6 meses a 2 años, cuando ello tenga escasa trascendencia en el tráfico jurídico.

Por otra parte, y en materia de delitos de falsedad, está prevista la modificación del art. 398 CP, con el propósito de excluir del delito los certificados relativos a la Seguridad social y a la Hacienda pública, que se castigarán conforme la regulación general de los delitos 390 y ss CP.

Finalmente en relación con los delitos contra la Administración pública y en el capítulo dedicado a la malversación de caudales públicos, la reforma propone la creación de un nuevo delito, tipificado en el art. 433bis, a quien para causar un perjuicio económico a la entidad de la que dependa, y fuera de los supuestos previstos en el art. 390 CP, falseare la contabilidad o los documentos que reflejen la situación económica. También, cuando para causar un perjuicio económico a la entidad de la que dependa, facilite a terceros información mendaz relativa a la situación económica. Finalmente, está prevista una circunstancia agravante en los casos en que se cause perjuicio económico, la pena será de prisión de 1 a 4 años, inhabilitación especial para el empleo o cargo público por un tiempo de 3 a 10 años y multa de 12 a 24 meses.

2º. Comentarios a la reforma.

Cabe comenzar por plantear algunas consideraciones generales en relación con el contexto en que tiene lugar la presente reforma. Como se desprende de la Exposición de motivos, las modificaciones que se introducen en el CP están dirigidas a mejorar la eficiencia de los instrumentos de control de los ingresos y gastos públicos para enfrentar la actual situación de crisis económica. A su vez el proyecto que ahora se comenta hace parte de un grupo más amplio de medidas, entre las que se encuentran la Ley de transparencia, acceso a la información y buen gobierno, tal y como se deriva del documento publicado por el

Consejo de Ministros del día 27 de julio de 2012⁴⁰⁰. En este sentido, y como no ha sido diferente en la evolución político criminal de la legislación penal española en esta materia, se pretende hacer frente a concretas necesidades sociales, económicas o políticas. En el proyecto que se comenta, estas necesidades se relacionan, como se ha dicho, con la actual situación de crisis económica europea y concretamente española.

A pesar de que el propósito con el presente proyecto de reforma al CP pasa por “endurecer el reproche penal” contra el fraude, como reconoce el Ministro de Justicia Sr. Ruíz-Gallardón Jiménez⁴⁰¹, cabe reprochar que las medidas en materia de Hacienda pública y lucha contra el fraude fiscal que se han venido adoptando por el Gobierno del Partido Popular parecen caminar en una dirección diferente. En este sentido, sea del caso recordar las medidas de amnistía fiscal adoptadas por el Gobierno. Es más, puede sostenerse que el proyecto de reforma de CP que se comenta está claramente dirigido a asegurar, a través de la amenaza penal, el logro de objetivos recaudatorios, lo que tal vez puede estar motivado por el poco impacto recaudatorio de la política de amnistía fiscal⁴⁰². En este sentido, una valoración de las políticas encaminadas a la lucha contra el fraude fiscal, antes que evidenciar un reforzamiento en el reproche penal a los defraudadores, parece indicar que el propósito es conseguir, por todos los medios posibles, la recaudación de los tributos defraudados, no obstante para ello se tenga que sacrificar el reproche penal.

Las modificaciones en relación con los delitos contra la Hacienda pública, particularmente en el delito de defraudación tributaria se refieren fundamentalmente a la conducta típica.

En relación con la conducta típica, se presentan dos modificaciones. La primera de ellas pretende que la conducta típica quede integrada por dos elementos: la defraudación y la no regularización⁴⁰³. Esta modificación tiene como propósito evitar la apertura de los

⁴⁰⁰ http://www.lamoncloa.gob.es/ConsejodeMinistros/Referencias/_2012/refc20120727.htm#FraudeFiscal

⁴⁰¹ Diario de Sesiones del Congreso de los diputados pleno y diputación permanente. N° 69, 30 de octubre de 2012, p. 9.

⁴⁰² Esto, pues para julio de 2012 y según información del diario El País, de los 2.500 millones de euros que se esperaba recaudar, sólo se han recaudado 50,4 millones, como se indica en “Hacienda presiona a los evasores en la semana decisiva de la amnistía”. Jesús Servulo González. El País. 26 de noviembre de 2012. El Sindicato de técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA) señala recientemente que “las arcas estatales han ingresado hasta octubre 149,6 millones de euros frente al ambicioso objetivo inicial de unos 2.500 millones, es decir, solo el 6%. La meta prevista se convierte así, de acuerdo con los técnicos, en una ‘misión casi imposible’ de cumplir, que al mismo tiempo acarrea efectos negativos en otros ingresos tributarios”. GESTHA. *La amnistía fiscal recauda hasta octubre solo el 6% del objetivo inicial*. Se puede consultar en <http://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=298>. Finalizado el período de amnistía fiscal, la recaudación no llegó a la mitad de lo previsto por el Gobierno, tal y como se puede leer en “Hacienda recauda 1.200 millones gracias a la amnistía fiscal, la mitad del objetivo”, Alejandro Bolaños diario El País, de 3 de diciembre de 2012.

⁴⁰³ En este sentido, se puede leer en la Exposición de motivos: “En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace

correspondientes procesos penales por delitos de defraudación tributaria cuando se haya procedido a la correspondiente regularización, pues según reconoce el Ministro de justicia Sr. Ruíz-Gallardón Jiménez, en los casos de regularización era necesaria la apertura de un proceso penal que, a su juicio, no tiene otro efecto que “colapsar los juzgados”⁴⁰⁴.

Más allá de la finalidad declarada que con esta modificación se persigue, integrar como elemento de la conducta típica la no regularización, ello implicará un cambio en el momento de consumación del delito, consumación que tendrá lugar el momento en que ya no sea viable proceder a la regularización. En otros términos, mientras el autor del delito no regularice, la defraudación estará en fase de tentativa y sólo se alcanzará la consumación en el momento en que no sea posible la regularización, lo que ocurre “antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o antes de que el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”. Es por ello que la consumación del delito no resultará de un comportamiento atribuible al autor del mismo, sino a la acción de un tercero a través de la cual se imposibilita proceder a regularizar.

La modificación que se comenta implica, como apunta el informe del CGPJ, una afectación de los principios de certeza y seguridad jurídica propios del Derecho penal dada la incertidumbre para determinar la consumación del delito y, en consecuencia, el plazo de

desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria”.

⁴⁰⁴ Afirma el Ministro de justicia lo siguiente: “del hecho de la regularización tenemos que recordar que esta venía acompañada de la apertura de un procedimiento en vía penal, que ha sido calificado por todos los operadores jurídicos como absolutamente ineficaz. ¿por qué? Porque era obligada su apertura pero terminaba siendo archivada, una vez se comprobaba que aquella no tenía ninguna posibilidad de seguir adelante. ¿Cuál era el único efecto de este procedimiento penal? Colapsar los juzgados, y esta es una situación absurda que la fiscalía nos ha dicho reiteradamente que teníamos que resolver”. Diario de Sesiones del Congreso de los diputados pleno y diputación permanente. N° 69, 30 de octubre de 2012, p. 10. Sobre la justificación ofrecida para la reforma a la regularización, se afirma en el informe que sobre el proyecto de reforma ha presentado por el CGPJ que “En atención a los argumentos expuestos, bien puede afirmarse que, al amparo de la normativa vigente, la Administración Tributaria debe de abstenerse de pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o la autoridad judicial cuando el sujeto activo ha regularizado a satisfacción su situación tributaria, sin que, en consecuencia, sea necesario mutar la naturaleza jurídico penal de la regularización para precaver la remisión innecesaria de denuncias o querrelas a los órganos del orden jurisdiccional penal”. Informe del CGPJ sobre el proyecto de reforma, p. 16.

prescripción⁴⁰⁵. Conforme con esta modificación, se deriva adicionalmente que el momento de consumación del delito y el inicio del comienzo del plazo de prescripción tengan lugar en el mismo momento en que podría predicarse la suspensión del cómputo de la prescripción. Como afirma en este sentido el CGPJ, “Si el Ministerio Fiscal o representante procesal de la Administración de que se trate interponen denuncia o querrela, dicho momento deberá considerarse como el “dies a quo” de la prescripción, dado que el sujeto activo ya no puede proceder a la regularización tributaria con eficacia jurídico-penal; pero, a su vez, en ese momento también opera la suspensión del cómputo de la prescripción a que se ha hecho mención, pues como señala el referido artículo 132.2.2ª del Código Penal, la presentación de denuncia o querrela formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción, con las consecuencias previstas en dicho precepto”⁴⁰⁶. Lo dicho puede convertir al delito de defraudación tributaria en un supuesto en el que difícilmente pueda tener lugar la prescripción, lo que no resulta adecuado.

Además, otro efecto colateral de esta medida será la imposibilidad de abrir procesos por blanqueo de capitales, pues el dinero producto de la defraudación y que se hubiese regularizado no podría ser considerado producto de un delito, como quiera que no se podría predicar siquiera la existencia de un ilícito penal de defraudación tributaria.

Finalmente, y en relación con esta medida, cabe decir que no encontramos acertado que la no regularización pase a ser, como es el propósito de la reforma, un elemento integral de la conducta típica. Esto, pues desconoce abiertamente la tesis jurisprudencial y doctrinal que establece el momento de consumación con el vencimiento del término de presentación de la autoliquidación o, en caso de tributos que no operan con el sistema de autoliquidación, en el momento en que no se efectúa el pago o cuando éste se realiza en un monto inferior al que corresponde según la ley.

Ahora bien, cabe decir que más allá de la finalidad de convertir a la no regularización en un elemento que integra la conducta típica del delito de defraudación tributaria, como se persigue con proyecto de reforma y se expone tanto en la intervención del Ministro de justicia ante el Congreso⁴⁰⁷ como en la Exposición de motivos⁴⁰⁸ que acompaña el proyecto,

⁴⁰⁵ Informe del CGPJ sobre el proyecto de reforma, p. 18.

⁴⁰⁶ Informe del CGPJ sobre el proyecto de reforma, p. 18.

⁴⁰⁷ “Se trata de ser coherentes con lo que nos han dicho en muchas ocasiones tanto el Tribunal Supremo de la nación como la propia Fiscalía General del Estado, que de forma muy expresiva se ha referido a la regularización como —leo literalmente— el pleno retorno a la legalidad, como el reverso del delito, que pone fin a la lesión que provisionalmente se había producido del bien jurídico protegido como consecuencia de un incumplimiento inicial de las obligaciones tributarias”. Intervención del Ministro de justicia Sr. Ruíz-

la redacción del tipo penal no cierra la puerta a una interpretación diferente. Como acertadamente señala ORTIZ DE URBINA GIMENO, la interpretación debe referirse al texto o enunciado normativo y no a la voluntad del legislador⁴⁰⁹, por esto, la redacción del art. 305 CP que se propone en la reforma no excluye una interpretación de la regularización tributaria que la conciba de forma diferente a la de ser elemento del tipo. En la redacción prevista se indica que el defraudador será castigado “salvo que hubiere regularizado”, expresión que no creemos que sea suficiente para excluir otra interpretación diferente a la que se pretende proponer por el proyecto de reforma.

La segunda modificación que afecta la conducta típica, está relacionada con la eliminación de uno de los resultados típicos, cual es la elusión de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, que fuera tipificada a través de la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio de 1995. Así, en lo sucesivo la defraudación sobre ingresos a cuenta de retribuciones en especie será, más allá de la cuantía, infracción tributaria. Esto resulta extraño, más aún cuando en la reforma de 1995 antes referida se afirma que era necesaria su inclusión, ya que “entre las modificaciones del tipo delictivo destaca, especialmente, la relativa a la regulación de forma expresa de la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie como elemento integrante del tipo delictivo, dada la importancia de estos ilícitos y su trascendencia en el ordenamiento tributario”⁴¹⁰.

Esta segunda modificación de la conducta típica puede resultar muy perjudicial, pudiendo abrir la posibilidad a una vía de defraudación de tributos a la Hacienda pública que sólo encontrará un reproche administrativo, convirtiéndose en una modalidad que sea aprovechada por defraudadores para incumplir sus obligaciones tributarias sin el coste que puede significar enfrentar un proceso penal.

Gallardón Jiménez ante el Congreso. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, N.º. 69, 30 de octubre de 2012, p. 10.

⁴⁰⁸ “Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente. (...) En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a este retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal”. Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y la seguridad social. Boletín oficial de las Cortes Generales, serie A: Proyectos de Ley. N.º 17-1. 7 de septiembre de 2012, p. 3.

⁴⁰⁹ ORTIZ DE URBINA GIMENO “¿Leyes taxativas interpretadas libérrimamente? Principio de legalidad e interpretación del derecho penal”. *La crisis del principio de legalidad en el nuevo Derecho penal: ¿degradación o evolución?* Juan Pablo Montiel (ed.). 2012. p. 204.

⁴¹⁰ Exposición de motivos. LO 6/1995 de 29 de junio de 1995.

Se modifica, además, el sistema de determinación de la cuantía típica en los casos de tributos periódicos o de declaración periódica, cuando quiera que la defraudación tenga lugar en el seno de una organización o grupo criminal o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva. En estos supuestos, se anticipa la barrera de protección penal, en la medida en que el delito sería perseguible desde el momento en que se alcanza la suma de los 120.000 euros.

A juicio del Ministro de justicia Sr. Ruíz-Gallardón Jiménez, este cambio tiene como propósito los casos de “tramas organizadas que no tienen actividad económica real, que actúan y desaparecen en un plazo inferior a un año y que, por tanto, hacen inútil la acción de la justicia y de la hacienda tributaria, ya que, conoedores de que no transcurrido el año no podía hacerse la acción de represión, se liquidaban y desaparecían para volver a nacer con otro nombre y otra identidad. Ahora su delito será perseguible desde el momento mismo en que se alcance el umbral de los 120.000 euros”⁴¹¹.

El problema que supone esta modificación es que se anticipa la consumación del delito y la barrera de protección penal a un momento en que aun sería posible para el obligado tributario el cumplimiento de las obligaciones tributarias de declaración y pago. Es decir, la consumación anticipada puede generar que se comience la investigación penal por delito de defraudación tributaria aun cuando el obligado tributario está dentro del término de presentación de la declaración y pago de la obligación tributaria, pues la apertura del proceso penal queda vinculada exclusivamente al monto de 120.000 euros y no al vencimiento del término para cumplir con las obligaciones tributarias de declaración y pago. Esta circunstancia desnaturaliza absolutamente la configuración del delito, como quiera que podríamos estar hablando de delitos de defraudación tributaria sin incumplimiento de obligaciones tributarias.

Se modifican los requisitos para que proceda la regularización tributaria, al exigir que deberá incluir el reconocimiento y pago de la deuda y no sólo de la cuota. Esto no resulta acertado, como quiera que se vincula al proceso penal la satisfacción o el pago de aspectos que no se relacionan directamente con la conducta típica.

Se autoriza a la Administración tributaria a liquidar e, incluso, a proceder al cobro de la deuda no obstante esté en curso el proceso penal. Esta modificación está motivada, creemos, en el reconocimiento que en el debate parlamentario realizara el Ministro de justicia Sr. Ruíz-Gallardón Jiménez, en el sentido de señalar que existe una alta deuda

⁴¹¹ Diario de Sesiones del Congreso de los diputados pleno y diputación permanente. N° 69, 30 de octubre de 2012, p. 11.

acumulada en los tribunales por razón del delito de defraudación tributaria⁴¹². A su vez, y con fundamento en la Exposición de motivos, este cambio quiere justificarse en que la imposibilidad de liquidar la deuda y proceder a su cobro, en los casos en que exista un proceso penal, otorga al defraudador de más de 120.000 euros una situación de privilegio, lo que se quiere modificar a fin de que éste se encuentre “en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la administración”.

Esta modificación es reprochable, como apunta el CGPJ, en la medida en que ello “configura un supuesto verdaderamente excepcional en nuestro ordenamiento penal, máxime si se tiene en cuenta que, según doctrina jurisprudencial pacífica, la determinación de la cuota defraudada es una materia reservada al orden jurisdiccional penal, pues se trata de una cuestión prejudicial no devolutiva que, al amparo de lo previsto en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, debe resolver el órgano jurisdiccional penal. Es más, la reciente STS de fecha 13/5/2010 refuta categóricamente la posibilidad de que la Administración tributaria pueda liquidar y, por ende, exigir el pago de la deuda tributaria al socaire de las facultades de autotutela que le confiere la normativa tributaria”⁴¹³. Lo anterior supone una modificación de la prejudicial penal que necesariamente requiere, como apunta nuevamente el CGPJ, de una precisa regulación de “la convivencia legal entre medidas cautelares administrativas provisionales, en estos casos, y el régimen procesal de prestación de las garantías acordadas por el juez penal”⁴¹⁴, lo que no se lleva a cabo por parte del proyecto.

Se incluye en el delito de defraudación tributaria una atenuante de la responsabilidad penal, la que tendrá lugar cuando, dentro de los dos meses siguientes a la citación para declarar como imputado, el sujeto satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos o cuando, en relación con otros partícipes diferentes del obligado tributario o del autor, colaboren activamente en la obtención de pruebas decisivas para la identificación y captura de los responsables o para el completo esclarecimiento de los hechos. La atenuante prevista implicará una pena inferior en uno o dos grados a la prevista en el tipo.

Esta modificación refuerza la tendencia que gradualmente se viene presentando en la regulación penal de los delitos contra la Hacienda pública, y que atiende a reforzar el

⁴¹² Señala el Ministro de justicia Sr. Ruíz-Gallardón Jiménez que la deuda acumulada es de 600.000 millones de euros. Afirma el Ministro de justicia en el Congreso que: “Siete de cada diez casos denunciados terminan en condena, pero con dos particularidades a considerar: una, que las denuncias apenas son mil al año, sin embargo se ha acumulado en los tribunales una deuda de 600.000 millones de euros pendientes de cobro”. Diario de Sesiones del Congreso de los diputados pleno y diputación permanente. N° 69, 30 de octubre de 2012, p. 9.

⁴¹³ Informe del CGPJ sobre el proyecto de reforma, p. 35.

⁴¹⁴ Informe del CGPJ sobre el proyecto de reforma, p. 37.

cumplimiento de fines puramente recaudatorios dentro del proceso penal, antes que actuar con una mayor contundencia en el reproche penal que este tipo de conductas merecerían, dada su altísima lesividad social. Esta atenuante, por otra parte, implica que el reproche penal a la defraudación a la Hacienda pública suponga una pena irrisoria, que no se compadece en nada con el daño que este comportamiento genera.

Tipo agravado de defraudación tributaria, el art. 305bis.

Se crea un nuevo delito de defraudación tributaria destinado a sancionar con una pena que puede ascender a los 6 años de prisión las conductas agravadas de defraudación a la Hacienda pública. Las circunstancias que agravan el tipo básico se concretan en los casos:

- a) Que la cuantía de la defraudación sea superior a seiscientos mil euros.
- b) Cuando la defraudación se produzca en el seno de una organización o grupo criminal dedicada a la realización de estas actividades.
- c) En los supuestos en los cuales se interpongan personas o entes sin responsabilidad jurídica, negocios o instrumentos fiduciarios o se trate de territorios que oculten o dificulten la determinación o la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, o la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o responsable del delito.

Las modificaciones que se introducen en el tipo agravado son quizás el único aspecto acertado en la modificación, sin que no por ello quepa formular algunos reproches. Cabe celebrar, por una parte, la modificación de las dos circunstancias agravatorias que están previstas en el vigente art. 305 CP, pues como se ha indicado, no eran adecuadas ni desde criterios de taxatividad y seguridad jurídica ni desde criterios de política criminal.

Resulta adecuado que por vía legislativa se aclare el monto que, siendo superior a los 120.000 euros, da lugar a la modalidad agravada⁴¹⁵. En referencia a la modalidad b), cabe indicar que puede provocar problemas para la delimitación entre el tipo del art. 305 y el 305bis, particularmente si se entiende por grupo criminal sólo la unión de más de dos personas, tal y como se deriva del art. 570ter CP. En razón de lo anterior, no resulta adecuado que el tipo agravado quede constituido con la simple realización de la defraudación en el seno de una organización o grupo criminal. El sentido de la agravante debe quedar asociada a un mayor injusto o culpabilidad, lo cual en términos generales estará vinculado a que tal organización o grupo conlleve la ocultación o haga más difícil la determinación de la cuantía defraudada, del obligado tributario o del patrimonio de éste, lo

⁴¹⁵ Cabe señalar que la STS 19/1/2012 ya señaló el monto que da lugar a la circunstancia agravante del vigente art. 305 CP. Sin embargo, se juzga acertado que sea el legislador quien determine la modalidad agravada.

que podría implicar un solapamiento entre las circunstancias previstas en los literales b) y c).

Por otra parte, y en lo que toca con la tercera modalidad que agrava el delito de defraudación tributaria, es correcto que no se limite, como hace la regulación vigente, a agravar cuando quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. Como propone el proyecto, es adecuado que se responda de forma más grave cuando, además de ocultar la identidad del obligado tributario, se oculte o dificulte la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o responsable del delito. Lo anterior, pues en ocasiones las grandes tramas defraudadoras implican no sólo ocultar o dificultar el sujeto pasivo del tributo, sino el hecho imponible.

El aspecto que merece una valoración negativa viene dado por la posibilidad de aplicar tanto la regularización como la atenuante a la modalidad agravada. Esto lleva a que la respuesta penal prevista ante situaciones sin duda escandalosamente graves pueda suponer o la ausencia de reproche penal o un reproche penal mínimo que poco efecto disuasivo podrá tener para los grandes defraudadores.

A su vez, resulta muy reprochable que el límite máximo de la pena para la modalidad agravada este justificado no en términos de proporcionalidad con el delito y el daño que éste produce, sino pensando en que ello suponga la ampliación del término de prescripción penal, tal y como se puede leer en la exposición de motivos. Cabe decir que la pena debe evaluarse y concretarse en función del delito y de la lesión que se cause al bien jurídico penalmente protegido, con lo cual no parece correcto establecer el marco de la pena en abstracto a partir de una consideración que resulta totalmente ajena a la conducta y la lesión del interés protegido, como es el término de prescripción⁴¹⁶. Si lo que se pretende es ampliar el término de prescripción del delito de defraudación tributaria, lo que se ha solicitado por los IHE y que podría encontrar justificación, tanto para el tipo básico como para el agravado, la reforma habría de haber modificado en concreto el término de prescripción, ampliándolo, sin tocar el marco de la pena en abstracto.

3º. Valoración global de la reforma.

En términos generales, se cree que existen elementos de juicio suficientes para sostener que no es una reforma adecuada si el fin que se busca, como afirma el Ministro de justicia Sr.

⁴¹⁶ Se lee en la Exposición de Motivos que “A tal efecto, en el ámbito penal se hace necesaria una profunda revisión de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, regulados en el Título XIV del Código Penal. Los objetivos de la reforma en el ámbito tributario son: la creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años”

Ruíz-Gallardón Jiménez, es “endurecer el reproche penal”. Cabe decir, más bien, que el fin no declarado de este proyecto de reforma camina en un sentido diferente al que se declara por parte del Ministro. No se trata de endurecer y asegurar el reproche penal, pues las medidas que han venido siendo adoptadas por Gobierno del Partido Popular en materia de fraude fiscal buscan, antes que actuar más contundentemente frente a los defraudadores, asegurar el logro de fines recaudatorios.

Cabe decir que del proyecto de reforma se alcanza a observar una desconfianza en el recurso penal para enfrentar las situaciones de defraudación tributaria. Si bien no se llega a una situación similar a la que existía bajo la vigencia de la LMURF, en que la intervención penal se limitaba a través de exigir la firmeza de las actuaciones administrativas y la iniciación del procedimiento a instancia de la Administración, vemos que con el actual proyecto de reforma se está evitando la apertura de procesos penales por defraudación tributaria o que la existencia de los mismos no impliquen una falta de competencia de parte de la administración para proceder a la liquidación y cobro de la deuda tributaria.

A su vez, el propósito que acompaña la actual reforma pretende evitar que la respuesta penal, incluso en los supuestos agravados, implique un fuerte reproche penal, como quiera que, bien a través de la regularización, bien a través de la atenuante, o no existiría proceso penal o la sanción en caso de existir será mínima desde el punto de vista de la privación de la libertad. En este orden, no es de extrañar que los grandes defraudadores puedan realizar un análisis de costo y beneficio en el que salga a cuenta defraudar a la Hacienda pública, pues la sanción, en caso de existir, sólo tendrá consecuencias desde el punto de vista patrimonial⁴¹⁷.

En definitiva, las modificaciones que se quieren introducir con este proyecto, en lo que toca con el delito de defraudación tributaria, llevan a pensar que lo que se busca es mantener el control de los casos de defraudación por parte de la AT y que, en caso de existir un proceso penal, los responsables puedan evitar mediante el pago la efectiva privación de la libertad.

⁴¹⁷ Téngase en cuenta, como dice el Ministro de justicia Sr. Ruíz-Gallardón Jiménez, que no son muchas las denuncias por defraudación a la Hacienda pública, al reconocer que “las denuncias apenas son mil al año”. Diario de Sesiones del Congreso de los diputados pleno y diputación permanente. N° 69, 30 de octubre de 2012, p. 9. Así, un importante elemento de disuasión frente a las conductas de fraude, como sería la existencia del proceso penal y la aplicación de la pena privativa de la libertad, no parece que exista en los delitos contra la Hacienda pública, con lo cual no sólo se perpetúa la idea de que este tipo de conductas se “solucionan pagando”, sino que los defraudadores puedan considerar que “sale a cuenta” defraudar, pues en el peor de los casos podrán evitar la pena privativa de la libertad mediante el pago.

II CONCLUSIONES Y CRÍTICAS AL MODELO UNIFICADO-MIXTO.

La evolución del sistema de prevención y represión penal del fraude fiscal es producto de la conjunción de hechos de diverso signo. El principal de ellos es sin duda el cambio en el modelo político a partir de 1977. La transición a la democracia y los cambios en el sistema fiscal español tienen la cualidad de dotar de legitimidad el ejercicio de la actividad financiera, siendo éste un elemento relevante en toda política de prevención del fraude fiscal. También es de resaltar el compromiso político en la prevención del fraude fiscal y la voluntad de alejarse del sistema de prevención penal vigente hasta 1977.

La conjunción de tales elementos, y las reformas introducidas, conducen a la consolidación del *ius puniendi* como un relevante instrumento al servicio de la prevención y represión del fraude fiscal. Por esto, no cabe hoy hablar de la poca incidencia que el sistema penal presenta en esta materia, lo que fue sin duda una característica de los modelos de tipificación que le preceden. Es más, el sistema penal juega hoy un papel relevante, a juzgar por la progresiva ampliación de las fronteras de riesgos penalmente relevantes y, en general, la expansión del sistema penal en la prevención y represión del fraude fiscal y la gran cantidad de pronunciamientos jurisprudenciales en materia de delito de defraudación tributaria.

La progresiva expansión del sistema penal en la protección de la Hacienda pública, tanto por la ampliación del ámbito de riesgo penalmente relevante, el incremento en el número de sujetos activos y pasivos, la tipificación de subtipos agravados y el incremento en la severidad de la reacción penal, contrasta sin embargo con la admisión del mecanismo de la regularización tributaria. La evolución político criminal muestra, en consecuencia, una doble dirección. Por un lado una clara expansión de la intervención penal entre 1977 a 2010, con un endurecimiento de la reacción penal. De otro lado, el mecanismo de regularización tributaria, el cual sin duda alguna es un contrapeso en la política de endurecimiento de la reacción penal⁴¹⁸.

Las características más sobresalientes del Modelo unitario-mixto, de una parte su expansión, de otra la posibilidad de regularización tributaria, se explican si se tiene en cuenta la incidencia del sistema de prevención administrativa del fraude fiscal en el sistema penal. El nacimiento y desarrollo del Modelo unitario-mixto, a pesar de compartir rasgos con los modelos que le preceden, tiene como arquetipo el sistema de prevención

⁴¹⁸ “Es precisamente en este marco en donde adquiere un peculiar sentido la posibilidad de quedar exento de responsabilidad penal por la regularización de la situación tributaria. Dicha previsión puede considerarse síntoma de una distensión en la política criminal, en la búsqueda de mayor eficiencia”. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. 2002. p. 70 y 71.

administrativa. Esto, quizá, porque fue éste el que lideró, sin participación alguna del Derecho penal, la prevención y represión del fraude tributario prácticamente desde 1870 hasta 1977. Así, no es de extrañar que los legisladores de 1977 queriendo escapar de un modelo de intervención penal que se juzgaba absolutamente inoperante, se refugiaran en el único sistema jurídico que había teniendo incidencia en la prevención del fraude fiscal: el sistema administrativo tributario de infracciones y sanciones tributarias. Ello se acredita al observar las características del modelo vigente: el injusto típico elaborado bajo la técnica de ley penal en blanco, la necesidad de infracción del deber de tributar en el marco de una relación jurídico tributaria como exigencia típica, similitud entre las modalidades típicas del delito de defraudación tributaria y las infracciones tributarias, reformas paralelas en la legislación tributaria y penal en materia de prevención del fraude fiscal y la asunción por parte del sistema penal del mecanismo de regularización tributaria que, sin parangón en el Derecho penal español, concede a cambio de fines recaudatorios la ausencia de responsabilidad en delitos consumados.

Las características del modelo vigente, en consecuencia, parecen ir más allá de las que son habituales en el Derecho penal económico, como es el recurso a la técnica de la ley penal en blanco. La subsidiaridad de sistema penal en la protección a la Hacienda pública alcanza cotas tan llamativas como la similitud en los elementos del tipo y las infracciones tributarias. Basta observar que muchos de los elementos del tipo del art. 305 CP están presentes en la determinación de las infracciones administrativas. A modo de ejemplo, los siguientes tipos de infracciones de la LGT: dejar “de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.” (art. 191.2.c), la utilización de “medios fraudulentos” (art. 194.4), “Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo” (art. 193.1), “Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones” (art. 194.1), “Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria” (art. 203.1), “Constituye infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta” (art. 206.1)⁴¹⁹.

Sin perjuicio de reconocer que no es posible el diseño del modelo de tipicidad del delito de defraudación tributaria sin estructurarlo como una ley penal en blanco, hay que reconocer que el sistema de prevención y represión penal del fraude fiscal está en una situación de

⁴¹⁹ “Subrayamos el parentesco entre los tipos objetivos de delitos e infracciones tributarias, o el fenómeno de la «emigración» de figuras de uno a otro campo que ponen de manifiesto el carácter accidental, de pura opción de política legislativa, que separa las infracciones tributarias «criminalizadas» de las «no criminalizadas»”. PÉREZ ROYO. “Derecho tributario sancionados: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación”. *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 15.

sujeción o subsidiariedad al sistema fiscal que trasciende al necesario recurso a las leyes penales en blanco, lo cual tiene consecuencias perjudiciales para la interpretación y aplicación del delito del art. 305⁴²⁰. De un lado, la abultada accesoriadad del Derecho penal tributario frente al Derecho financiero y tributario tiene una primera consecuencia negativa que se manifiesta en el recurso al Derecho penal en casos de ausencia de riesgo penalmente relevante. Esto, en abierta contradicción con los principios de subsidiariedad, *ultima ratio* y proporcionalidad. En segundo lugar, y en sentido inverso, una falta de aplicación del Derecho penal ante supuestos claros de riesgo relevante para la Hacienda pública.

La primera consecuencia puede explicarse a través de la difícil separación entre riesgos penales y tributarios. Tan estrecha accesoriadad entre ambos sistemas de represión ha generado que sea muy difícil su delimitación, lo que deriva en la aplicación del Derecho penal tributario a conductas que no comportan un peligro superior al propio de las infracciones tributarias o, en el peor de los casos, en supuestos en que no se supera el nivel de riesgo tributario. Lo anterior es muy claro en los casos de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que no obstante no dar lugar a infracción tributaria, han sido y siguen siendo sancionados penalmente por la vía del delito de defraudación tributaria a pesar de la prohibición expresa de la STC 120/2005 de 10 de mayo⁴²¹.

La dificultad en la delimitación de los espacios de riesgo prohibido, tributarios por un lado y penales por otro, da lugar a una práctica jurisprudencial en la que no es fácil establecer los elementos básicos de responsabilidad penal por delito de defraudación tributaria⁴²². Por una parte, un sector de la jurisprudencia se decanta por la tesis de la responsabilidad penal en casos de concurrir sólo el incumplimiento del deber tributario y la cuantía mínima establecida en el tipo, lo que es común cuando se resuelven los casos de omisión en la presentación de la declaración tributaria, mientras que otro sector exige que a los elementos

⁴²⁰ “En efecto, las causas últimas de la deficiente aplicación jurisdiccional de los delitos contra la Hacienda Pública radican precisamente, a mi juicio, en dos planteamiento de defectuosa técnica normativa, con los que el Legislador pretendió en su día cerrar eficazmente el nuevo sistema tributario: en primer lugar, la idea de sancionar, en vía administrativa o penal, todo incumplimiento de los deberes, materiales y formales, impuestos a los ciudadanos por la normativa tributaria; en segundo lugar, la tesis de la conveniencia de vincular estrechamente las infracciones administrativas y las penales para la adecuada respuesta frente al fraude”. MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p. 19.

⁴²¹ “La STC 120/2005 (RTC 2005, 120), que declaró incompatible con el principio de legalidad penal la integración del tipo del delito fiscal mediante el recurso al fraude de ley, no ha sido seguida por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo. Las SSTS aquí comentadas, posteriores a la primera, condenan por dicho delito en dos supuestos en que no concurrían las circunstancias de ocultación tributaria definidas en el artículo 184.2 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945)”. RUIZ ZAPATERO. “Fraude y Delito Fiscal: SSTS de 19-05-2005 (PINYER) (RJ 2005, 7645) y 20-01-2006 (KUJAL) (RJ 2006, 604)”. BIB 2006\433. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Número 2/2006 (Estudio). 2006. p. 21. Se refiere el autor a las SSTS de 19 de mayo de 2005, ponente Martín Pallín conocida como el caso Pinyer y de 20 de enero de 2006, ponente Bacigalupo Zapater conocida como el caso Kujal.

⁴²² Nos eximimos de hacer aquí una relación de las sentencias o pronunciamientos jurisprudenciales, pues ello se encuentra detallado en el capítulo que dedicamos a las diferentes líneas jurisprudenciales de las Audiencias Provinciales y del Tribunal Supremo en el delito de defraudación tributaria.

antes señalados, incumplimiento del deber y cuantía de la defraudación, se sume un comportamiento engañoso, tesis que generalmente se esgrime en casos de defraudación por vía activa. La doctrina también deja sentir claramente en la interpretación y análisis del delito de defraudación tributaria las deficiencias de este modelo de tipicidad⁴²³. Si bien la tesis mayoritaria exige elementos adicionales al simple incumplimiento de los deberes tributarios para otorgar relevancia penal al comportamiento defraudador, en concreto un engaño, tal exigencia no logra explicar satisfactoriamente la responsabilidad penal por la no presentación de la declaración tributaria, supuesto en el que la responsabilidad queda satisfecha por el simple incumplimiento de deberes tributarios⁴²⁴. Otro sector doctrinal, por el contrario, defiende como suficiente el incumplimiento de deberes tributarios más la cuantía para la configuración del delito.

Apelar como criterio diferenciador entre infracciones y delitos a la cuantía de 120.000 euros, argumento al que recurren doctrina y jurisprudencia, no ayuda a una correcta delimitación de riesgos penales, siendo una respuesta insatisfactoria a fin de una adecuada estimación de riesgos penales⁴²⁵. Así, no se entiende por qué deba ser penalmente desvalorado un incumplimiento del deber como es el caso de no presentación de la declaración superior a 120.000 euros o, lo que es igual, el simple incumplimiento de un deber tributario, pero no una trama de venta de facturas falsas de IVA o la utilización de testaferros, aunque supongan una defraudación menor a 120.000 euros. Una delimitación meramente cuantitativa reproduce de manera insatisfactoria un papel meramente subsidiario y accesorio de represión penal que no alcanza a formar adecuadamente los niveles de riesgo penalmente relevantes. Además, una diferencia anclada exclusivamente en el desvalor de resultado para delimitar infracciones y delitos no guarda armonía con la sistemática del CP, que toma en consideración de forma importante el desvalor de acción para establecer diferencias entre delitos y faltas⁴²⁶.

⁴²³ Para un análisis detallado, remitimos al capítulo que se dedica al estudio de las posiciones más relevantes de la doctrina española en materia de delito de defraudación tributaria.

⁴²⁴ “Y debe quedar consignado que buena parte de los defensores de la teoría del engaño llegan a conclusiones prácticamente coincidentes, en cuanto a sus resultados interpretativos, con quienes postulan la teoría de la infracción del deber específico extrapenal”. MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1049. “La tesis doctrinal mayoritaria, con cuyos postulados coincido, se revela, no obstante, insuficiente para delimitar efectivamente, en la práctica, las defraudaciones en comisión por omisión (que, por tanto, serían delito – siempre con respeto de los límites cuantitativos que fije el tipo) y las puras omisiones propias del deber de declarar, que encuentran en el ámbito administrativo suficiente sanción”. MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p. 76.

⁴²⁵ Señalan la diferencia entre infracciones y delitos, entre muchos otros, AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 50. AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 75. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 98.

⁴²⁶ La diferencia cuantitativa entre infracciones tributarias y delito de defraudación tributaria, es objeto de críticas. Así, AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 75 y ss. También se pronuncia en

A su vez, la diferencia simplemente cuantitativa no parece justa ni adecuada al aseguramiento en el cumplimiento de los deberes fiscales. En relación con lo primero, una cuota fija, como se establece en el art. 305, no guarda relación alguna con la capacidad económica como criterio esencial del sistema tributario. Así, no debería merecer igual valoración una defraudación de 120.000 euros para quien dicha suma sea el 100% de su capacidad tributaria, que en el caso de representar un porcentaje de 50% o menos. En otros términos, habría de valorarse de forma diferente a quien defrauda un alto porcentaje de su tributo, que a quien lo hace en una mínima cuantía. Tampoco el establecimiento de una cuota fija ayuda al aseguramiento en el cumplimiento de los deberes fiscales, pues el monto de 120.000 posibilita que un buen número de personas sepan de antemano que es muy difícil, si no imposible, que sean sujetos activos de un delito fiscal, degradando cualquier pretensión de prevención general⁴²⁷.

La segunda consecuencia negativa del sistema vigente conduce a una falta de aplicación del Derecho penal ante supuestos claros de riesgo relevante para la Hacienda pública. Por razón de la marcada accesoriadad o subsidiariedad, es obligado afirmar la atipicidad penal frente a conductas de claro peligro para la Hacienda pública, en particular en supuestos de intervención de terceros en el delito de defraudación tributaria, cuando éstas tienen lugar fuera del marco de una relación jurídico tributaria. Es claro que se ha admitido la responsabilidad penal de los *extranei* en los delitos especiales propios, pero ello resulta insuficiente y puede comportar un grave inconveniente en la persecución de la criminalidad tributaria cuando, al no ser posible responsabilizar al deudor, quede sin sanción el tercero que realiza comportamientos sin duda peligrosos para la Hacienda pública⁴²⁸. Se puede mencionar, como ejemplo, los casos de venta de facturas falsas de IVA. Los terceros no

forma crítica RUIZ VADILLO. "Las infracciones y delitos tributarios en la jurisprudencia". *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 59.

⁴²⁷ "La elevada cuantía, unido a las reglas que para su determinación establece el art. 305.2 CP, supone que el delito fiscal sea, de facto, irrealizable en impuestos como el Impuesto sobre bienes muebles, en el Impuesto sobre actividades económicas o en las tasas y contribuciones especiales y de muy improbable realización en Impuestos como los del Patrimonio, Transmisiones Patrimoniales o, incluso, Sucesiones y Donaciones. Este hecho no se afirma desde un punto de vista teórico sino que también viene corroborado por el estudio de la jurisprudencia que, esencialmente, nos permitirá reducir el delito fiscal a cuatro impuestos: Renta de las Personas Físicas, Sociedades, Especiales y sobre el Valor añadido. (...) Junto a ello no debe olvidarse la propia perspectiva criminológica, toda vez que al establecer un límite elevado se consigue que la mayor parte de los ciudadanos sepan que no pueden cometer el delito lo que, lógicamente, disminuye el pretendido efecto preventivo de estos delitos, además de implicar una contradicción en el sistema" AAVV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 77 y 78.

⁴²⁸ La necesidad de la previa existencia de relación jurídico tributaria y de deudor tributario es una exigencia básica en el juicio de tipicidad, así la STS de 15/12/2006, ponente Bacigalupo Zapater, FD único. La doctrina exige igualmente la previa relación jurídico tributaria. MORALES PRATS. "De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social". *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1045. Igualmente, AYALA GÓMEZ. "Los «delitos contra la Hacienda pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal". *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 98. MAGALDI PATERNOSTRO. "De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social". *Comentarios al Código penal. Parte especial*. Tomo I. 2004. p. 1181.

deudores que ofrezcan o vendan tales facturas sólo podrán ser responsables del delito de defraudación tributaria si lo es el deudor tributario. Ocurre que ello no será siempre posible, por ejemplo, en el caso en que la cuantía de la defraudación no supere el límite de los 120.000 euros. A su vez, y en supuestos de “cesiones de crédito”, las entidades financieras que ofrezcan tales productos dirigidos a defraudar la Hacienda pública sólo podrán ser responsabilizadas en el marco del delito de defraudación tributaria si los depositarios de los dineros y deudores tributarios son penalmente responsables.

Las consecuencias apuntadas, producto de este modelo político criminal, no responden adecuadamente a la criminalidad tributaria, que se caracteriza precisamente por la participación de múltiples personas, diferentes al deudor tributario, que ayudan en la elaboración de tramas de defraudación. Por ello, la limitación de la responsabilidad penal a la existencia de un deudor y de una relación jurídico tributaria no es pertinente con la realidad que se pretende enfrentar. Se puede considerar, incluso, que es relevante penalmente que personas o empresas, al margen de la existencia de un deudor tributario, ofrezcan servicios diseñados para defraudar a la Hacienda pública, supuestos que hoy no podrían merecer reproche alguno en los términos del delito de defraudación tributaria y en muchos casos no supondrían reacción penal alguna.

La necesidad de una infracción administrativa tributaria en la base del delito puede comportar una paralización de la protección penal de la Hacienda pública. Así, las conductas de terceros que están encaminadas a poner en peligro la Hacienda pública no pueden en el modelo actual sancionarse penalmente, bien en algunos casos por la falta de responsabilidad penal de los deudores tributarios, bien porque no exista el deudor. La imposibilidad para responder penalmente ante conductas de *extranei* sin un injusto típico de un *intranens*, genera situaciones de impunidad de difícil aceptación político criminal. Sin embargo, no puede desconocerse la limitación del esquema de tipicidad vigente y pasarse por alto el principio de accesoriadad de la participación a fin de salvar la insatisfactoria consecuencia político criminal de impunidad de la conducta de los terceros, como ha ya ha ocurrido⁴²⁹.

En consecuencia, en unos casos por un exceso de intervención penal, en otros por un déficit, es claro que el modelo vigente no parece responder adecuadamente a criterios limitadores del *ius puniendi* ni a las necesidades de prevención y represión de la criminalidad tributaria. Por ello creemos que hay buenas razones para defender la necesidad de que se

⁴²⁹ Este es el caso de la SAP de Logroño de 21/10/2005, ponente Fraile Muñoz en la que se condena a un *extraneus* sin la condena del *intranens*. En concreto, se condena penalmente al cooperador sin condena del autor.

revise el modelo de intervención vigente⁴³⁰. No obstante, y bajo el modelo vigente, se requiere una interpretación que, respetando la subsidiariedad del Derecho penal en este campo, permita elaborar criterios propios de relevancia o de riesgo prohibido.

Sumado a lo anterior, el modelo de intervención penal vigente, y concretamente la vinculación del mecanismo de la regularización tributaria, supone relevantes problemas de orden político criminal. De una parte, cabe plantearse si es necesaria la intervención penal en casos en los que basta el cumplimiento de fines recaudatorios, sin requerir la satisfacción de las finalidades preventivas del Derecho penal. Si cualquier modalidad de comisión de la defraudación y cualquiera sea su cuantía puede conducir a la ausencia de responsabilidad por vía de la regularización, cabe preguntarse si es necesario el recurso al Derecho penal⁴³¹. A su vez, cabe preguntarse si la posibilidad de regularización tributaria comporta adecuadas consecuencias político criminales. Es decir, siendo posible lograr la ausencia de responsabilidad por la vía de regularización, esto ayudará a perpetuar la idea según la cual los delitos tributarios no son especialmente graves y “se resuelven con dinero”. En otros términos, cabe la posibilidad de seguir apoyando en la sociedad la idea de la poca lesividad del fraude fiscal y el escaso reproche que éste merece, puesto que delitos en los que el pago es la única consecuencia no parecen merecer especial reproche. A su vez, se incrementa la sensación de injusticia de un sistema en el que quienes tienen capacidad económica cuentan con la vía para escapar de Derecho penal.

La introducción de los delitos tributarios en el Código penal ha querido impulsar la imagen de que los atentados a la Hacienda pública son socialmente lesivos, merecen reproche penal y se castigan con privación de libertad. Es decir, se busca resaltar su lesividad social,

⁴³⁰ Autorizados autores en materia de Derecho penal tributario han planteado la necesidad de una reforma al sistema de intervención penal del fraude tributario. “Si se advierte, además, la ausencia de unanimidad o de “paz” doctrinal en la tarea de delimitar el alcance de los tipos penales, y teniendo en cuenta que desde 1977 (año en que se introdujo el moderno delito fiscal en nuestro sistema) hasta el año 2008 han transcurrido tres decenios ricos en experiencias y debates, podría pensarse que ha llegado el momento de alejarse y abandonar una política de lucha contra el fraude fiscal demasiado apegada –por lo que al modelo de intervención penal se refiere- a diseños antiguos. Uno de los posibles defectos que en la historia recorrida de estos delitos contra la Hacienda Pública es el de cierta “tacañería” a la hora de abordar las tareas legislativas: se ha reunido en un solo precepto (el art. 305) una pluralidad heterogénea de comportamientos que merecerían un tratamiento separado y con diferente respuesta. En suma, la creación de un completo Título de delitos contra la Hacienda Pública sigue siendo el reto pendiente”. AYALA GÓMEZ. “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 62. A su vez, también una propuesta de modificación en GRACIA MARTÍN. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988.

⁴³¹ “Pero entonces llega el momento de plantearse si es adecuado el recurso al Derecho penal o, allá donde no sea posible percibir indicios de suficiente necesidad de pena, será más conveniente, por más eficaz y eficiente, confiarlo al Derecho tributario sancionador. Más en concreto, hay que plantear la razón de ser del delito tributario por excelencia, el de defraudación, y su delito conexo, el contable, porque en un sistema dispuesto a transigir con el contribuyente –y los medios que aquí se han descrito así lo prueban-, dispuesto a no sancionar o sancionar *menos* si se regulariza, puede decirse que el delito de defraudación «no merece la pena»”. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. 2002. p. 182 y 183.

incrementar su reproche social y destacar el carácter delictivo del fraude fiscal. Sin embargo esto queda en entredicho si cualquier defraudación puede quedar sin sanción con el solo recurso a la regularización, lo que no comporta más, y en el mejor de los casos, que un pago⁴³². Esto sin duda perpetúa la idea de que la delincuencia tributaria se resuelve con el simple recurso económico y que puede generar, para quien pueda pagar, la ausencia de toda consecuencia penal, con la consiguiente sensación de desigualdad de la reacción penal en función de la capacidad económica de quienes son objeto de un proceso penal.

Finalmente cabe resaltar otro problema del modelo vigente y que se deriva de la relación entre los dos delitos tributarios: el delito de defraudación tributaria y el delito de fraude contable. Nos referimos a la exigencia para los literales c) y d) del art. 310 CP de que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de falsa contabilidad, que conduce a la generalidad de la doctrina a sostener la tesis de la conexión entre los dos delitos tributarios mencionados⁴³³. Esta exigencia plantea un difícil problema de interpretación y, como explica GRACIA MARTÍN, tiene repercusiones político criminales insatisfactorias⁴³⁴. Si nos interrogamos por cuál deber es más importante, el de tributar o el de llevar contabilidad, sin ninguna duda afirmaríamos que el más importante es el deber de tributar. Lo coherente con la respuesta anterior es que la infracción más grave, la del deber de tributar, se castigue más severamente. Finalmente, si queremos restringir la intervención del Derecho penal conforme al principio de *ultima ratio*, lo lógico es que ello proceda cuando se trata de una infracción menos grave.

Entonces, si el deber de tributar es más importante que el deber de llevar adecuada contabilidad y si queremos proteger tales deberes, normalmente la intervención penal incidirá con menos restricciones si se trata de proteger el más importante de los deberes. Siendo ello así, tendríamos que encontrar en la legislación penal española el reflejo de estas simples conjeturas de política criminal. Tendríamos que encontrarnos con una más grave sanción de la infracción del deber de tributar y una mayor amplitud del injusto típico, pues siendo éste un deber más importante, tendría que ser protegido con menos limitaciones que aquél otro deber cuyo grado de afectación al bien jurídico es menor.

Cuando abordamos el análisis de la legislación penal vemos que estas consideraciones de política criminal no encuentran reflejo en la estructura de los delitos tributarios. Si el delito de defraudación tributaria protege y sanciona las infracciones del deber de tributar, ello

⁴³² “En definitiva, cabe defender que la regularización no exige el pago de la deuda, sino sólo el facilitar la determinación de su fijación por los regímenes que a partir de entonces deben operar”. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. 2002. p. 104.

⁴³³ Sobre la tesis de la conexión entre delito contable tributario y de defraudación tributaria, ampliamente defendida en la doctrina, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 86 y 205.

⁴³⁴ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 182 a 227.

conduciría a que debería tener el ámbito de injusto más amplio y la mayor pena en contraste con el delito contable tributario, que al perseguir el aseguramiento de un deber de menor importancia, en relación con el de tributar, habría de tener una menor pena y un contenido de injusto típico más limitado. Pero, como ya anunciábamos, esto no es para nada el modelo que se deriva de la legislación penal. El tipo del art. 310 exige que los literales c) y d) conecten la violación de los dos deberes ya mencionados, el de declarar y el de llevar contabilidad. Sin embargo, y con sorpresa, si el delito del art. 310 en sus literales c) y d) exige que se infrinjan ambos deberes, no se explica en modo alguno que la pena sea inferior a la del art. 305. Este último delito impone una pena entre 1 y 5 años, en tanto que para los literales c) y d) que integran violación al deber de declarar más infracción de deberes contables, se impone una pena de 5 a 7 meses.

Decíamos también que el ámbito típico normalmente habría de ser más amplio en el caso del los tipos penales que buscan la protección y aseguramiento de los deberes más importantes. Consecuencia de ello es que en la construcción del tipo se utilice un menor número de elementos, pues haría más fácil un juicio positivo de tipicidad. Sumado a ello, si además se trata de delitos que tiene consecuencias patrimoniales, es también usual que delitos más graves establezcan límites o montos económicos más reducidos, pues al tratarse de casos más relevantes, interesaría una más amplia protección penal. Si volvemos a la construcción de los delitos tributarios, vemos nuevamente que ello para nada se encuentra reflejado. Así, el deber más importante y el tipo que procura su protección penal señalan una cuantía que limita la intervención penal sustantivamente más alta que la intervención penal encaminada a la protección o aseguramiento del deber de menor entidad. Así, el tipo del art. 305 pone el límite en 120.000 euros, en tanto el 310, que vincula tanto la infracción de deberes contables como la infracción del deber de declarar, señala 240.000 euros.

En síntesis, si el deber de tributar es más importante, la consecuencia legislativa que debería comportar es que su afectación conllevara la máxima sanción, con una mayor amplitud del ámbito del injusto y con una menor limitación de la intervención del Derecho penal. Ahora, si la violación de este deber se vinculara con el deber de llevar contabilidad, su consecuencia sería entonces una conducta aún más grave, pues este comportamiento comprendería la afectación de ambas infracciones. Sin embargo, este comportamiento, concretado en los literales c) y d) del CP, no sólo recibe una menor pena sino que plantea una menor posibilidad de intervención penal, como quiera que su cuantía es muy superior a la del delito del art. 305.

Con estas consideraciones pretendemos poner de presente que la estructura de los delitos tributarios que la legislación española ha venido construyendo desde 1977 adolece de deficiencias político criminales. No es posible, hasta el momento, afirmar que exista una armónica construcción legislativa que esté llamada a enfrentar la criminalidad tributaria y las constantes modificaciones en las que se ha encaminado el legislador español no han

solucionado en modo algunas tales deficiencias, razón por la cual se cree que es necesario abordar una reforma de la estructura típica del delito de defraudación tributaria. Las nocivas consecuencias que se han señalado, dan a su vez lugar a una larga polémica en la interpretación y aplicación del delito de defraudación tributaria, con insatisfactorias consecuencias dogmáticas y político criminales, tal y como se explicará en los capítulos siguientes.

CAPÍTULO 2.
APLICACIÓN JURISPRUDENCIAL DEL DELITO DE
DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. UN MODELO DE *LAW IN*
***ACTION*.**

I CARACTERÍSTICAS DE LA MUESTRA DE JURISPRUDENCIA.

1. Método de análisis y parámetros de búsqueda y selección de la jurisprudencia.

En un interesante artículo publicado en la revista *InDret*, MARTÍN LORENZO y ORTIZ DE URBINA GIMENO afirman que actualmente “ningún jurista informado niega la distinción, popularizada por el realismo jurídico estadounidense, entre ‘law in the books’ (integrado por las disposiciones normativas) y el ‘law in action’ (comprensivo de todos los materiales, jurídicos o no, que inciden en la selección y resolución de los casos que llegan a los tribunales)”⁴³⁵. Partiendo de la distinción entre “law in the books” y “law in action”, estos autores analizan la jurisprudencia sobre responsabilidad por riesgos laborales, mostrando qué hacen concretamente los tribunales en la aplicación del delito del art. 316 CP, logrando establecer las consecuencias político criminales que derivan de la legislación penal para la protección de riesgos laborales y proponiendo alternativas de reforma en este campo del Derecho penal para mejorar la eficacia de la legislación penal para la protección de la seguridad en el trabajo.

Tomando como ejemplo el trabajo de MARTÍN LORENZO y ORTIZ DE URBINA GIMENO y considerando adecuada la distinción entre “law in the books” y “law in action”, creemos que estudiar la respuesta jurídica a un ámbito de la criminalidad, en nuestro caso la criminalidad tributaria, exige tanto examinar las disposiciones normativas correspondientes (en este caso el art. 305 CP), como examinar qué hacen efectivamente los tribunales cuando aplican el delito de defraudación tributaria. La exigencia de ampliar el horizonte de análisis a la jurisprudencia resulta fundamental, dado que el estudio de las disposiciones normativas (law in the books) no permite comprender de forma íntegra aspectos que resultan esenciales para un análisis que tiene la intención de orientarse desde la política criminal. En particular, un estudio de “law in action” puede ayudar a comprender qué hacen realmente los jueces en la aplicación del delito de defraudación tributaria, lo que permite entender tanto el ámbito real de aplicación del delito, lo problemas que supone su puesta en práctica y los criterios de solución a dichos problemas y, finalmente, las consecuencias político criminales que se derivan de su aplicación.

Por razón de lo anterior, para evaluar la respuesta a la criminalidad tributaria se requiere tanto un análisis de las disposiciones jurídicas contenidas en el CP, en particular del art. 305

⁴³⁵ MARTÍN LORENZO/ORTIZ DE URBINA GIMENO. “Guía InDret penal de la jurisprudencia sobre responsabilidad por riesgos laborales Un análisis empírico y dogmático”. *InDret*. 2009. p. 4. El trabajo de estos autores ha servido como modelo para el análisis jurisprudencial que se realiza en este capítulo.

CP, como un estudio de la aplicación por parte de los tribunales de tal disposición jurídica. En consecuencia, al estudio de la evolución político criminal de la regulación penal en materia de fraude fiscal debe seguir un estudio de la jurisprudencia sobre defraudación tributaria que ayude a entender la actividad de los tribunales en la aplicación del delito de defraudación tributaria, los problemas de aplicación de este delito así como los criterios de solución ofrecidos por la jurisprudencia y, finalmente, las consecuencias político criminales que se derivan de esta regulación.

La doctrina usualmente, cuando se trata de analizar la jurisprudencia, suele proceder a una selección de la misma “conforme a criterios de interés jurídico”⁴³⁶. Este método de selección tiene un aspecto negativo, y es que ofrece una imagen sesgada de lo que realmente es la actividad judicial relacionada con la aplicación de una disposición penal. Para evitar esto, y siguiendo el método de trabajo de MARTÍN LORENZO y ORTIZ DE URBINA GIMENO, se ha decidido trabajar sobre una muestra amplia de resoluciones de las AAPP y del TS relacionadas con la aplicación del art. 305 CP. La selección de las sentencias se ha realizado, en primer lugar, conforme un método cuantitativo. Posteriormente, y sobre los resultados obtenidos, se ha aplicado uno cualitativo. El método cuantitativo parte de una selección de la jurisprudencia del TS y las AAPP de la base del CENDOJ, conforme con los siguientes parámetros:

Pronunciamientos del Tribunal Supremo.		
2000-2008	1997-1999.	2008-2012.
Fecha de búsqueda: 21/10/2009 Parámetros de búsqueda: Jurisdicción: Penal Tipo de Resolución: Todas. (Sentencias y autos). Tipo de Órgano: Tribunal Supremo. Texto libre: 305 <AND> fraud. Fecha Inicio: 01/01/2000. Fecha Fin: 01/07/2008. Encontrados: 50. Seleccionados: 25.	Fecha de búsqueda: 10/11/ 2009 Parámetros de búsqueda: Jurisdicción: Penal. Tipo de Resolución: Todas. (Sentencias y autos). Tipo de Órgano: Tribunal Supremo. Texto libre: 305 <AND> fraud. Fecha Inicio: 01/01/1997. Fecha Fin: 31/12/1999. Encontrados: 11. Seleccionados: 5.	Fecha de búsqueda: 23/08/2012. Parámetros de búsqueda: Jurisdicción: Penal. Tipo de resolución: Todas. Tipo de órgano: Tribunal Supremos. Texto libre: 305 Y fraude. (Con el criterio “fraud”, utilizado en la búsqueda anterior, no se obtiene ningún resultado. Por esto, se decide utilizar la palabra “fraude”). Fecha de inicio: 02/07/2008. Fecha fin: 31/07/2012. Encontrados: 30. Seleccionados: 15.

⁴³⁶ Esto, como afirman MARTÍN LORENZO/ORTIZ DE URBINA GIMENO. “Guía InDret penal de la jurisprudencia sobre responsabilidad por riesgos laborales Un análisis empírico y dogmático”. *InDret*. 2009. p. 8.

Audiencias Provinciales	
2000-2008.	2008-2012.
Fecha de búsqueda: 16/07/2009 Parámetros de búsqueda: Jurisdicción: Penal Tipo de Resolución: Todas. (Sentencias y autos). Tipo de Órgano: Audiencia Provincial Texto libre: 305 <AND> fraud. Fecha Inicio: 01/01/2000. Fecha Fin: 01/07/2008. Encontrados: 221. Seleccionados: 110.	Fecha de búsqueda: 23/08/2012. Parámetros de búsqueda: Jurisdicción: Penal. Tipo de resolución: Todas. (Sentencias y autos). Tipo de órgano: Audiencia Provincial. Texto libre: 305 Y fraude. (Con el criterio “fraud”, utilizado en la búsqueda anterior, no se obtiene ningún resultado). Fecha de inicio: 02/07/2008. Fecha fin: 31/07/2012. Encontrados: 159. Seleccionados: 79.

Es necesaria una explicación en relación con los criterios utilizados. Nos referimos al término “frau” y el número “305”. El número “305” corresponde al artículo en el cual el CP vigente tipifica el delito de defraudación tributaria, y su utilización obedece a que las sentencias y los autos, bien en los fundamentos bien en el fallo, hacen mención expresa al artículo del delito del cual se ocupan. En relación con la palabra “frau”, se optó por su utilización considerando que la legislación desde el año 1977 ha utilizado la palabra “defraude” (Ley 50/1977 de 15 de noviembre, LMURF), “defraudare” (LO 2/1985 de 29 de abril y LO 6/1995 de 29 de junio) y, finalmente “defraude” (CP vigente) para hacer referencia al verbo rector de este delito. Así, el termino “frau” da lugar a una amplia cobertura lingüística en relación con los términos que han sido utilizados para referirse al delito de defraudación tributaria.

No obstante considerar acertado el uso del termino “frau”, ello tiene como elemento negativo que da lugar a que se vincule, junto con el delito de defraudación tributaria, el delito de estafa, principalmente, y otros delitos patrimoniales, como el de apropiación indebida. Es por ello que la muestra presenta un número considerable de sentencias por alguno de estos delitos. Sin embargo, creemos que el criterio utilizado es de utilidad en la selección y permite el objetivo propuesto, cual es la selección de la jurisprudencia de las AAPP y del TS en relación con el delito de defraudación tributaria. Entre otras razones, por que algunos problemas que se han enfrentado en la aplicación del delito de defraudación tributaria residen en que algunos de los supuestos típicos de este delito se han reconducido a delitos patrimoniales, precisamente los ya mencionados⁴³⁷.

En orden con el criterio de búsqueda cuantitativo empleado, como viene de indicarse, puede existir tanto el riesgo de infrainclusión (dejar fuera resoluciones que se ocupen del

⁴³⁷ Como lo explica APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 97 a 122.

art. 305 CP) como el de sobreinclusión (incluir resoluciones que tratan de temas diversos al delito de defraudación tributaria). En relación con el problema de infrainclusión, es posible que existan resoluciones en las que no se mencione ni el art. 305 ni los términos “fraud” o “fraude”. La forma de solucionar este problema implicaría revisar todas las resoluciones incluidas en la base de datos del CENDOJ, lo que está fuera de nuestro alcance en atención a su altísimo número. Sin embargo, consideramos que no es este un problema grave, pues en los tribunales españoles existe la costumbre de citar el número de la disposición sobre la que recae la discusión o los términos en que se describe la conducta típica. Además, a través del criterio cualitativo se pretende integrar aquellas resoluciones que no queden comprendidas por el criterio cuantitativo.

En relación con el problema de sobreinclusión, verificar si hay sentencias que tratan temas diversos al delito de defraudación tributaria es sencillo, pues basta con analizar cada una de las resoluciones contenidas en la muestra. Como se verifica *infra*, el riesgo de sobreinclusión se ha materializado, pues hay sentencias y autos recogidos en la muestra que están referidos a asuntos diferentes a la defraudación tributaria. No obstante, creemos que esto tampoco es preocupante dado el alto porcentaje de resoluciones pertinentes al objeto de esta investigación, lo que corrobora la adecuación de los criterios de búsqueda utilizados.

En consideración con el alto número autos y sentencias encontrados, se determinó seleccionar una muestra representativa del 50% en relación con cada una de las instancias de las que se ocupa nuestro análisis. Para garantizar la aleatoriedad de la selección se optó por escoger los autos y las sentencias basándonos en un dato que no tiene relación alguna con el contenido de las mismas, cual es ser número par en la lista que se deriva de la búsqueda en el CENDOJ.

En relación con la jurisprudencia del TS se ha efectuado un primer proceso de selección entre los años 2000 a 2008. Adicionalmente, se ha decidido extender el análisis jurisprudencial abarcando los años 1997 a 1999. Finalmente, se realiza la actualización entre los años 2008 a 2012. Con ello se logra una cobertura de 15 años, desde 1997 a 2012. La razón que justifica una mayor cobertura a la jurisprudencia del TS está en que, por ser el más alto tribunal de la justicia ordinaria, ha irradiado su solución de los problemas en la aplicación del delito de defraudación tributaria a otros tribunales. Está claro que con una muestra desde 1997 no se comprenderá todos los fallos relevantes que el TS ha dictado en esta materia, ya que este delito comienza a ser aplicado a partir de la entrada en vigencia de la reforma del año 1977 (Ley 50/1977). Así, antes de 1997 es posible encontrar pronunciamientos relevantes en cuanto al delito de defraudación tributaria. Para comprender tales pronunciamientos, de un lado, y con el propósito de sistematizar los resultados obtenidos conforme el método cuantitativo, por otro, se realiza posteriormente el análisis cualitativo.

El estudio cualitativo se realiza con fundamento en un método de análisis dinámico de la jurisprudencia⁴³⁸. Este tipo de análisis ayuda a describir las líneas jurisprudenciales⁴³⁹ a través de las cuales se puede sistematizar el nacimiento, evolución o cambios importantes en la forma como se han resuelto durante un determinado lapso de tiempo los problemas que la jurisprudencia ha enfrentado en relación con uno o varios asuntos, permitiendo además reducir el número de pronunciamientos jurisprudenciales a los más relevantes, seleccionando aquellos que dan origen, consolidan o modifican la forma como los jueces definen y solucionan los problemas jurídicos que enfrentan⁴⁴⁰. Para la descripción de las líneas jurisprudenciales se propone partir de un problema jurídico desde el cual hilar las sentencias. El problema se configura a partir de un patrón fáctico y uno jurídico. Así, la selección jurisprudencial se realiza una vez se ha definido un problema jurídico concreto en el cual se ha definido un asunto fáctico (ejemplo: la no presentación de la declaración-liquidación tributaria) y uno jurídico o normativo (ejemplo: la defraudación tributaria por omisión). Conjugar la dimensión fáctica y normativa nos ubica en un plano de abstracción medio, donde lo que interesa es indagar por asuntos de contenido teórico que están unidos por un referente fáctico que se presenta como problema que debe ser resuelto.

La delimitación de un problema genera que la representatividad de una sentencia se obtenga cuando ésta dé cuenta de un concepto o conjunto de conceptos jurídicos o normativos que tengan relación con los asuntos fácticos que son objeto de debate. Este proceso de selección cualitativa de la jurisprudencia presenta considerables ventajas para el análisis jurisprudencial y particularmente para la parte especial del Derecho penal, pues podrá permitir conjugar aspectos prácticos y teóricos. Así, no se debate sobre “la omisión” en general; el problema es si se puede defraudar por omisión al no declarar. El método cualitativo, además de sistematizar la jurisprudencia, puede remediar la deficiencia que

⁴³⁸ En cuanto al método de análisis dinámico de la jurisprudencia, LÓPEZ MEDINA. *El derecho de los jueces*. 2006. Capítulo 5.

⁴³⁹ Seguimos el concepto de línea jurisprudencial propuesto por LÓPEZ MEDINA. En palabras de este autor “Una línea jurisprudencial es una idea abstracta. Para ayudar a ‘ver’ la línea jurisprudencial resulta conveniente tratar de graficarla. Puesta sobre un gráfico, una línea de jurisprudencia es una pregunta o problema jurídico bien definido, bajo el cual se abre un espacio abierto de posibles respuestas. Este espacio abierto, con todas las posibles respuestas a la pregunta planteada, es una estrategia conveniente para graficar las soluciones que la jurisprudencia ha dado al problema y para reconocer, si existe, un patrón de desarrollo decisional. El campo abierto que generan las dos respuestas extremas posibles hace que la línea sea, en sus extremos, *bipolar*”. LÓPEZ MEDINA. *El derecho de los jueces*. 2006. p. 141. (Cursiva del original).

⁴⁴⁰ La reducción del número de sentencias entre las muchas que los tribunales de justicia pueden emitir la realiza LÓPEZ MEDINA a través de seleccionar aquellas que él define como sentencias hito. “Para referirnos a este tipo de fallos hablaremos a lo largo de este libro de ‘sentencias hito’. Una línea jurisprudencial tiene *varias* sentencias hito, esto es, sentencias que tienen un peso estructural fundamental dentro de la misma. Adicionalmente a este primer sentido, la expresión *leading case* también se utiliza para hacer referencia a aquella sentencia en que los operadores jurídicos consideran que se anuncia la respuesta correcta y vigente para un problema determinado. En este sentido, las líneas jurisprudenciales tienen un solo *leading case*. Para referirnos a este último tipo de fallo, hablaremos en este libro de ‘sentencia dominante o principal’. Queda claro, además, que la ‘sentencia dominante’ es tan solo una especie de ‘sentencia hito’”. LÓPEZ MEDINA. *El derecho de los jueces*. 2006. p. 162. (Cursiva del original).

supone la falta de análisis de sentencias anterior a 1997. Por ello se acudirá a las sentencias previas a dicha fecha en función de aplicar el método dinámico de análisis jurisprudencial antes mencionado, realizando lo que LÓPEZ MEDIDA llama “nicho jurisprudencial”. Es decir, con fundamento en el análisis de la jurisprudencia del TS y de las AAPP se analizarán aquellas sentencias que recurrentemente han sido citadas en apoyo o fundamento de la respuesta a los diferentes problemas de aplicación del delito de defraudación tributaria. Se analizarán aquellos pronunciamientos que puedan insertarse de manera significativa en la formación o consolidación de las diferentes líneas jurisprudenciales, lo que se evaluará en función de la trascendencia que en la jurisprudencia puedan tener tales sentencias. Para esto se utilizará como mecanismo de prueba el que tales sentencias, previas a 1997, sigan teniendo valor como argumento importante en apoyo de las respuestas a los diferentes problemas que se puedan presentar en materia de defraudación tributaria.

2. Descripción de los resultados cuantitativos.

De los criterios de búsqueda mencionados se han obtenido los siguientes resultados⁴⁴¹.

Autos de Audiencias provinciales. 2000-2012.

Número total.	42.
Autos relativos a delitos contra la hacienda pública, incluidos los casos de concurso entre un delito contra la Hacienda pública y cualquier otra figura típica.	34. 80,95% del total.
Autos que no tienen que ver con delitos contra la Hacienda pública.	8. 19,04% del total.
Delitos contra la Hacienda pública. Defraudación tributaria.	22. 52,38% del total.
Concursos entre alguno de los delitos contra la Hacienda pública y otros delitos.	12. 28,57% del total.

⁴⁴¹ En la parte final de este escrito se presenta un inventario más detallado de la jurisprudencia analizada a partir de los criterios de búsqueda señalados previamente.

Sentencias de Audiencias provinciales. 2000-2012.

Número total.	147.
Total de sentencias condenatorias sólo por delito de defraudación tributaria, condenatorias en concurso entre defraudación tributaria y otro delito, absoluciones por el delito de defraudación tributaria o sentencias que anulan el fallo de instancia.	90. 61,22% del total. 67,77% son condenatorias, 13,33% en concurso, 16,66% de absoluciones y 2,22% anulan.
Sentencias que nada tienen que ver con delitos contra la Hacienda pública.	46. 31,29% del total.
Condenatorias por delito de defraudación tributaria.	61. 41,49% del total.
Condenatorias por delito de defraudación tributaria en concurso con cualquier otro delito.	12. 8,16% del total.
Absolutorias por delito de defraudación tributaria.	15. 10,20% del total.
Casos especiales. Sentencias que tienen relación con algún delito contra la Hacienda pública, excepto el de defraudación tributaria. Adicionalmente, casos que, no obstante no tratarse de delitos contra la Hacienda pública, tienen relación con éstos.	11. 7,48% del total.
Sentencias en que se anula la sentencia de instancia.	2. 1,36% del total.

Autos del Tribunal Supremo.

Total autos. 1997-2012.

Número total.	4.
Total autos relativos a delitos contra la hacienda pública, incluidos los casos de concurso entre un delito contra la Hacienda pública y cualquier otra figura típica.	3. 75% del total.
Autos que no tienen que ver con delitos contra la Hacienda pública.	1. 25% del total.
Delitos contra la Hacienda pública. Defraudación tributaria.	1. 25% del total.
Concursos entre alguno de los delitos contra la Hacienda pública y otros delitos tipificados en el Código penal.	2. 50% del total.

Sentencias del Tribunal Supremo.
Total 1997-2012.

Número total.	41.
Total de sentencias condenatorias sólo por delito de defraudación tributaria, condenatoria en concurso entre defraudación tributaria y otro delito o absoluciones por el delito de defraudación tributaria.	21. 51,21% del total. 52,38% son condenatorias, 23,80% condenan en concurso y 23,80% de absoluciones.
Sentencias que nada tienen que ver con delitos contra la Hacienda pública.	16. 30,02% del total.
Condenatorias por delito de defraudación tributaria.	11. 26,82% del total.
Condenatorias por delito de defraudación tributaria en concurso con cualquier otra figura delictiva.	5. 12,19% del total.
Absolutorias por delito de defraudación tributaria.	5. 12,19% del total.
Casos especiales. Sentencias que tienen relación con algún delito contra la Hacienda pública, excepto el de defraudación tributaria. Adicionalmente, casos que, no obstante tratarse de delitos contra la Hacienda pública, tiene relación con éstos.	4. 9,75% del total.

Número total de sentencias y autos de las Audiencias Provinciales y del Tribunal Supremo en materia del delito de Defraudación tributaria.

Autos de Audiencias Provinciales y Tribunal Supremo.

Número total.	46.
Total autos relativos a delitos contra la hacienda pública, incluidos los casos de concurso entre un delito contra la Hacienda pública y cualquier otra figura típica.	37. 80,43% del total.
Autos que no tienen que ver con delitos contra la Hacienda pública.	9. 19,56% del total.
Delitos contra la Hacienda pública. Defraudación tributaria.	23. 50% del total.
Concursos entre alguno de los delitos contra la Hacienda pública y otros delitos.	14. 30,43% del total.

Sentencias de Audiencias Provinciales y Tribunal Supremo.

Número total.	188.
Total de sentencias condenatorias sólo por delito de defraudación tributaria, condenatoria en concurso entre defraudación tributaria y otro delito, absoluciones por el delito de defraudación tributaria o que anulan el fallo de instancia.	111. 59,04% del total. 64,86% son condenatorias, 15,31% concurso, 18,01% de absoluciones y 1,80% anulatorias de la sentencia de instancia.
Sentencias que nada tienen que ver con delitos contra la Hacienda pública.	62. 32,97% del total.
Condenatorias por delito de defraudación tributaria.	72. 38,29% del total.
Condenatorias por delito de defraudación tributaria en concurso con cualquier otra figura delictiva.	17. 9,04% del total.
Absolutorias por delito de defraudación tributaria.	20. 10,63% del total.
Casos especiales. Sentencias que tienen relación con algún delito contra la Hacienda pública, excepto el de defraudación tributaria. Adicionalmente, casos que, no obstante tratarse de delitos contra la Hacienda pública, tiene relación con éstos.	15. 7,97% del total.
Sentencias que anulan la sentencia de instancia.	2. 1,06% del total.

Como se mencionó previamente, uno de los méritos del análisis cualitativo no está sólo en la ordenación de las posturas jurisprudenciales, sino en la posibilidad de reducir el número de sentencias a aquellas que resultan relevantes para entender la forma como se aplica durante un lapso de tiempo una norma jurídica. En consecuencia, de las 111 sentencias de las AAPP y el TS en materia de defraudación tributaria, la construcción de las líneas jurisprudenciales permite resaltar 73 sentencias cuyos argumentos y posiciones han modulado de forma relevante la aplicación e interpretación del delito de defraudación tributaria. Es sobre la base de estas sentencias y de los supuestos fácticos que en ellas se enfrentan que es posible avanzar en el análisis cualitativo de la forma como la jurisprudencia ha venido aplicando el delito de defraudación tributaria desde 1985 hasta el 2012.

Total de sentencias.	Total: 73. 40 del TS y 33 de las AAPP.
Número de casos en supuestos de omisión en el cumplimiento de deberes tributarios.	Total 27. 21 del TS. 6 de las AAPP.
Número de casos en supuestos diferentes a la simple omisión en el cumplimiento de deberes tributarios. Casos de presentación de la declaración con datos inexactos y operaciones de “ingeniería financiera”	Total 53. 22 del TS. 31 de las AAPP.
Número de casos realizados en el marco empresarial o con participación de terceras personas.	Total 69. 37 del TS. 32 de las AAPP.
Número de sentencias condenatorias en supuestos de realización del delito sin la participación de terceras personas, ni empresas.	Total 4. 3 del TS. 1 de las AAPP.
Número de sentencias condenatorias por delito de defraudación tributaria.	Total: 50. 25 del TS. 25 de las AAPP.
Número de sentencias condenatorias por delito de defraudación tributaria en concurso con cualquier otra figura delictiva.	Total: 8. 5 del TS. 3 de las AAPP.
Número de sentencias absolutorias por delito de defraudación tributaria.	Total: 12. 8 del TS. 4 de las AAPP.
Sentencias condenatorias por un delito diferente a la defraudación tributaria.	Total: 3. 3 del TS (defraudación a la seguridad social y estafa).

Antes del análisis cualitativo, es importante mencionar algunos resultados de tipo cuantitativo. Desde el punto de vista jurídico es de resaltar que en la inmensa mayoría de los casos se han producido sentencias condenatorias. Así, en un 83,78% de los procesos se dictan sentencias condenatorias, mientras que se absuelve en un 16,21% de los casos. Adicionalmente, el mayor número de procesos están relacionados con la defraudación del IVA, que representa un 37,03%; le siguen como impuestos más defraudados el IRPF con un 23,45%, el IS con un 22,22% y el IGTE con un 16,04%. Finalmente, resulta interesante observar que hay un gradual aumento de procesos penales por delito de defraudación tributaria, a juzgar por el mayor número de sentencias que se dictan cada año. Del conjunto de sentencias obtenido utilizando el criterio cuantitativo, a partir de la base del CENDOJ y relativas exclusivamente con el delito de defraudación tributaria, se confirma que a partir del año 2006 hay un importante incremento en el número de sentencias por delito de defraudación tributaria. Mientras en el período 1997 y 2005 se dictan 31 sentencias, en el período 2006 y 2012 se dictan 80 sentencias⁴⁴².

De otro lado, resulta interesante destacar algunas consideraciones de orden fáctico. En primer lugar, mencionar que hay una marcada tendencia a un declive de los procesos por omisión de presentación de la declaración tributaria, en contraste al aumento de casos de

⁴⁴² Se toma en consideración el conjunto de 111 sentencias de las AAPP y el TS relacionadas directamente con el delito de defraudación tributaria.

declaración incorrecta y, todavía más, de supuestos en que se aprovecha la estructura empresarial a fin de defraudar a la Hacienda pública. En este orden, mientras que los procesos por supuestos de no presentación de la declaración tributaria representan 34,56% de los casos, los supuestos activos son un 65,43%. Lo anterior se confirma al observar que la mayor parte de los casos de omisión de presentación de la declaración tributaria han tenido lugar hasta el año 1995, es decir, antes de la entrada en vigencia del CP de 1995. Mientras que entre los años 1985 y 1995 se cuentan 13 procesos por omisión de la declaración tributaria, entre 1995 y 2005 se registran sólo 6 casos y 8 entre 2005 y 2012. Es más, la mayor parte de los supuestos de omisión son supuestos de aplicación de los arts. 319 y 349 CP, siendo minoritaria la aplicación del art. 305. Así, en el art. 319 se aplicó en un 25,80% de los casos, el art. 349 en un 48,38% y el art. 305 en un 25,80% de las sentencias.

En sentido contrario, se evidencia un progresivo aumento de los supuestos de comisión activa del delito de defraudación tributaria, lo cual se constata con el mayor número de supuestos a partir del año 1995. Así, entre los años 1985 y 1995 se recogen sólo 2 sentencias por realización activa del delito de defraudación tributaria, siendo notable el incremento entre 1995 a 2005, con 17 casos por realización activa, tendencia que se confirma entre los años 2005 y 2012 con 33 sentencias. Esto se refleja igualmente en la mayor aplicación de la legislación reciente, en contraste con la regulación anterior a la LO 2/1985. En orden con lo anterior, el art. 319 se ha aplicado en un 3,63% de las sentencias, el art. 348 en un 38,18% y el art. 305 en un 58,18%.

Lo anterior lleva a afirmar que las conductas que atentan contra la Hacienda pública son cada vez menos de falta de presentación de la declaración tributaria y cada vez más la defraudación por vía activa, entre las que se cuentan la presentación de la declaración con datos inexactos apoyada generalmente en la realización de complejas estructuras societarias que intentan ocultar la realización del hecho imponible o del obligado tributario. Esto permite apuntar, adicionalmente, que resulta que la inmensa mayoría de los procesos por delito de defraudación tributaria se realizan al amparo del desarrollo de actividades empresariales y en el marco de estructuras empresariales. Con esto se comprenden tanto los casos en que es la persona jurídica la deudora tributaria, como también aquellas en que los procesos de defraudación tributaria se realizan sirviéndose de personas jurídicas. En el 94,59% de los casos de defraudación tributaria se encuentra la participación de empresas o personas jurídicas. Por el contrario, sólo el 5,40% de los casos de defraudación tributaria se realizaron sin la presencia de personas jurídicas o empresas. Esto resulta importante en la medida en que tanto el diseño de la legislación penal, como la aplicación del mismo, han de tener presente los problemas que supone atender casos en que la realización de las conductas penalmente relevantes se realizan en el marco empresarial o a través de empresas. A su vez, cuando el delito ha tenido lugar en el marco de personas jurídicas, existe un mayor número de supuestos de realización activa del delito, que en la modalidad

omisiva o de simple incumplimiento de los deberes de presentación de la declaración-liquidación tributaria y pago, pues mientras el 68,83% se trata de la realización activa del delito, sólo un 31,16% de los casos son supuestos omisivos.

3. Análisis cualitativo de la jurisprudencia. Problemas y soluciones en consideración con el comportamiento penalmente típico y la autoría y la participación

En la jurisprudencia es posible encontrar dos posiciones en lo que se refiere a la conducta típica del delito de defraudación tributaria, que se reflejan al enfrentarse el problema de la omisión como forma de realización de este delito. Una de ellas dota de relevancia a la omisión en el cumplimiento de deberes tributarios como comportamiento típico del delito de defraudación tributaria; a esta posición la llamaremos la **Línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión**. Así, el comportamiento típico estaría integrado por la omisión en el cumplimiento del deber tributario, que, unido al perjuicio económico establecido en el tipo, integraría el aspecto objetivo del injusto. En contraposición, se puede identificar otra tendencia jurisprudencial que señala que la simple omisión del cumplimiento de deberes tributarios no es relevante para dar lugar a la defraudación tributaria. La omisión, para ser relevante en los términos del delito de defraudación tributaria, requiere algo más que incumplir deberes tributarios, lo que puede estar representado por elementos objetivos externos adicionales a la omisión, por elementos subjetivos o internos, o por la conjunción de ambos. A esta tendencia jurisprudencial la llamaremos la **Línea jurisprudencial de la insuficiencia de la omisión**.

Estas tendencias pueden mostrar matices. Algunos de los pronunciamientos jurisprudenciales que se pueden inscribir en alguna de tales líneas varían en intensidad en cuanto al aspecto nuclear que permite ubicarlas en uno u otro lugar. Ello puede conducir a que pronunciamientos de una tendencia puedan estar cerca de aquellos que se ubican en la posición contraria. Veremos a continuación con más de detalle cada una de las líneas jurisprudenciales mencionadas.

Además, también es posible identificar una disyuntiva en las soluciones al problema de la autoría. Hay una línea jurisprudencial claramente consolidada que defiende la tesis del delito especial propio, lo que da como resultado una línea mayoritaria que denominaremos **Línea jurisprudencial del delito especial propio**. Esta arraigada posición puede fraccionarse en dos sub-líneas. **La sub-línea de los delitos especiales de dominio** y **La sub-línea de los delitos especiales consistentes en la infracción de un deber**⁴⁴³.

⁴⁴³ Seguimos la contraposición “delito de dominio” versus “delito de infracción de un deber” en los términos que plantea este debate MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. Así, dice este autor: “Por tanto, la expresión “delitos de

Mientras la primera requiere, para imputar responsabilidad penal en grado de autor, un elemento que se suma a la condición de deudor tributario, la segunda no exige ningún tipo de dominio, pues ser deudor tributario es condición suficiente para imputar responsabilidad penal como autor del delito. Finalmente, queda el problema de la responsabilidad penal de los *extranei*. En este punto, si bien la jurisprudencia acepta que se les impute responsabilidad penal, ello no deja de ser problemático en lo que toca con la coherencia entre las premisas de las que se parte en el delito de defraudación tributaria y la solución otorgada a los problemas de la participación de los *extranei*⁴⁴⁴.

A estos problemas han tenido que dar respuesta las AAPP y al TS al momento de resolver si un determinado sujeto (deudor tributario, administrador de hecho o de derecho, asesor fiscal, contador, etc.), realizando un determinado comportamiento (omitiendo declarar, omitiendo pagar, simulando contratos, creando sociedades “fachada”, entre muchos otros) (aspecto empírico), ha realizado un comportamiento penalmente relevante contra la Hacienda pública. La solución de estos problemas ha conducido a las líneas jurisprudenciales ya mencionadas y que ahora describiremos con un poco más de detalle.

A) Delito de defraudación tributaria. ¿Delito de dominio o delito de infracción de un deber?

Recientemente el problema del comportamiento típico en el delito de defraudación tributaria deja de ser un debate limitado a la interpretación de los elementos típicos, en particular del verbo rector, y se va perfilado a partir de la disyuntiva en el injusto material, en particular a partir de los modelos de responsabilidad por organización y responsabilidad institucional. No sólo el problema del comportamiento típico parte de esta disyuntiva, puesto que las consideraciones en materia del sujeto activo también derivan de dicho debate⁴⁴⁵.

El condicionamiento de cada una de estas estructuras dogmáticas permite, a quienes parten de la idea del delito de defraudación tributaria como de infracción de un deber, tener expedito el camino para la imputación omisiva, aunque ello suponga dificultades en la imputación por acción. Por el contrario, el delito de defraudación tributaria como delito de dominio parece conducir a todo lo contrario; es decir, quienes parten de esta opción se

dominio” se utiliza aquí en un sentido genérico (como contrapuesta a la de “delitos de infracción de un deber”) para aludir a aquellos delitos en los que el criterio de imputación objetiva del hecho al autor no se base en la infracción de un deber, sino en la vulneración de un bien jurídico, cuyo criterio para atribuir el injusto típico al autor se fundamenta en la creación o en el incremento de un riesgo no permitido”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 284.

⁴⁴⁴ Importantes consideraciones al respecto en SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 53 a 78.

⁴⁴⁵ Ejemplo de ello, el interesante artículo de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2006. p. 73 a 77.

enfrentan con la dificultad para imputar el delito por omisión, pero parecen disponer de la más clara posibilidad de explicar la imputación por acción.

Se pretende, en consecuencia, indagar por la forma como en la jurisprudencia se refleja la disyuntiva teórica entre delitos en los cuales se requiere de un acto de dominio u organización y delitos en los que basta la simple infracción de un deber. Lo anterior, con el propósito de servir como marco de referencia para analizar una de sus plasmaciones prácticas más relevantes, cual es la posibilidad y condiciones que han de presentarse para la realización activa y omisiva del delito de defraudación tributaria. En otras palabras, ver las líneas de unión que existen entre dos problemas íntimamente relacionados, uno teórico general, que es la concepción dogmática del delito de defraudación tributaria, y otro teórico y práctico, como es la solución a los problemas de imputación en este delito. En orden con lo anterior, se describirán inicialmente las dos líneas que se pueden integrar en este punto.

a) El delito de defraudación tributaria como un delito de dominio.

Esta línea defiende una interpretación del delito que exige, para que pueda imputarse a su autor, que se realice algún tipo de maniobra o acto engañoso. La línea jurisprudencial de la que ahora nos ocupamos puede dar lugar a dos sub-líneas. Una en que la maniobra o acto engañoso es similar a como se interpreta este elemento en el delito de estafa, siendo la más rigurosa a la hora de estimar como típico un determinado comportamiento y limitando en mayor grado el juicio positivo de tipicidad, en la medida en que asume el concepto más restrictivo de engaño. Una segunda sub-línea, mayoritaria, establece un criterio menos estricto. Opta por calificar la relevancia típica siempre que se presente una ocultación o maniobra engañosa de las cuotas tributarias. A partir de este punto de vista, es importante mencionar que la ocultación bien puede existir con la simple omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios. Este relajamiento en la exigencia típica nos acerca a la tesis de la infracción de un deber, y es por ello que las sentencias de este grupo pueden ser, en no pocas ocasiones, equívocas en cuanto al requerimiento de algo más que el simple incumplimiento de deberes tributarios.

El comienzo de esta línea jurisprudencial se puede ubicar en la STS 12/03/1986, ponente Luis Vivas Marzal⁴⁴⁶. En este fallo se ataca la postura que defiende la relevancia penal del simple impago de la deuda tributaria, para afirmar que la relevancia viene dada por la ocultación o desfiguración de las bases tributarias. Esta tesis pretende evitar una crítica que

⁴⁴⁶ Este fallo está precedido por la STS 29/06/1985 ponente José Augusto de Vega Ruíz, en la que se defiende la postura contraria. Por ello, la STS 12/03/1986 ponente Luis Vivas Marzal, viene a constituirse además de sentencia fundadora de la línea del dominio, en la sentencia que modifica el parámetro de evaluación de la relevancia penal del comportamiento típico del delito de defraudación tributaria. Esta tesis es reiterada por el mismo ponente en la STS 12/05/1986.

en no pocas ocasiones se dirige a la línea jurisprudencial de la infracción de un deber, cual es que la simple sanción penal por el incumplimiento de deberes tributarios conduciría a la prisión por deudas.

“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 adecuadas, 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 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 presume 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’; a lo que cabe agregar que es requisito indispensable, para la criminalización de la conducta fraudulenta, que la elusión del pago de impuestos conseguida asciende a una cantidad igual o superior a ‘dos millones de pesetas’”. STS 12/03/1986. FD 1.

La sentencia del TS hace mención tanto al llamado delito fiscal, tipificado en el art. 319 CP de 1973, como a la modificación que se realizó a través de la LMURF de 1977 Ley 50/1977 y su posterior reforma a través de la LO 2/1985 de 29 de abril.

En el debate jurisprudencial que sigue a las sentencias de 1985 y 1986 hay un muy relevante fallo, la STS 02/03/1988 ponente José Hermenegildo Moyna Menguez. Esta sentencia, además de constituirse hacia el futuro en punto de apoyo para la sanción del incumplimiento de los deberes tributarios, parece moverse en un difícil equilibrio entre las tesis en conflicto (tesis de la infracción de un deber, tesis del dominio), aunque termina decantándose por la tesis de la infracción del deber. Este pretendido equilibrio da lugar a un equívoco entendimiento de la sentencia, que pueda ser leída por algunos autores en defensa de la tesis del dominio, mientras que otros la interpretan en sentido contrario⁴⁴⁷. El

⁴⁴⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ afirma que la STS 02/03/1988 es una de las sentencias que defiende la tesis del engaño, tesis que ahora denominamos del dominio. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico*. 2002. p. 375. Una idea contraria en CHOCLÁN MONTALVO. Afirma este autor que “La STS 2 de marzo de 1988, primero, y después otras muchas (así, STS de 20 de noviembre de 1992) negó ya que el delito fiscal requiriese de algún artificio, mecanismo engañoso o ‘*mise en scène*’”. CHOCLAN MONTALVO. “Problemas actuales del delito fiscal”. *Derecho penal económico. Manual de formación continuada*. 2001. p. 25 y 26. Afirma FERRÉ OLIVÉ. que “La sentencia del 2 de marzo de 1988 que aquí analizamos continúa la línea trazada por la STS de 29-6-1985. (...) El Tribunal Supremo construye el concepto de defraudación «partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o *mise en scène*». (...) La interpretación desarrollada por el Tribunal Supremo choca con el principio de legalidad, pues el tipo está construido sobre la base de una defraudación, con los requisitos de la defraudación (engaño y ánimo defraudatorio), y el intérprete debe constatarlos efectivamente para poder aplicar ese precepto penal: no puede presumirlos ni ignorarlos. A esta errónea caracterización contribuye el sector doctrinal que coincide con el Tribunal Supremo, pues no puede sostenerse la necesidad de un engaño efectivo y luego, acto seguido, presumir el engaño por el incumplimiento de obligaciones formales”. FERRÉ OLIVÉ. “La omisión de declaración

pretendido punto de equilibrio, y el aspecto equívoco, se deriva de afirmar que el delito no requiere engaño alguno y a su vez que la infracción del “deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico” adquiere valor de engaño⁴⁴⁸. Es decir, en el fallo se afirma que la simple omisión de deberes tributarios se puede interpretar como “facta concludentia”, lo cual tiene valor de engaño⁴⁴⁹. Paralelamente en el fallo se expone que la simple ausencia en el cumplimiento de los deberes tributarios es suficiente para integrar el comportamiento típico del delito sin “la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o «mise en scène»”, (FD 3).

Lo equívoco que pueda ser la argumentación de la STS 02/03/1988 no imposibilita que a nuestro juicio ésta puede ser leída como una tesis que se aproxima claramente a la de la infracción del deber. No obstante ello, tampoco puede ser considerado, sin más, como una continuación sin fisuras de la tesis más radical de 1985 (STS 29/06/1985 ponente José Augusto de Vega Ruíz). Es por ello que la STS 02/03/1988 debe situarse en una línea intermedia, aunque, se reitera, más próxima a la tesis de la infracción del deber⁴⁵⁰.

No es hasta la STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo, cuando se vuelve a inclinar la jurisprudencia a favor de la tesis del dominio, sin perjuicio de afirmar que tal inclinación lo es de forma mesurada. Esta sentencia asume una postura que, como antes anunciábamos, plantea una idea de engaño que puede ser considerada como poco rigurosa, concretada en la exigencia de una mecánica fraudulenta o la existencia de ocultación a la AT de información tributariamente relevante⁴⁵¹.

“El motivo no puede ser estimado porque no es cierto que se haya castigado como delito una conducta no prohibida sino permitida por la ley. Lo que se ha castigado es la elusión del pago de un tributo -el impuesto sobre la renta de las personas físicas- a que estaban obligados los acusados, mediante una compleja maniobra comercial aparentemente lícita pero realmente antijurídica, porque la misma no tenía ni podía tener otra finalidad, como exhaustivamente se razona en la Sentencia de instancia, que la de ocultar quiénes eran los verdaderos sujetos pasivos del impuesto y disipar finalmente la cuota tributaria simulando una pérdida fiscal en la sociedad que, tras la cadena de operaciones ingeniosamente articuladas, parecía asumir el deber de tributación. Esta conducta, tal como aparece descrita en la declaración de hechos

tributaria, ¿configura un delito fiscal? (comentario a la STS de 2 de marzo de 1988)”. *Revista Poder Judicial*. N.º. 10. 1988. p. 141 y 142.

⁴⁴⁸ STS 02/03/1988. FD 3.

⁴⁴⁹ Se quiere decir con ello que el hecho de no declarar se entiende como no tener nada que declarar sin que ello sea cierto y en esto radica el engaño.

⁴⁵⁰ La tesis de la STS 02/03/1988 es asumida, entre otras sentencias, por la STS 31/05/1993, ponente Carlos Granados Pérez. En este fallo se puede observar, igualmente, que el incumplimiento de los deberes tributarios puede ser entendido como un acto engañoso y de esta forma dar lugar al equívoco de afirmar que el delito de defraudación tributaria requiere algo más que dicho incumplimiento, cuando en términos prácticos es a partir del incumplimiento que se acredita ese *plus* de lesividad que paradójicamente se reclama.

⁴⁵¹ La exigencia de una ocultación, como hace esta sentencia y muchas otras, además de parte de la doctrina, es ejemplo de la supervivencia en la interpretación del modelo de regulación anterior, es decir, del delito de ocultación de bienes o industria.

probados que debe ser rigurosamente respetada, no está en modo alguno autorizada por la ley -no es, como se pretende, una opción económica puesta a disposición del contribuyente si éste quiere reducir el “coste fiscal” de una determinada operación o actividad comercial- sino un hecho típico que estaba previsto, cuando se cometió, en el art. 349.1 CP 1.973 (...) porque en la citada conducta concurren todos los elementos que, desde un punto de vista objetivo, integran el tipo de delito contra la Hacienda Pública: la elusión del pago de un impuesto cuya cuota ascendía, en cada uno de los acusados, a más de quince millones de pesetas y la utilización de una mecánica claramente fraudulenta en cuanto que, por su meditada y sofisticada complejidad, era idónea para engañar a la Administración. Carece, en consecuencia, de fundamento la queja de una quiebra del principio de legalidad producida con ocasión de la condena del acusado, por lo que debe ser rechazado el cuarto motivo del recurso”. FD 6.

La tesis que se expresa en la citada sentencia es retomada por el magistrado Joaquín Delgado García en la STS 19/11/2004, que, a pesar de referirse al delito de defraudación a la Seguridad social del art. 307 CP, resulta importante para el análisis. Se trata nuevamente de una manifestación débil del *plus* que debe concurrir para predicar un juicio positivo de tipicidad y que viene representado por la exigencia de un fenómeno de ocultación⁴⁵².

A esta sentencia le sigue la SAP de Madrid 29/01/2005, ponente Jesús Fernández Entralgo, que reconoce que el delito de defraudación tributaria requiere de la existencia de un engaño, acto que ha de ser buscado intencionalmente por el autor. Es decir, en el delito ha de concurrir un engaño, en cuanto a la vertiente objetiva, y ánimo de engañar, en el aspecto subjetivo⁴⁵³. En relación con el aspecto objetivo, esta sentencia no se aparta del requerimiento del acto de ocultación que, como se ha visto, se erige en el elemento cardinal en esta sub-línea. En consecuencia, el aspecto llamativo en esta sentencia, como se ve, no es el que hace referencia al requerimiento en el ámbito objetivo, pero sí la insistencia en el elemento subjetivo.

⁴⁵² “En todo caso, ambos verbos, defraudar y eludir, nos llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito del art. 307 pueda cometerse (por acción u omisión), al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los servicios de la Seguridad Social”. FD 3.

⁴⁵³ “A ese resultado se llega o intenta llegar (si el éxito no acompaña al defraudador) mediante la utilización de un artificio que impida la percepción de la realidad del hecho imponible, opacándola o deformándola para conseguir una apariencia que quede sujeta a un trato fiscal más favorable. En el precepto transcrito no se describen los mecanismos defraudatorios, sino que se utiliza una fórmula lingüística muy flexible, de amplia denotación semántica. Lo fundamental es defraudar, esto es, utilizar un engaño frente a una Hacienda pública para conseguir zafarse -total o parcialmente- del pago de un tributo. No ha de extrañar que se reproduzca, respecto del delito fiscal, la misma discusión teórica e igual inseguridad en la aplicación judicial que producen, respecto del delito de estafa, los comportamientos meramente omisivos. Cualquier medio idóneo puede caer dentro de la vertiente objetiva del tipo. Pero el desvalor (o reprobación) que merece la acción defraudatoria demanda que su autor haya obrado precisamente con el propósito de eludir el pago del tributo. El efecto de ocultación o disimulación del efecto elusivo ha de ser buscado por la realización del comportamiento que los produce”. FD 1.

La exigencia del acto de ocultación se reitera en la STS 25/11/2005, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca⁴⁵⁴. La exigencia de ocultación se corresponde con una de las sub-líneas que se pueden identificar dentro de la línea jurisprudencial del delito de defraudación tributaria como delito de dominio. Esta sub-línea es menos exigente que la tesis que exige un engaño similar a estafa generando que se aproxime en términos prácticos a los resultados que se pueden obtener con la tesis de la infracción del deber. Esto último, como quiera que la exigencia de la ocultación se da por probada, en ocasiones, por razón del incumplimiento de deberes tributarios. Esto se pone de presente, de forma muy clara, en el fallo que ahora se comenta. En esta sentencia se da por probada la ocultación en razón del simple incumplimiento, es decir de la omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios. Así, la exigencia de requisitos adicionales a la simple omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios se desvanece al afirmar que la omisión es la ocultación⁴⁵⁵.

La exigencia de ocultación es mayoritaria en esta línea jurisprudencial, y se ha visto que tal exigencia se ha materializado tanto requiriendo un elemento objetivo externo, propiamente un acto de ocultación, o exigiendo elementos objetivos y subjetivos, como se vio en la SAP de Madrid 29/01/2005, ponente Jesús Fernández Entralgo. Esto se refleja en la STS 01/02/2006 ponente Joaquín Jiménez García, en la que puede leerse lo siguiente:

“Pues bien, el delito fiscal en cuanto que se concreta en una elusión del pago de impuestos, se integra por dos elementos: a) un quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible, cual es el deber de declarar los ingresos, se trata de un deber fiscal que tiene su reflejo constitucional en el art. 31 de la Constitución y b) que esa omisión del deber lo sea con intención de ocultar a la Administración Fiscal sus ingresos, y por tanto, como delito intencional, doloso, requiere el deseo de no tributar”. (FD 5).

Un referente adicional, la SAP de Ceuta 14/06/2006 ponente Fernando Tesón Martín, plantea de forma más exigente la necesidad de un *plus* de relevancia en relación con la omisión de deberes tributarios a fin de que éstos puedan ser considerados penalmente relevantes. Así, más allá de seguir manteniéndose el requisito de la ocultación, se exige de una puesta en escena. Por otra parte, se critica la tendencia a dar por probada la ocultación con la omisión de los deberes tributarios. Es por ello que esta sentencia exige que ese *plus*

⁴⁵⁴ “Sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante”. FD 2.

⁴⁵⁵ “Es cierto que normalmente la omisión de la declaración supone la ocultación dolosa del hecho imponible, y la declaración presentada falseando los datos implica una ocultación de las características de aquél que dan lugar a la deuda, tratándose de conductas equiparables”. FD 2.

deba ser efectivamente acreditado a partir de datos objetivos o externos que pongan en evidencia ese ánimo defraudatorio, como elemento subjetivo⁴⁵⁶.

La tesis de la ocultación es de nuevo reiterada por la STS 20/06/2006 ponente Carlos Granados Pérez⁴⁵⁷. En este fallo se pone de presente una de las consecuencias que se derivan de esta postura jurisprudencial, cual es establecer la diferencia entre la infracción tributaria y el delito de defraudación tributaria a partir que se acredite el fenómeno de ocultación que dota de relevancia jurídico-penal al comportamiento. Una reiteración de la tesis más exigente en términos de relevancia típica del comportamiento viene a ser la SAP de Madrid 09/10/2007 ponente Pedro Javier Rodríguez González-Palacios. En este fallo se viene a exigir la realización de actos externos que efectivamente puedan ser calificados como maniobras engañosas, sin que necesariamente tales maniobras tengan que ser coincidentes con el engaño propio de la estafa⁴⁵⁸. Esta tesis se refleja también en la SAP de

⁴⁵⁶ “A tal conclusión llegamos no porque nos pongamos drásticamente a favor de una línea de extremo formalismo en la interpretación del concepto de declaración tributaria a efectos de lo que deba entenderse por ánimo defraudatorio en el tipo delictivo que analizamos, ya que estamos de acuerdo con la doctrina jurisprudencial contraria a aplicar una presunción de quien simplemente no paga y compartimos la opinión de quienes defienden además, para apreciar ese ánimo específico, la exigencia de una puesta en escena, argucia, artificio o ardid. En nuestro caso, tal como sostiene el Sr. Abogado del Estado, no solo se ha eludido el pago, sino que, de las cuatro declaraciones trimestrales concretas que el recurrente estaba obligado a realizar, la primera fue llevada a efecto falseando los datos, y consignando en ella una cuota cero, a sabiendas de que existía una deuda concreta, para seguidamente omitir la realización de las tres restantes. De lo anterior se desprende con claridad, aparte de la intención, la suficiencia defraudatoria de este conjunto de acciones y omisiones; es decir, la declaración inveraz del contribuyente, alterando, simulando o falseando -en todo o en parte- los datos con relevancia tributaria solicitados en cada caso por la Hacienda Pública, según los modelos reglamentariamente aprobados, tal como ha ocurrido aquí en la primera declaración trimestral, para después ocultar las siguientes, incorporan un elemento tendencial, que neutraliza la tesis de la defensa en el sentido de que ya se efectuó la declaración con las indicaciones en las escrituras de transmisión, toda vez que, tal como señala la Sra. Juez “a quo”, en ningún caso puede afirmarse que, como consecuencia de aquellas referencias, la Administración tuviera perfecta constancia de los datos necesarios para exigir el pago del impuesto, habiendo sido precisa una compleja actividad investigadora para tener una información completa de las cuotas adeudadas”. FD 2.

⁴⁵⁷ “Como señala el Ministerio Fiscal al apoyar el motivo, para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes”. FD 11.

⁴⁵⁸ “Por consiguiente, no basta con el concurso de la situación objetiva del perjuicio material para la Hacienda Pública, atendiendo al simple resultado, sino que es necesaria alguna clase de maniobra engañosa, aunque ésta no deba coincidir exactamente con el engaño propio de la estafa. El sujeto activo debe articular maniobras maliciosas que induzcan a error o al desconocimiento de la realidad por la Hacienda, bien sean falsedades, simulaciones contractuales, ocultación de datos o bases tributarias, comunicación de datos incompletos, etc., que en sentido amplio pueden considerarse como una puesta en escena. Así, la defraudación como conducta descrita en el tipo, exige un concepto unitario de la infracción examinada, que comprenda la faceta objetiva consistente en la idoneidad intrínseca del comportamiento malicioso para producir un perjuicio material, y también la faceta subjetiva, que radica en la intención de recurrir al medio engañoso con la finalidad de causar el perjuicio y lesionar el interés jurídicamente protegido. Tiene que haber, por tanto, voluntad de engañar, exteriorizada a través de maniobras idóneas que impliquen una conducta mendaz. En este sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2004, indicando expresamente que los

Sevilla 15/05/2009, ponente Juan Manuel de Paul Velasco, que, en un supuesto fáctico en el que se omite la declaración del IVA, sostiene lo siguiente:

“Por lo que a la acción típica se refiere, la propia jurisprudencia precisa que no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad; de modo que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. Ahora bien: tampoco es preciso que esa maniobra mendaz revista las características del engaño típico de la estafa, requiriendo una determinada puesta en escena o comportamiento engañoso objetivamente idóneo para causar un error en la Administración tributaria; entre otras cosas porque ello convertiría al delito fiscal en una modalidad de la estafa y no se entendería entonces que se limitase la tutela del patrimonio público a perjuicios que excedan los 120.000 euros cuando la protección del patrimonio de los particulares a título de delito tiene lugar a partir de una defraudación de sólo 400 euros”. FD 4.

Esta opinión se menciona en la SAP de Murcia 28/03/2011, ponente Beatriz Lourdes Carrillo Carrillo⁴⁵⁹. Como se ve, el requerimiento de la ocultación es en la línea jurisprudencial del delito de dominio, la tesis mayoritaria. Esta opinión se pone en cuestión, como se ha visto hasta el momento, por sentencias provenientes de AAPP, en las que se intenta reforzar el requerimiento para predicar como relevante un comportamiento. La SAP de Ceuta 14/06/2006 ponente Fernando Tesón Martín y la SAP 09/10/2007 de Madrid, ponente Pedro Javier Rodríguez González-Palacios. En estos fallos se hacen exigencias que van más allá de actos de ocultación, enunciando la necesidad de actos simulados o, en general, de una puesta en escena. Sin embargo, hay sentencias en las que el requisito del dominio se hace más exigente y que evalúan la relevancia típica del comportamiento de forma más estricta. Se trata de la STS 20/01/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater, la SAP de Zaragoza 05/09/2007, ponente Rubén Blasco Obede⁴⁶⁰ y la SAP de Jaén 10/07/2006, ponente María Elena Arias-Salgado Robsy⁴⁶¹, en las que se afirma que el delito de defraudación tributaria requiere de un engaño y que éste es de similares características al de la estafa. Nos ocuparemos de la sentencia del TS, como quiera que las sentencias de las AAPP toman literalmente los términos del TS. La sentencia del TS afirma:

verbos defraudar y eludir llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito pueda cometerse, al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los servicios de la Seguridad Social o de la Hacienda Pública”. FD 6.

⁴⁵⁹ “En efecto, como recuerda la SAP Madrid 30 diciembre 2009 “la conducta típica consiste en defraudar, lo que supone causar un daño patrimonial mediante engaño, y en este sentido tiene declarado la Jurisprudencia (STS de 20.06.06 y 26.11.08 entre otras), que no basta el mero impago para que surja el delito de defraudación tributaria, siendo necesario un elemento de mendacidad consistente en la ocultación de las bases tributarias”. FD 4. Sin embargo, en esta sentencia primará finalmente la tesis de la infracción del deber, lo que explica su ubicación en la gráfica.

⁴⁶⁰ Se sigue el criterio de la STS 20/01/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater, en el FD 2.

⁴⁶¹ Se sigue el criterio de la STS 20/01/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater, en el FD 3.

“El concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa. Es evidente que tanto el Código de 1973, como el actual, consideran que la estafa es una forma de defraudación y que históricamente el delito fiscal proviene del tipo de la estafa. En el elemento típico engaño, por lo tanto, no deben existir diferencias. La jurisprudencia de esta Sala ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero. En diversos precedentes se ha admitido también la comisión del engaño por omisión (de informar sobre circunstancias respecto de las cuales el sujeto activo era garante). En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así. Afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido, por lo tanto, es una acción que se subsume bajo el tipo del delito fiscal. A mayor abundamiento es de indicar que este entendimiento del tipo del delito fiscal tiene un apoyo legal expreso, dado que la LGT lo pone de manifiesto en los arts. 192 y stes, que no son sino desarrollo de la misma idea básica”. FD 9.

La sentencia del TS llama la atención por varias razones. La primera de ellas, su ponente, ya que éste se ha destacado en sus aportes doctrinales como defensor de la tesis del delito de defraudación tributaria como de infracción de un deber, lo que hace difícil explicar que sea el ponente de esta sentencia⁴⁶². Sumado a lo anterior, es también motivo de atención que se proponga una tesis minoritaria en el desarrollo jurisprudencial del delito de defraudación tributaria, exigiendo que el engaño del delito de defraudación tributaria no deba presentar diferencia con el concepto de engaño previsto en la estafa. Pero, más allá de esto, un aspecto sin duda llamativo de esta sentencia es que se pronuncia afirmando el carácter delictivo de unos hechos, calificándolos como engañosos, cuando éstos parecen adecuarse con un supuesto de actos en fraude de ley o actos en conflicto de la aplicación de la norma tributaria. La caracterización de los actos como en fraude de ley se apoya, entre otras razones, en que la sentencia en el FD 4 les niega el carácter de actos o negocios simulados. En otros términos, si no se trata de actos o negocios simulados y, obviamente, tampoco pueden ser negocios en economía de opción (puesto que ello conduciría a la absolucón, por razón de su licitud), no queda otra opción que calificar los actos que se discuten en el fallo como negocios en conflicto de la aplicación de la norma tributaria.

En consecuencia, si no hay opción diferente que la calificación de los negocios realizados como supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, a pesar de ello, se procede a ratificar la sentencia condenatoria dictada por la AP de Barcelona, ello conduce a sostener que la STS 20/01/2006 desconocería los términos de la STC 10/05/2005, ponente Pascual Sala Sánchez, como quiera que ésta ha declarado la atipicidad penal de los supuestos en fraude de ley⁴⁶³. La sentencia del TS ratifica una condena a partir de un

⁴⁶² La defensa por parte de BACIGALUPO ZAPATER de la tesis de la infracción de un deber se pone de presente tanto en su desempeño como magistrado del TS, como lo evidencia la STS 19/05/2006, como en su producción doctrinal. Así, *Curso de Derecho penal económico*. 2005. p. 473 a 476. También, “El nuevo delito fiscal” en *Actualidad Penal*. Num. 45, 4 -10. 1995. p. 885.

⁴⁶³ “Sentado lo anterior, procede asimismo señalar que el 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,

supuesto que, como el de conflicto de la aplicación de la norma tributaria, conlleva la conculcación del principio de legalidad penal como lo reconoce el TC en la antes mencionada sentencia⁴⁶⁴. No sólo lo anterior es motivo de atención, sino que se pretenda identificar una conducta calificada de engañosa, similar al de la estafa, con un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma. Es decir, siendo el conflicto en la aplicación de la norma tributaria un supuesto menos grave que la simulación, que sea precisamente tal supuesto el que se califique como engañoso en los términos de la estafa resulta indudablemente llamativo.

No obstante lo anterior, recientemente el TS reitera refiriéndose al elemento adicional a la infracción de la obligación tributaria que basta con que sea un acto de ocultación y no exige el engaño. Esto, como se desprende de la STS 13/05/2010, ponente Miguel Colmenero Menéndez De Luarca. En esta sentencia se afirma que:

“El delito fiscal supone el incumplimiento doloso de la obligación de satisfacer los impuestos, mediante algún acto de ocultación, directa o indirecta, del hecho imponible o de sus circunstancias relevantes a efectos tributarios”. FD 9.

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 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”. FJ 4.

⁴⁶⁴ Un análisis muy crítico de la STS 20/01/2006 en RUIZ ZAPATERO. “Fraude y delito fiscal: SSTS de 19-05-2005 (Pinyer) (RJ 2005, 7645) y 20-01-2006 (Kujal) (RJ 2006, 604)”. *Jurisprudencia Tributaria*. Aranzadi (estudio). Num. 2. 2006. p. 22. En palabras de este autor: “En la STS de 20 de enero de 2006 (Kujal), el TS explícitamente sostiene la continuidad entre infracción administrativa tributaria y delito fiscal, el “engaño” en ausencia de ocultación tributaria (artículo 184.2 LGT [RCL 2003, 2945]) y la posibilidad de que la acción típica consista en la aplicación errónea de la operación de calificación jurídica realizada en una autoliquidación (imputación temporal según el criterio contable del devengo). Dado que el fraude o conflicto es un conflicto de calificación jurídica, la STS negaría, con otras palabras en nuestra opinión, el criterio de la STC 120/2005 (RTC 2005, 120). (...) En nuestra opinión, la argumentación anterior del TS vulneraría no sólo el principio constitucional de legalidad penal sino también el “ne bis in idem” (voto particular de la STC 2/2003), el derecho de tutela judicial efectiva y el principio de legalidad tributaria, constitucionalmente incompatible con una doble calificación (administrativa y penal) de una misma conducta y con la posibilidad de penalizar conductas tributarias exclusivamente vinculadas al ámbito de la calificación jurídica y en las que no concurren ningún elemento de ocultación (art. 184.2 LGT)”. p. 22.

Línea jurisprudencial del delito de defraudación tributaria como de dominio.

STS 12/03/1986, ponente Luis Vivas Marzal.
STS 12/05/1986, ponente Luis Vivas Marzal.
STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo.
STS 19/11/2004, ponente Joaquín Delgado García.
SAP de Madrid 29/01/2005, ponente Jesús Fernández Entralgo.
STS 25/11/2005, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.
STS 20/01/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater.
STS 01/02/2006, ponente Joaquín Giménez García.
SAP de Ceuta 14/06/2006, ponente Fernando Tesón Martín.
STS 20/06/2006, ponente Carlos Granados Pérez.
SAP de Jaén 10/07/2006, ponente María Elena Arias-Salgado Robsy.
SAP de Zaragoza 05/09/2007, ponente Rubén Blasco Obede.
SAP de Madrid 09/10/2007, ponente Pedro Javier Rodríguez González-Palacios.
SAP de Sevilla 15/05/2009, ponente Juan Manuel de Paul Velasco.
STS 13/05/2010, ponente Miguel Colmenero Menéndez De Luarca.
SAP de Murcia 28/03/2011, ponente Beatriz Lourdes Carrillo Carrillo.

b) El delito de defraudación tributaria como delito de infracción de un deber.

Esta línea jurisprudencial considera que el delito de defraudación tributaria es un delito de infracción de un deber. No obstante, se hace difícil rastrear esta línea jurisprudencial atendiendo a la categoría dogmática de los delitos de infracción de deber, pues para el comienzo de esta línea, en 1985, tal denominación hacía referencia más a la interpretación de los términos del delito, particularmente de los elementos “defraudar” y “eludir”, que a la estructura dogmática del injusto. Así, lo que hoy responde a premisas dogmáticas o teóricas, a saber que el delito de defraudación se corresponde con el modelo de los delitos de infracción de un deber, era antes un debate relativo a la interpretación del verbo rector del tipo y, en consecuencia, de si la conducta típica se satisfacía con el simple incumplimiento de deberes tributarios. Esta interpretación apelaba a la configuración del delito como norma penal en blanco, es decir, si la integración del delito requiere el deber tributario contenido en la LGT, entonces estábamos ante un delito que consiste en la infracción de un deber, precisamente del deber tributario que se integraba al tipo por razón de la configuración de norma penal en blanco.

En el transcurso de los últimos 20 años la discusión puede leerse como un proceso de evolución en el cual la interpretación del delito se ha ido enriqueciendo con un contenido dogmático a partir del cual, lo que antes se planteaba como una cuestión de interpretación del verbo típico (simple infracción de deberes tributarios o necesidad de un engaño), hoy parece tratarse en el sentido de que el delito responde a una estructura dogmática muy particular y que es a partir de ésta desde la que se interpretan y resuelven los diversos problemas de su aplicación.

La línea jurisprudencial que ahora nos ocupa parte de negar la presencia de un engaño como elemento necesario para imputar el delito de defraudación tributaria, considerando que el verbo típico no exige más que la infracción de deberes formales tributarios o que no requieren de acto alguno de dominio que suponga la creación o incremento de un riesgo no permitido. Otra consecuencia en esta línea jurisprudencial consiste en que la imputación por omisión no parece comportar problemas. Es decir, basta la simple infracción de deberes tributarios. Si hay un deber, y el delito consiste en su incumplimiento, entonces, lo natural es considerar la omisión como base para la imputación de responsabilidad. Finalmente, esta postura reivindica el concepto “eludir” como el más importante en la interpretación del tipo. Aunque no es siempre así, puede identificarse una tendencia mayoritaria a plantear el término “elusión” como fundamental en la interpretación del delito, restando importancia al término “defraude”.

En síntesis encontramos las siguientes características: considerar el delito de defraudación tributaria como un delito de infracción de un deber o como infracción de deberes tributarios, sin necesidad de engaño o estafa, la posibilidad de que éste se pueda imputar al autor por omisión y, por último, la relevancia que se otorga al término “elusión” restando protagonismo al verbo rector “defraude”. Estas características se reflejan en la SAP de Girona 31/01/2003, ponente Fátima Ramírez Souto.

“En efecto, como indica la STS de 6 de noviembre de 2002, 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, de forma que, 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 en los supuestos de autoliquidación, como el que nos encontramos, siendo, en consecuencia, el “dies a quo” o momento en el que se inicia la prescripción aquel en que concluye el periodo voluntario de declaración, pronunciándose en igual sentido la STS de 26 de julio de 1999”. FD 1.

El origen de esta línea de jurisprudencia se puede encontrar en dos pronunciamientos que, aunque se refieren al tipo penal del art. 319, es decir, antes de la reforma de la LMURF de 1977, han servido como modelo de interpretación de la legislación penal en esta materia, al punto de que uno de tales pronunciamientos, concretamente la STS 02/03/1988, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez, ha sido uno de los pilares fundamentales para hacer posible la condena en casos de incumplimiento de deberes tributarios (es decir, casos de omisión en el cumplimiento del deber) y entender que no es requisito necesario que se presente un engaño para que pueda imputarse responsabilidad penal por delito de defraudación tributaria.

El origen o sentencia fundadora de esta línea está en el año 1985 con la STS 29/06/1985, ponente José Augusto de Vega Ruíz. Este fallo da respuesta a los supuestos de omisión en

la presentación de la declaración, concluyendo que es relevante y da lugar al delito sin que se exija engaño.

“la esencia del fraude castigado consiste, lisa y llanamente, en la no percepción de ingresos fiscales a los que las Haciendas respectivas tienen derecho, puro delito de omisión que sin embargo ha de trascender de la simple pasividad, en tanto que la ausencia de la declaración fiscal, tal aquí acaece, devendrá al delito cuando concluyentemente incida de en quienes conscientemente conozca y sepan de su obligación con el erario público a modo de punible comportamiento socio-económico que también supone burles infracción de compromisos cívicos y sociales y que acaba desembocando en un típico delito de tendencia eminentemente dolosa”. Considerado número 2.

La STS 02/03/1988, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez, y sobre la base de unos hechos que dan cuenta de una conducta omisiva, confirma la plena relevancia de las simples omisiones de deberes tributarios en términos del delito de defraudación tributaria.

“y por 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; aunque de algunas y recientes resoluciones de esta Sala pudiera inferirse que la defraudación corresponde a la ocultación o desfiguración de las bases tributarias, queda claro el comportamiento omisivo como forma de comisión en la sentencia de 29 de junio de 1985, al expresar que «la ausencia de la declaración fiscal devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público»”. FD 3.

Adicionalmente, se agrega un argumento que desde entonces se ha venido reiterando en la jurisprudencia y que consiste en valorar como reprochables las simples omisiones de deberes tributarios, lo cual las hace merecedoras de pena en un sentido similar al de las conductas activas⁴⁶⁵. La tesis que se plantea en esta sentencia comporta ciertos equívocos en cuanto a su precisa ubicación dentro de las líneas jurisprudenciales que se analizan, debido a que en el fallo se hace mención tanto a elementos característicos de una como de otra tesis jurisprudencial. No obstante, se ha optado por ubicar la sentencia dentro de la línea jurisprudencial de los delitos de infracción de un deber, habida cuenta de que en

⁴⁶⁵ “Y es patente -añadimos- que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido»”. STS 02/03/1988, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez. FD3.

términos prácticos se encuentra más cercana a esta tesis que a la opuesta de los delitos de dominio.

Una situación similar ocurre con la STS 03/12/1991 del mismo ponente, el magistrado José Hermenegildo Moyna Menguez. En este fallo se denota el equívoco de hablar de requisitos adicionales al simple incumplimiento del deber de tributar como exigencia para un juicio positivo de tipicidad, cuando lo cierto es que en términos prácticos tal incumplimiento era interpretado como el *plus* que dota de relevancia al comportamiento⁴⁶⁶.

La tesis de la STS 02/03/1988 es posteriormente recogida por la STS 26/11/1990, ponente Ramón Montero Fernández-Cid. En este fallo se reitera la tesis de la sentencia del año 1988, insistiendo en que la omisión de deberes tributarios es una modalidad sancionada por el delito de defraudación tributaria que se recoge típicamente a través de la expresión “elusión de pago de impuestos”⁴⁶⁷.

Esta línea se reitera por la STS 27/12/1990, ponente Enrique Ruíz Vadillo. En este fallo, haciendo expresa referencia a las sentencias mencionadas, se afirma la tipicidad de la simple omisión en el cumplimiento de deberes tributarios⁴⁶⁸. Adicionalmente, el fallo en mención

⁴⁶⁶ “Sobre el primer punto, es doctrina de este Tribunal, iniciada en la sentencia de 29 de junio de 1985, continuada en la de 2 de marzo de 1988, y consolidada en las sentencias de 26 de noviembre, 27 de diciembre de 1990, y, en la muy reciente, de 20 de noviembre del año en curso, que el delito imputado exige un elemento subjetivo específico -ánimo de defraudar- para evitar que la intervención punitiva lleve a la abusiva y denostada prisión por deudas, pero esa intención defraudatoria, evidente en quién declaraba de propósito mal o torticeramente, podía darse en quién no declaraba porque, siendo consciente de este deber específico, omitía una actuación esperada por la Administración tributaria, que podía ser tomada como expresión -inveraz- de no existir hecho imponible; semánticamente «eludir» (del latín ludiere, jugar) es huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, y puede hacerse -con referencia al supuesto enjuiciado- mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta «todos» con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consumo exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal”. FD 1.

⁴⁶⁷ “Bastaría en este caso concreto que ahora se decide con tal aplicación normativa para eludir el pronunciamiento sobre la posibilidad de que la omisión pueda ser estimada como forma de comisión de este tipo delictivo, porque, se añade, el relato declara existente para el ejercicio 1985 en cuantía superior a la preindicada de cinco millones de pesetas una conducta activa constituida por la ocultación. Sin embargo, para rechazar los motivos indicados no resultará ocioso ni descentrado ratificar la doctrina contenida en la indicada Sentencia de 2 de marzo de 1988 en cuanto a que ‘elusión del pago de impuestos’ una de las formas alternativamente contempladas en la descripción normativa; lo que resulta doblemente perceptible en formas tributarias como la contemplada en este caso, en que el sujeto actuando en ejercicio privado de funciones públicas (recaudando) no ejecuta una actividad puramente subrogatoria del sujeto definitivamente obligado (como puede ser el caso de las ‘retenciones’ para el pago de I.R.P.F.), sino que efectivamente recauda de manera material y por ello actúa como mero depositario de fondos que ya ‘ab initio’ le son ajenos al producirse de manera material el pago anticipado por parte del obligado en virtud de la ‘obligatio ex lege’ a la repercusión del tributo”. FD 4.

⁴⁶⁸ “El problema de las formas comisivas ha sido igualmente resuelto por la jurisprudencia de la Sala: también dejando de declarar se consigue el resultado lesivo. Así las sentencias de 29 de junio de 1985, 2 de marzo de 1988, y 26 de noviembre de 1990, entre otras, a las que expresamente nos remitimos por su especial significación. (...) “El delito fiscal o contra la Hacienda Pública puede ser, pues, cometido bien por completa

no exige la presencia de engaño alguno para la relevancia jurídico penal a la omisión. Esta tesis se reitera con la STS 31/05/1993, ponente Carlos Granados Pérez⁴⁶⁹, y con la STS de 26/07/1999, ponente Joaquín Delgado García⁴⁷⁰. Esta línea jurisprudencial es recogida en el año 2000, en la SAP de Barcelona de 21/09/2000, ponente Javier Arzua Arrugaeta⁴⁷¹.

La mención a los delitos de infracción de deber es mencionada también por el TS en una sentencia que analiza, precisamente, un supuesto de omisión en el cumplimiento de deberes tributarios. Se trata de la STS 05/12/2002, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca, en la que se pone de presente las líneas generales de esta tesis jurisprudencial. Esto es, la relevancia jurídico penal de la omisión en el cumplimiento de deberes tributarios, omisión que se recoge típicamente a través de la expresión “elusión del pago de tributos” y la ausencia de cualquier exigencia de engaño.

“Aunque el artículo 305 del Código Penal vigente se refiere ya al “que por acción u omisión” defraude a la Hacienda, el delito fiscal, al menos en la modalidad de elusión del pago de tributos, que aquí interesa, se configura como un delito de infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos, conducta esencialmente omisiva”. FD 2.

En similares términos se pronuncia la SAP de Barcelona 25/07/2002, ponente José Carlos Iglesias Martín, en la que puede leerse:

“El aspecto nuclear del tipo en el que las acusaciones postulan que se subsuma la conducta de los acusados lo constituye, evidentemente, la defraudación a la Hacienda Pública, defraudación que tanto puede producirse a través de una conducta activa, como por omisión, sin necesidad de que medie artificio o mecanismo engañoso alguno, siendo reiteradas las sentencias de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo (por todas la de 27 de Diciembre de 1990) en las que se sienta la doctrina de que tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta falseando datos si hay, obviamente, propósito defraudador; el silencio es capaz de generar el delito que se analiza, pudiendo llegar a ser una forma de realización más importante cuantitativa y cualitativamente en su expresión y en el resultado, imponiéndose al ciudadano en el *art. 31 de la CE* el deber jurídico de declarar, obligación recogida asimismo en el *art. 35 de la Ley General Tributaria* y que se concreta en cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades en las leyes reguladoras de los mismos, normas todas ellas que integran el

omisión de la declaración de la renta, sin exteriorizar ningún ingreso, como por comisión, consistente en declarar menos de lo debido, de tal forma que, siendo las dos actitudes rechazables, es la primera, como se ha anticipado, la que supone un mayor grado de reprochabilidad penal, ya que representa un máximo (no decir nada y por tanto defraudar todo) frente a una declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada”. FD 2.

⁴⁶⁹ “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”. Fundamento único.

⁴⁷⁰ “Nos encontramos ante un delito de omisión que se caracteriza porque hay un plazo reglamentariamente fijado para el cumplimiento del deber cuyo desconocimiento determina la existencia de la infracción penal, concretamente el que termina el 20 de junio del año siguiente a aquel en que se devengaron los ingresos que han de declararse para tributar anualmente por el IRPF”. FD 2.

⁴⁷¹ Tesis que se expone en el FD 1, remitiéndose a la mencionada STS de 26/07/1999, ponente Joaquín Delgado García.

anterior *art. 349 del C. Penal*, hoy *art. 305 del vigente Código sustantivo*, al tratarse de una norma penal en blanco que precisará del complemento de la ley fiscal que establezca el tributo, pues ella será la que defina el hecho imponible y la obligación tributaria que de él emerge”. FD 7⁴⁷².

Otro ejemplo en el desarrollo de esta tesis se registra con la SAP de Girona del 31/01/2003 ponente Fátima Ramírez Souto⁴⁷³. En ésta se sintetizan las características de esta línea jurisprudencia al afirmar la relevancia típica de la omisión, que ésta consiste en la “elusión de tributos” y que ello es “esencialmente un comportamiento omisivo”. Ahora bien, son las SSTS 03/10/2003⁴⁷⁴ y 28/11/2003⁴⁷⁵, ponentes José Jiménez Villarejo y Cándido Conde-Pumpido Tourón respectivamente, las que consolidan la línea jurisprudencial a partir de la categoría dogmática del delito de infracción de un deber. En estos fallos se afirma la relevancia típica de la simple omisión de deberes tributarios, lo que se califica de elusión y, finalmente, el delito del que nos ocupamos se califica como de infracción de un deber.

Esta línea jurisprudencial, consolidada con la STS 28/11/2003, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón, es seguida para la interpretación del delito previsto en el art. 307 CP, en la medida en que éste describe el comportamiento en términos similares al delito de

⁴⁷² En esta sentencia se hace mención a los argumentos que fueron utilizados por la STS 27/12/1990 ponente Enrique Ruíz Vadillo, a través de la cual vincula los argumentos de la STS 02/03/1988 ponente José Hermenegildo Moyna Menguez, en el sentido de indicar, como sustento de la tipicidad de las omisiones, en el hecho de que “quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto “totalmente”, no debe ser de mejor condición que quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar “menos de lo debido”. Se recoge el argumento en el FD 7 de la SAP de Barcelona 25/07/2002, ponente José Carlos Iglesias Martín.

⁴⁷³ Hacemos mención al FD 1 que antes se ha transcrito.

⁴⁷⁴ “Pero, con independencia de que esta última alegación es incongruente con la declaración de hechos probados, debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado. Como se dice en la Sentencia de esta Sala de 9-3-93, recogiendo la doctrina establecida en las de 2-3-88, 27-12-90, 3-12-91 y 31-10-92 entre otras, el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. Si el delito fiscal existe por el mero hecho de no declarar el hecho imponible, no puede pretender el acusado que su actuación ha sido indebidamente subsumida en el art. 394 CP habiendo precedido a su omisión de declarar, la acción claramente fraudulenta de disponer, no importa en provecho de quien, de la suma que había sido puesta a su disposición para el pago del impuesto. Procede rechazar el primer motivo del recurso y con ello queda éste desestimado en su integridad.” FD 4.

⁴⁷⁵ “El motivo debe ser desestimado. 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”. FD 27.

defraudación tributaria, como se ve en la STS 19/05/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater⁴⁷⁶.

Finalmente, esta línea se refleja en la jurisprudencia menor reciente a través de la SAP de Murcia 28/03/2011, ponente Beatriz Lourdes Carrillo Carrillo y SAP de Oviedo 19/03/2012, ponente María Luisa Barrio Bernardo-Rua.

“Consistiendo el ilícito penal del delito fiscal en la infracción del deber de tributación, y dependiendo la lesión del bien jurídico de la efectiva infracción de ese deber, que se produce cuando el sujeto elude el concreto pago al que estaba obligado, el ilícito penal surge, por tanto, cuando haya dejado transcurrir el momento definitivo en el que todavía puede cumplir con su obligación. Es decir, cuando el acusado presentó la declaración anual con terceras personas en marzo de 2006, “el modelo 347” -que no es literosuficiente tal y como ha mantenido el Tribunal Supremo en su reciente STS 21 de abril de 2010 -, ya se había consumado el delito por el que ahora se le condena (el 1 de febrero de 2006)”. FD 4. SAP de Murcia 28/03/2011, ponente Beatriz Lourdes Carrillo Carrillo.

“Engaña quien infringe el deber de verdad, reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico, y falta a la verdad no sólo el que desfigura, tergiversa o manipula los elementos que conforman las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino, también quien, sabedor de la obligación de declarar, impuesta en el artículo 31 de la Constitución Española, y en el artículo 35 de la Ley General Tributaria, y de la Ley Reguladora del Impuesto de que se trate, omite la declaración, puesto que conforme a consolidada doctrina del T.S. el ánimo defraudatorio es factible con la simple omisión por parte del sujeto tributario. Claro es, que la detección de ese ánimo ha de hacerse mediante juego de inferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos o posteriores, si bien, conforme ha sido matizado por la propia jurisprudencia, la conducta típica no requiere el engaño del tipo delictivo de la estafa y, en consecuencia, tampoco que el comportamiento del sujeto activo produzca error en el sujeto pasivo, resultando típica la mera omisión sin necesidad de tergiversación o manipulación de los datos que configuran las correspondientes bases impositivas”. FD 2. SAP de Oviedo 19/03/2012, ponente María Luisa Barrio Bernardo-Rua.

⁴⁷⁶ “La Defensa sostiene, por otra parte, que es necesario hacer algo más que no pagar y que se requiere una “maniobra de elusión o defraudación”. Es, sin embargo, evidente, que cuando la ley define la conducta típica hace referencia tanto a la acción como a la omisión. Por lo tanto, esta equivalencia de ambas formas de la conducta demuestra que la simple omisión es suficiente, pues si se exigiera que la omisión fuese acompañada de una “maniobra de elusión o defraudación”, que sólo puede ser, por definición, activa, la referencia a la omisión sería superflua. Por otra parte, es preciso tener en cuenta que el delito del art. 307 CP. consiste en la infracción de un deber que incumbe al agente de la retención y que tal infracción se configura mediante la retención indebida de sumas que debería haber ingresado”. FD 4.

Línea jurisprudencial del delito de defraudación tributaria como delito de infracción de un deber.

STS 29/06/1985, ponente, José Augusto de Vega Ruiz.
STS 02/03/1988, ponente, José Hermenegildo Moyna Menguez.
STS 26/11/1990, ponente, Ramón Montero Fernández-Cid.
STS 27/12/1990, ponente, Enrique Ruíz Vadillo.
STS 03/12/1991, ponente, José Hermenegildo Moyna Menguez.
STS 31/05/1993, ponente Carlos Granados Pérez.
STS 26/07/1999, ponente Joaquín Delgado García.
SAP de Barcelona 21/09/2000, ponente Javier Arzua Arrugaeta.
SAP de Barcelona 25/07/2002, ponente José Carlos Iglesias Martín.
STS 05/12/2002, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.
SAP de Girona 31/01/2003, ponente Fátima Ramírez Souto.
STS 03/10/2003, ponente José Jiménez Villarejo.
STS 28/11/2003, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.
STS 19/05/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater.
SAP de Murcia 28/03/2011, ponente Beatriz Lourdes Carrillo Carrillo.
SAP de Oviedo 19/03/2012, ponente María Luisa Barrio Bernardo-Rua.

En orden con las dos líneas jurisprudenciales analizadas hasta el momento, el desarrollo de las mismas se podría graficar como se muestra en el cuadro número 1 de las gráficas del desarrollo jurisprudencial⁴⁷⁷. Allí se evidencia la tendencia mayoritaria en la jurisprudencia a calificar el delito de defraudación tributaria, desde una perspectiva dogmática, como un delito de infracción de un deber o, como se hiciera en un comienzo, interpretar los términos del delito (regulación penal que en lo que toca al verbo rector o la conducta poco o nada se ha modificado) como un delito en el que se exige únicamente la infracción de deberes tributarios. Adicionalmente, del año 2004 en adelante parece que hay una tendencia en el sentido opuesto, dando lugar a cierto equilibrio entre las tendencias opuestas. En este orden, parece que la tendencia se comienza a inclinar en la línea de dar relevancia a la línea jurisprudencial del dominio. Sin perjuicio de ello, puede decirse que la inclinación jurisprudencial por requerir algo más que el incumplimiento del deber no es en muchas ocasiones un criterio efectivamente restrictivo de imputación de responsabilidad penal, en la medida en que dichas restricciones se dan probadas por razón del incumplimiento del deber de declarar. Por otra parte, también hay que decir que la tendencia que se ve a partir de 2004 puede estar condicionada porque hay un menor número de casos cuyos hechos probados son la omisión o no presentación de la declaración tributaria, habiendo más supuestos de ingeniería o innovación financiera. Por ello, ante modalidades cada vez más complejas de defraudación, la tesis del dominio parece tener una mejor acogida en la jurisprudencia.

⁴⁷⁷ Se remite a las gráficas que se encuentran al final de este capítulo.

B) *Los problemas de la imputación por omisión en el delito de defraudación tributaria.*

El debate jurisprudencial relativo al fundamento material del injusto del delito de defraudación tributaria repercute en el problema de la imputación por omisión. Es por ello que muchos de los ejemplos jurisprudenciales que se han mencionado hasta el momento, referidos a si el delito de defraudación tributaria puede ser calificado como delito de dominio o de infracción de un deber, se trazan al hilo del debate sobre la imputación por omisión o también, como se verá más adelante, en relación con los problemas de autoría y participación. En consecuencia, las dificultades en la aplicación del delito de defraudación en los casos de omisión de los deberes tributarios tiene cada vez más relación con un debate dogmático más amplio, cual es si este delito responde a la forma de los delitos de infracción de un deber o a los delitos de dominio. Es decir, lo que antes se asumía como un problema de interpretación de los términos “defraude” o “eluda”, está cada vez más conectado con el debate en materia del injusto penal y, en general, con problemas dogmáticos de la parte general del Derecho penal⁴⁷⁸.

El problema de la imputación de responsabilidad penal en casos en que el sujeto no declara o no paga no es, ni mucho menos, un problema nuevo ni tampoco resuelto. No es un problema nuevo si se tiene en cuenta que desde hace más de 20 años se viene debatiendo jurisprudencialmente sobre este asunto, debate presente a su vez en la doctrina. En el caso del legislador es patente su interés en este problema, lo que se ha puesto de manifiesto al incluir la expresión “omisión” en el tipo del delito de defraudación tributaria, queriendo con ello resolver el tema en cuestión. La actitud del legislador es ingenua, al creer que la vinculación del término resolvería el problema. Esta forma de solución puede ser calificada, además, de un buen ejemplo de mala técnica legislativa. Adicionalmente, vincular la expresión “omisión” en el derogado art. 349 a través de la LO 6/1995 de 29 de junio, expresión que se conserva en el vigente art. 305 CP, no dice nada nuevo si se tiene en cuenta que el anterior CP ya hacía referencia, en su art. 1, a la omisión como forma de realización típica⁴⁷⁹.

Por otro lado, el problema de la imputación por omisión en el delito de defraudación tributaria no es tampoco un problema resuelto, en la medida en que no está claro qué presupuestos han de existir, si es que se requieren, para poder imputar responsabilidad penal en tales casos⁴⁸⁰. La vigencia de este problema radica en que la imputación omisiva

⁴⁷⁸ En esta línea, FEIJOO SÁNCHEZ, “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 6.

⁴⁷⁹ Considera que la tipificación expresa de la “omisión” sí solucionó el problema, CHOCLÁN MONTALVO. “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 31

⁴⁸⁰ Sostiene BACIGALUPO ZAPATER que antes de la reforma legislativa de la LO 6/1995 de 29 de junio ya se había resuelto por la jurisprudencia el problema de la imputación omisiva del delito de defraudación

del delito (es decir los términos para establecer la equivalencia entre acción y omisión para efectos de imputar la responsabilidad penal) es objeto de debate, más aun si trasladamos tal controversia a la órbita de delitos cuyo requisito es una defraudación. A su vez, porque actualmente tanto la jurisprudencia como la doctrina continúan enfrentándose en relación con este problema, de manera no muy diferente a como lo hicieran las sentencias fundadoras de las líneas jurisprudenciales de las que nos ocuparemos. Finalmente, y teniendo en cuenta que el debate sobre el fundamento material del injusto como delito de dominio o como delito de infracción de un deber abre nuevos derroteros en torno a la imputación por acción e imputación por omisión, el problema del comportamiento típico en el delito de defraudación tributario no está ni mucho menos cerrado.

La jurisprudencia, entonces, ha debido resolver situaciones en las que un sujeto deja de cumplir algunos de los deberes tributarios que se concretan en la no declaración o el no pago de la cuota tributaria. La solución a este problema se ha visto condicionada por razones político criminales, como se expresa en la STS 02/03/1988 ponente José Hermenegildo Moyna Menguez, en la que se afirma que no debería declararse irrelevante en términos penales este comportamiento, pues sería indicativo de un mejor trato para quien no paga o no declara lo que le corresponde, frente a quien manipula fraudulentamente la declaración tributaria para disminuir la cuantía⁴⁸¹.

tributaria. Así, BACIGALUPO ZAPATER. “§ El delito fiscal”. *Curso de Derecho penal económico*. 2005. p. 473. Sin embargo, la más reciente jurisprudencia no deja de reconocer que todavía es problemática la omisión en el delito de defraudación tributaria. En este sentido, la SAP de Palma de Mallorca 15/03/2010, ponente Cristina Díaz Sastre, FD 5 y la SAP de Madrid 26/05/2008, ponente Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia, FD 2.

⁴⁸¹ “Y es patente -añadimos- que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse causalmente el error, es decir, la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del mismo”. FD 3. Consideraciones en una línea semejante las encontramos más recientemente en la STS 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín. En esta sentencia se justifica la interpretación del tipo con fundamento en una postura político criminal muy concreta, cual es la inaceptabilidad que el Derecho penal debe mostrar en referencia a cualquier acto o comportamiento que evite el pago de tributos. En otras palabras, frente a la multiplicidad de formas que pueden idearse para evitar el pago de tributos, el Derecho penal ha de ser inflexible y tratarlas como comportamientos que merecen el reproche del Derecho penal. Esta postura político criminal, más que otras razones, ha servido en muchos casos para justificar la apertura del delito de defraudación tributaria a comportamientos que es dudoso que realmente puedan superar el riesgo jurídicamente desaprobado. En este orden: “Cualquier artificio destinado a sustituir, sin causa o justificación alguna, la obligación asumida por otra mas beneficiosa y, a su vez, mas onerosa para el erario público, debe estar sólidamente justificada por situaciones de estado de necesidad en los que la antijuricidad de la conducta pueda ser justificada. Fuera de este supuesto excepcional, cuya realidad o aparición en este caso descartamos tajantemente, cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo”. FD 4.

Este fallo marca una pauta importante para el análisis posterior, que puede describirse como la insatisfactoria consecuencia de dejar impune la omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios. A partir de esta consideración, el debate se ha circunscrito a aceptar la imputación por omisión en el delito de defraudación tributaria pero a deliberar sobre si deben existir requisitos adicionales a la simple omisión para imputar responsabilidad penal. Dicho esto, y con fundamento en el método de análisis dinámico de la jurisprudencia, el problema jurídico a partir del cual identificar las diferentes líneas jurisprudenciales puede plantearse a partir del siguiente interrogante: ¿cuáles son los requisitos, si existen, para la imputación de responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria en los casos de simple omisión de los deberes tributarios? En este orden, son dos las posiciones que han dado lugar a las líneas jurisprudenciales en relación con este asunto. Una en la que la omisión por sí sola es insuficiente a efectos de imputar responsabilidad penal por el delito de defraudación tributaria. A esta línea la llamaremos la **Línea jurisprudencial de la insuficiencia de la omisión**. Otra afirma que la simple omisión sí es suficiente para imputar responsabilidad penal, por lo cual ésta será calificada como la **Línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión**.

a) Línea jurisprudencial de la insuficiencia de la omisión.

El desarrollo de la **Línea jurisprudencial de la insuficiencia de la omisión** parte de que no es suficiente la simple omisión de deberes tributarios para imputar el delito de defraudación tributaria. Se considera que habrá de existir un filtro para que tal inactividad pueda ser considerada relevante y dar lugar al delito de defraudación tributaria. Este consenso inicial se descompone en 3 sub-líneas:

Primera sub-línea: Omisión de deberes tributarios más ánimo defraudatorio (elemento subjetivo interno). En este orden, la responsabilidad penal se configuraría por la prueba de la omisión, ánimo defraudatorio y el resultado típico. (Omisión + ánimo defraudatorio + resultado).

Segunda sub-línea: Omisión de deberes tributarios más maniobra mendaz o acto de ocultación (elemento objetivo externo). En este caso, la imputación de la responsabilidad penal se configuraría por la prueba de la omisión, la maniobra mendaz o acto de ocultación y el resultado típico. (Omisión + maniobra mendaz o acto de ocultación + resultado).

Tercera sub-línea: Omisión de deberes tributarios más puesta en escena engañosa más intención de recurrir al medio engañoso. Finalmente, esta sub-línea exige la prueba de la omisión, maniobra mendaz o acto de ocultación, ánimo defraudatorio y resultado típico. (Omisión + maniobra mendaz o acto de ocultación + ánimo defraudatorio + resultado).

1º. Primera sub-línea: Omisión de deberes tributarios más ánimo defraudatorio.

La sentencia fundadora de esta sub-línea es la STS 29/06/1985, ponente José Augusto de Vega Ruiz⁴⁸². En este fallo se enfrenta el problema de si cabe responsabilidad penal por el mero incumplimiento de los deberes tributarios. El debate que se propone tiene en consideración los siguientes presupuestos: hechos probados que dan cuenta de la simple omisión en la declaración-liquidación y art. 319 CP conforme la modificación introducida por la Ley 50/1977, que nada decía en relación con la omisión como forma de imputación del delito, pero que sí hacía mención al ánimo defraudatorio⁴⁸³.

Las sentencias que se dictan conforme tal legislación pueden tener razón en exigir la presencia de un elemento de carácter subjetivo, pues además de la consideración en el tipo de tal elemento, en esta legislación estaba previsto un sistema de “*numerus apertus*” en materia de delito imprudente, lo que demandaba delimitar tipos de preferible comisión imprudente o sólo dolosa a través de elementos de este tipo⁴⁸⁴. El fallo del TS se decanta por admitir la responsabilidad penal en casos de simple omisión en la presentación de la declaración-liquidación, argumentos que han servido para que la jurisprudencia posterior consolide esta sub-línea jurisprudencial⁴⁸⁵. Al admitirse en esta sentencia la responsabilidad penal en casos de simple omisión en la presentación de la declaración-liquidación, los argumentos que se exponen pueden ser tildados de equívocos, dando lugar a un entendimiento que puede dar lugar a dos orientaciones diferentes en cuanto al problema de la omisión. Los términos en que se expone este problema en la sentencia son los siguientes:

“la esencia del fraude castigado consiste, lisa y llanamente, en la no percepción de ingresos fiscales a los que las Haciendas respectivas tienen derecho, puro delito de omisión que sin embargo ha de trascender de la simple pasividad, en tanto que la ausencia de la declaración fiscal, tal aquí acaece, devendrá al delito cuando concluyentemente incida de en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el erario público a modo de punible comportamiento socio-económico que también supone burlas

⁴⁸² Esta sentencia, apunta APARICIO PÉREZ, es la primera sentencia del TS sobre delito fiscal. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 38.

⁴⁸³ Se podía leer en dicho artículo, para lo que interesa en este momento, lo siguiente: “Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria”.

⁴⁸⁴ Como se desprendía de los arts. 565, 586bis y 600 CP derogado. Así, MIR PUIG, *Derecho penal parte general*. 8ª Ed. 2008. p. 284.

⁴⁸⁵ La investigación realizada nos arroja que la STS 29/06/1985, ponente José Augusto de Vega Ruíz, ha sido citada, en lo que toca con esta sub-línea, en 4 oportunidades y por las siguientes sentencias: STS 27/12/1990, ponente Enrique Ruíz Vadillo, STS 02/03/1988, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez, STS 03/12/1991, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez y STS 09/03/1993 José Hermenegildo Moyna Menguez. Son estos ponentes, Enrique Ruíz Vadillo y José Hermenegildo Moyna Menguez, dos de los más influyentes magistrados en relación con este debate, lo que queda probado por la importancia que en el desarrollo jurisprudencial en este tema han tenido las sentencias en que han sido ponentes.

infracción de compromisos cívicos y sociales y que acaba desembocando en un típico delito de tendencia eminentemente dolosa”. STS 29/06/1985. Considerado número 2.

Sobre la base de tales argumentos se puede considerar que basta la simple omisión de la declaración del impuesto, en la medida en que las consideraciones adicionales que se hacen en el fallo pueden juzgarse como la simple exigencia del dolo⁴⁸⁶. En este orden, el dolo como elemento subjetivo del tipo más la omisión en la presentación de la declaración-liquidación habrá de ser suficiente para la imputación de responsabilidad penal. No obstante, de este fallo puede derivarse la idea de exigir un especial ánimo. Estas consideraciones serán recogidas por una sentencia que bien se puede calificar como una de las más influyentes, tanto jurisprudencial como doctrinalmente, en cuanto al problema de la imputación omisiva del delito de defraudación tributaria y, en general, en relación con el difícil problema del injusto en el delito de defraudación tributaria⁴⁸⁷. Nos referimos a la STS 02/03/1988, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez. En ésta, algunas de las consideraciones realizadas en relación con el problema de la determinación del comportamiento penalmente relevante han sido utilizadas para justificar la exigencia de un elemento subjetivo que permita imputar el delito en casos de omisión.

“La conducta típica consiste en defraudar a la Hacienda estatal -nos referimos a los hechos contemplados en el factum- mediante la elusión del pago de los impuestos, que es una de las formas de comisión alternativa del artículo 319; y sobre el tema de la defraudación, las sentencias de esta Sala de 29 de junio de 1985 y las más próximas de 12 de marzo y 12 de mayo de 1986 han otorgado a las presunciones legales de este artículo una significación meramente ejemplificativa, aceptando paladinamente la posibilidad de otros comportamientos en que se halle presente el ánimo defraudatorio; y por 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”. FD 3.

La STS 02/03/1988 ha dado lugar a diversas orientaciones en cuanto a la solución al problema de la omisión. Así, una lectura estaría inclinada a sostener la necesidad de exigencias de orden subjetivo, cuando menos el conocimiento del deber de tributar, para que la omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios sea relevante. Por otro lado, la postura que entiende que la simple omisión es suficiente para dar lugar a la imputación de responsabilidad penal, a la que se hará referencia mas adelante.

⁴⁸⁶ Esta sentencia, como también las SSTS 02/03/1988 ponente José Hermenegildo Moyna Menguez y 27/12/1990 ponente Enrique Ruíz Vadillo, han sido utilizadas para consolidar la línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión. Lo anterior, en la medida en que las consideraciones con las que inicialmente se plantea el debate por parte del TS permitieron que los términos utilizados dieran lugar a consideraciones no siempre coincidentes, utilizadas en consecuencia para conducir la interpretación en sentido no siempre unívoco.

⁴⁸⁷ En cuanto al problema de la imputación por omisión, la STS 02/03/1988 ponente José Hermenegildo Moyna Menguez ha sido citada por 12 sentencias posteriores, tanto del TS como de la AP de Madrid, para apoyarse en las soluciones que allí se proponen y dar respuesta a este problema.

La STS 27/12/1990, ponente Enrique Ruíz Vadillo, viene a recoger en un sentido muy similar a las mencionadas sentencias las exigencias para dotar de relevancia a la omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios. En este fallo, como en los anteriores, también se discute sobre un supuesto fáctico que da cuenta del incumplimiento de deberes tributarios. Ahora, la relevancia penal de tal incumplimiento se presenta, como se sostiene en el fallo, cuando:

“La elusión del pago de impuestos, una de las formas alternativamente contempladas en la descripción normativa, puede consignarse declarando mal, de manera consciente, o no declarando, si en la no declaración concurre el elemento culpabilístico, indispensable, como corresponde a un Derecho penal basado en la culpabilidad, de tal manera que la misma pena ha de tener como límite la culpabilidad del sujeto”. FD 3.

Como se ve en este primer grupo de sentencias, la exigencia de un elemento subjetivo para que sea relevante la omisión en cumplimiento de deberes tributarios plantea el problema de diferenciar tal elemento subjetivo, consistente en el ánimo defraudatorio, del dolo. Es por ello que, en lo que toca con este primer grupo de sentencias, no es difícil que pueda sostenerse la tesis de la relevancia penal de la omisión sin que sean necesarias exigencias ulteriores⁴⁸⁸. Como antes se ha dicho, este equívoco puede tal vez explicarse conforme la legislación penal vigente en la época que operaba con un sistema de “*numerus apertus*” en materia de imprudencia⁴⁸⁹. Sin perjuicio del valor de las sentencias mencionadas, las que se ha dicho han tenido profunda influencia en el posterior desarrollo jurisprudencial, es con la STS 28/06/1991, ponente Marino Barbero Santos, que se plantea de forma más clara la necesidad de ese *plus* subjetivo.

“La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar”. FD único.

En 1991 las SSTS 20/11/1991 ponente Enrique Ruíz Vadillo y la 03/12/1991, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez reiteran la exigencia del ánimo defraudatorio para que sea relevante la omisión de los deberes tributarios.

“Pero esto es una cosa y otra muy distinta es que de ese silencio -cualquier medio comisivo está en condiciones de integrar la plataforma de hecho del delito- haya de obtenerse, con una especie de presunción indestructible, la existencia de dolo. Por eso enseguida hay que añadir que siempre que se halle

⁴⁸⁸ Esto explica, en buena medida, que estas sentencias se encuentran claramente orientadas a explicar el injusto en el delito de defraudación tributaria como un delito que consiste en la infracción de un deber.

⁴⁸⁹ La presencia de un especial elemento subjetivo servía para excluir la imputación imprudente con ocasión de la vigencia del antiguo delito del art. 319 de ocultación fraudulenta de bienes o industria. Así se reconoce por parte de MARTÍNEZ PÉREZ: “El propósito de eludir el pago de los impuestos suponía un elemento subjetivo del injusto, que excluía la comisión de este delito por imprudencia”. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 162.

presente el ánimo defraudatorio (sentencia de 2 de marzo de 1988) habrá delito, no cuando este “animus” no esté presente pues otra interpretación conduciría a la resurrección de la definitivamente destruida prisión por deudas”. STS 20/11/1991 ponente Enrique Ruíz Vadillo. FD 3.

“Sobre el primer punto, es doctrina de este Tribunal, iniciada en la sentencia de 29 de junio de 1985, continuada en la de 2 de marzo de 1988, y consolidada en las sentencias de 26 de noviembre, 27 de diciembre de 1990, y, en la muy reciente, de 20 de noviembre del año en curso, que el delito imputado exige un elemento subjetivo específico -ánimo de defraudar- para evitar que la intervención punitiva lleve a la abusiva y denostada prisión por deudas, pero esa intención defraudatoria, evidente en quién declaraba de propósito mal o torticeramente, podía darse en quién no declaraba porque, siendo consciente de este deber específico, omitía una actuación esperada por la Administración tributaria, que podía ser tomada como expresión -inveraz- de no existir hecho imponible; semánticamente “eludir” (del latín *luciere*, jugar) es huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, y puede hacerse -con referencia al supuesto enjuiciado- mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta “todos” con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consumo exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal”. STS 03/12/1991, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez. FD 1.

Las sentencias que se ubican en esta tesis a partir de 1991 comenzarán a utilizar los argumentos planteados tanto en las 3 sentencias primigenias, como en las 3 sentencias previamente mencionadas. Ello es claro en las STS 31/10/1992 ponente Enrique Ruíz Vadillo⁴⁹⁰, STS 09/03/1993 ponente José Hermenegildo Moyna Menguez⁴⁹¹ y en las SSTS 26/04/1993 y 31/05/1993 ambas del magistrado Carlos Granados Pérez⁴⁹². Finalmente, una referencia más actual de esta sub-línea se encuentra en las SSTS 28/11/2003, ponente

⁴⁹⁰ “En efecto, para la existencia del delito son necesarios los elementos objetivo y subjetivo y, por tanto, es imprescindible el ánimo de defraudar (sentencia de 28 de junio de 1991), pero esa intención defraudatoria, evidente en quien de propósito declara mal o torticeramente, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente de este deber específico, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria que puede ser tomada como expresión -inveraz- de no existir hecho imponible (sentencias de 27 de diciembre de 1990, 20 de noviembre y 3 de diciembre de 1991)”. FD 1.

⁴⁹¹ “Es doctrina consolidada de este Tribunal, iniciada en la Sentencia de 29 de junio de 1985 y continuada en las de 2 de marzo de 1988, 26 de noviembre y 27 de diciembre de 1990, 28 de junio, 20 de noviembre y 3 de diciembre de 1991, y en la reciente de 31 de octubre de 1992, que el delito contra la Hacienda Pública imputado exige un elemento subjetivo específico (ánimo de defraudar) para evitar que la intervención penal conduzca a la prisión por deudas, pero esta intención defraudatoria, evidente en quien declara mal o torticeramente, puede darse en quien no declara, porque, siendo consciente de ese deber, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria susceptible de ser tomada como expresión -inveraz- de no existir hecho imponible”. FD 1.

⁴⁹² En la STS 26/04/1993 se puede leer lo siguiente: “La Sentencia de esta Sala de 2 de marzo de 1988 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 inferencias (cfr. Sentencia de 27 de diciembre de 1990), que corresponde decidir al Tribunal de instancia”. FD 4. En la STS 31/05/1993 se lee: “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”. FD único.

Cándido Conde-Pumpido Tourón y 01/02/2006, ponente Joaquín Giménez García⁴⁹³. La STS 28/11/2003 califica de delito de defraudación tributaria el comportamiento que eluda de forma consciente y voluntaria los tributos, al margen de que estos se califiquen en fraude de ley o simulados⁴⁹⁴. La STS 01/02/2006 reitera que para la imputación en casos de omisión debe existir una especial intención⁴⁹⁵. En el caso de esta sentencia, la diferencia con algunos de los pronunciamientos mencionados sería el contenido de tal intención, pues en este caso se debe obrar con la intención de ocultar. Por el contrario, las sentencias antes mencionadas hablan más concretamente de un ánimo defraudatorio.

Por último, esta sub-línea se reitera en dos sentencias del magistrado Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia dictadas por la AP de Madrid, la SSAP de Madrid 03/03/2008 y 26/05/2008. En este último fallo puede leerse lo siguiente:

“Por otro lado, el actual *Código Penal en su artículo 305.1* incluye explícitamente a la omisión como forma de ejecución del delito, satisfaciendo así las exigencias del principio de legalidad, después de que se hubiera abierto en nuestro país, un amplio debate sobre la relevancia penal de las conductas o omisivas. Con todo, el problema se centraba y así sigue siendo, en determinar los requisitos concretos y presupuestos específicos que debía presentar la omisión para alcanzar relevancia penal a los efectos del *artículo 349 del antiguo Código Pena (actual 305)*. La Jurisprudencia se decantó a favor de la relevancia penal de la omisión (26 de abril de 1993, 31 de mayo de 1993), siempre que conste un ánimo defraudatorio a deducir por el juego de las inferencias (STS 27-12-1990). La STS de 2/3/1988 citada expone que ‘quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto no debe ser de mejor condición que, quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido. Claro es que la detección del ‘ánimus defraudatorio’ ha de hacerse mediante ‘facta concludentia’ o juego e inferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos o posteriores que corresponde decidir al Juzgador (sentencias 27 3 diciembre 1990, 3 diciembre 1991 y 24 febrero 1993)’. Por lo tanto, se exigen unos requisitos no contemplados en la Ley General Tributaria para las infracciones administrativas y, aquí reside su importancia, que deberán ser ineludiblemente probados en el procedimiento seguido por dichos delitos. El núcleo esencial de la conducta típica, por tanto, viene determinado por la defraudación a la Hacienda Pública, por lo que las simples omisiones de obligaciones tributarias que no puedan integrarse en una conducta defraudatoria quedan excluidas del tipo”. FD 2.

⁴⁹³ A mediados del año 2000, esta tesis ya encontraba reflejo en la jurisprudencia de la AP de Gran Canaria, por medio de la SAP 29/06/2000, ponente Emilio Jesús Julio Moya Valdés, FD 9.

⁴⁹⁴ “Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto”. FD 24.

⁴⁹⁵ “Pues bien, el delito fiscal en cuanto que concreta en una elusión del pago de impuestos, se integra por dos elementos: a) un quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible, cual es el deber de declarar los ingresos, se trata de un deber fiscal que tiene su reflejo constitucional en el art. 31 de la Constitución y b) que esa omisión del deber lo sea con intención de ocultar a la Administración Fiscal sus ingresos, y por tanto, como delito intencional, doloso, requiere el deseo de no tributar”. FD 5.

Las sentencias que pueden ubicarse dentro de esta sub-línea están influidas por las 6 sentencias inicialmente mencionadas. Ahora, lo que resulta difícil de entender en relación con las más recientes sentencias que se pueden ubicar en esta sub-línea es el apego a la exigencia de un determinado ánimo defraudatorio, como quiera que tal exigencia podría entenderse bajo la vigencia del art. 319 (con ocasión de la reforma de la Ley 50/1977 de la LMURF), ya que literalmente así se consignaba en el tipo, o en razón de la necesidad de limitar la imputación penal a los supuestos dolosos, pero tales condiciones no se presentan en la actual legislación penal. Así, por un lado existe un sistema de “numerus apertus” en materia de imprudencia y, por otro lado, el tipo penal del delito de defraudación tributaria no hace referencia alguna a un especial ánimo defraudatorio.

No obstante el requerimiento que hace esta primera sub-línea para dotar de relevancia las omisiones de deberes tributarios y limitar la relevancia penal de la omisión, existe el riesgo de que tal límite no termine desempeñando ningún papel en la aplicación práctica del delito. El juego argumental que puede conducir a tal solapamiento surge en razón del debate que se genera en materia de prueba del ánimo defraudatorio. No es extraño que se acuda a la omisión del obligado tributario para acreditar la presencia de tal ánimo. Es decir, la prueba del ánimo defraudatorio como elemento interno se infiere, en no pocas ocasiones, a partir de la omisión por parte del obligado tributario de los deberes que le competen. Siendo ello así, se corre el riesgo de caer en un argumento circular, donde omisión y ánimo defraudatorio terminan probándose mutuamente. Ejemplos de esto se encuentran en la SAP de Palmas de Gran Canaria 29/06/2000, magistrado Emilio Jesús Julio Moya Valdés y la SAP de Zaragoza 29/02/2008, ponente Sara Arriero Espes.

“Del tenor del precepto se deduce que no cabe la comisión culposa. No hay duda de que nos encontramos ante ‘un delito estrictamente doloso’ (STS de 25 de febrero de 1999). Una consolidada doctrina del Tribunal Supremo establece que ‘el ánimo defraudatorio es factible por la simple omisión del sujeto tributario y es que, como dice la sentencia 2 de marzo de 1988, quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto no debe ser de mejor condición que, quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido. Claro es que la detección del animus defraudatorio ha de hacerse mediante facta concludentia o juego de inferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos o posteriores que corresponde decidir al Juzgador (. sentencias 27 diciembre 1990, 3 diciembre 1991 y 24 Febrero 1.993)’”. FD 9. SAP de Palmas de Gran Canaria 29/06/2000, ponente Emilio Jesús Julio Moya Valdés.

“Acreditado en el caso por el Informe Pericial la existencia de los incrementos de patrimonio no justificados y la omisión de la declaración a Hacienda se acredita la existencia de dolo, máxime teniendo en cuenta que la actuación del acusado no tuvo lugar de forma aislada, sino durante un dilatado período de tiempo (dos ejercicios fiscales)”. FD 2. SAP de Zaragoza 29/02/2008, ponente Sara Arriero Espes.

Este recurso de prueba no es de dominio exclusivo de las AP. Ha sido utilizado por la jurisprudencia del TS. Ya desde el origen de esta sub-línea, pero fundamentalmente a partir

del año 1993, ha servido al TS para acreditar la presencia del elemento subjetivo del ánimo de defraudar⁴⁹⁶. Como ejemplo, la STS 24/02/1993, ponente Fernando Díaz Palos.

“En primer lugar, es ya doctrina consolidada de esta Sala aplicable, dada la comunidad del tema tanto para el antiguo *art. 319 como para el vigente art.349 del Código Penal*, que el ánimo defraudatorio es factible por la simple omisión del sujeto tributario y es que, como dice la Sentencia de 2 de marzo de 1988, quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido”. FD 3.

También la STS 25/02/1998, ponente Eduardo Moner Muñoz, que recoge en idénticos términos el pronunciamiento antes transcrito⁴⁹⁷.

“Es ya doctrina consolidada de esta Sala aplicable, dada la comunidad del tema tanto para el antiguo artículo 319 como para el vigente artículo 349 del Código Penal, que el ánimo defraudatorio es factible por la simple omisión del sujeto tributario y es que, como dice la Sentencia de 2 de marzo de 1988, quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido”. FD 5.

Es difícil explicar el origen de este proceso argumentativo cuando, al parecer, lo que se pretendía era limitar la imputación del delito de defraudación tributaria en los supuestos de omisión, evitando que dicha imputación se pudiera criticar, entre otras razones, porque representara una “prisión por deudas”⁴⁹⁸. Sin embargo, un aspecto que podría estar ligado al desarrollo de este recurso probatorio, y al propio requerimiento del ánimo defraudatorio, lo podríamos encontrar en las presunciones legales del art. 319 CP, una vez realizada la modificación de la LMURF, Ley 50/1977, del 14 de noviembre de 1977. Allí se hacía mención al ánimo defraudatorio y se precisaba que éste se presentaba “en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria”. Estas presunciones legales fueron interpretadas como ejemplificativas de tal ánimo defraudatorio. Es decir, su reconocimiento legal no impedía, a juicio de la jurisprudencia, que otros elementos diferentes, como es propiamente el caso de la omisión, sirvieran igualmente para dar

⁴⁹⁶ Una de las más importantes sentencias en esta sub-línea, ya reconocían el valor que la simple omisión de deberes tributarios tenía a efectos de acreditar el ánimo defraudatorio. Es el caso de la STS 20/11/1991, ponente Enrique Ruíz Vadillo. “El ánimo defraudatorio es desde luego por la simple omisión, es decir, por no presentar la obligada declaración el sujeto tributario, aunque en la omisión obviamente no concurre ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso: se limita a no declarar”. FD 3.

⁴⁹⁷ Puede mencionarse, igualmente, la SAP de Madrid 30/06/2010, ponente Alberto Molinari López-Recuero. FD 1.

⁴⁹⁸ En este sentido, la STS 09/03/1993, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez. FD 1. “Que el delito contra la Hacienda Pública imputado exige un elemento subjetivo específico (ánimo de defraudar) para evitar que la intervención penal conduzca a la prisión por deudas”.

prueba de tal ánimo. Así se reconoce en la STS 02/03/1988, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez⁴⁹⁹.

En consecuencia, esta postura en su aspecto práctico podría no alejarse de la que habría de ser su postura antagónica. En otras palabras, esta sub-línea, a pesar de que *ab initio* se pudiera inscribir en la **Línea jurisprudencial de la insuficiencia de la omisión**, fácilmente podría terminar haciendo suyo un proceso argumentativo que no se aleja de la tesis antagónica, la **Línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión**. En este orden, no resulta entonces extraño que se apele por el grupo de sentencias que se presentan como ejemplificativas de esta sub-línea, pronunciamientos del TS que se presentan como apoyo precisamente de la tesis de la suficiencia de la omisión. Entre otras, en la STS del 02/03/1988, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez⁵⁰⁰.

Sub-línea jurisprudencial de la omisión de deberes tributarios más ánimo defraudatorio.
STS 29/06/1985, ponente, José Augusto de Vega Ruiz.
STS 02/03/1988, ponente, José Hermenegildo Moyna Menguez.
STS 27/12/1990, ponente, Enrique Ruíz Vadillo.
STS 28/06/1991, ponente, Marino Barbero Santos.
STS 20/11/1991, ponente, Enrique Ruíz Vadillo.
STS 03/12/1991, ponente, José Hermenegildo Moyna Menguez.
STS 31/10/1992, ponente Enrique Ruíz Vadillo.
STS 24/02/1993, ponente Fernando Díaz Palos.
STS 09/03/1993, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez.
STS 26/04/1993, ponente Carlos Granados Pérez.
STS 31/05/1993, ponente Carlos Granados Pérez.
STS 25/02/1998, ponente Eduardo Moner Muñoz.
SAP de Gran Canaria 29/06/2000, ponente Emilio Jesús Julio Moya Valdés.
STS 28/11/2003, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.
STS 01/02/2006, ponente Joaquín Giménez García.
SAP de Zaragoza 29/02/2008, ponente Sara Arriero Espes.
SAP de Madrid 03/03/2008, ponente Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia.
SAP de Madrid 26/05/2008, ponente Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia.
SAP de Madrid 30/06/2010, ponente Alberto Molinari López-Recuero.

⁴⁹⁹ “Las sentencias de esta Sala de 29 de junio de 1985 y las más próximas de 12 de marzo y 12 de mayo de 1986 han otorgado a las presunciones legales de este artículo una significación meramente ejemplificativa, aceptando paladinamente la posibilidad de otros comportamientos en que se halle presente el ánimo defraudatorio; y por esta vía se suscita como factible, la construcción del concepto de defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario”. FD 3.

⁵⁰⁰ Por demás, esta sentencia del TS se reconoce doctrinalmente como uno de los bastiones para sustentar la tesis de que el delito de defraudación tributaria no requiere ningún tipo de exigencia en el sentido de un engaño u ocultación, camino a partir del cual se hace expedita la imputación en casos de simple omisión de los deberes tributarios por parte del sujeto. En este sentido, BACIGALUPO. “El nuevo delito fiscal”. *Actualidad penal*. Num. 45, 4-10. 1995. p. 883.

2º. Segunda sub-línea: Omisión de deberes tributarios más maniobra mendaz o acto de ocultación.

La segunda sub-línea viene a exigir un requisito objetivo para que los comportamientos realicen el injusto típico del delito de defraudación tributaria, lo que regularmente la jurisprudencia califica como un acto de ocultación o un acto mendaz⁵⁰¹. El origen de esta sub-línea puede ubicarse en la STS 12/03/1986, ponente Luis Vivas Marzal. En ésta se pone en cuestión la relevancia penal por razón del simple incumplimiento de deberes, exigiendo la realización de un comportamiento externo del cual pueda predicarse que realiza una ocultación.

“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 las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos”. FD 1.

La STS 30/04/1999, ponente Cándido Cónde-Pumpido Tourón, retoma esta sub-línea jurisprudencial. En este fallo, cuyos hechos probados dan cuenta de la realización de un contrato de venta sirviéndose de una persona interpuesta, reiteradamente se hace mención a que los actos del imputado pueden calificarse de “mecanismo fraudulento”. Es desde tal calificación que se concretan en actos de distracción u ocultación y que llevan al TS a justificar la relevancia penal del comportamiento y en consecuencia el delito de defraudación tributaria⁵⁰². Este criterio de relevancia es asumido por la STS 15/07/2002, ponente Perfecto Andrés Ibáñez. Sobre la base de unos hechos probados que dan cuenta de una compleja trama negocial, el TS califica los actos de simulados y niega que se trate simplemente de actos o negocios en fraude de ley. Habiendo calificado los actos como

⁵⁰¹ El tenor de esta sub-línea parece estar cercana a las consideraciones que se hicieran en la Exposición de Motivos a la LO 2 de 1985 (BOE 30 de abril de 1985, número 103, página 11985). En el texto se hacía alusión a que el incumplimiento del deber de pago no habría de ser suficiente para que diera lugar al delito. “La Ley no se limita a eliminar esa barrera prejudicial para reprimir el fraude fiscal, sino que, como adelanto, en cierto modo, de lo que podrá ser el nuevo Código Penal que se proyecta, aspira a mejorar los textos sustantivos con otras dos modificaciones. La primera, que es la del artículo 349 del Código Penal quiere avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago”.

⁵⁰² “El motivo carece de fundamento pues en el caso actual no resulta aplicable el referido precepto pues no nos encontramos ante un supuesto en el que reconocido el hecho imponible se discrepe entre el Contribuyente y la Hacienda acerca del incremento patrimonial derivado de una operación de venta de valores mobiliarios no cotizados en bolsa, sino ante una conducta fraudulenta que consiste en la distracción u ocultación de unas importantes cantidades de los beneficios derivados de una venta que tiene unos magnitudes concretas, suficientemente acreditadas, no haciéndose precisa la práctica de una Auditoría para precisar la cantidad defraudada”. FD 4.

negocios simulados, afirma que con ellos se hace viable la ocultación a la AT del tributo, sobrepasándose el nivel de riesgo permitido en el del delito de defraudación tributaria.

“Así, en el caso de la simulación -aquí se trata de la relativa- se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley”. FD 1, Recurso de Kepro Costa Brava, S. A.

Finalmente, esta sub-línea se plantea en términos todavía más claros a través de la STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo. En ésta, de forma similar a los casos mencionados en las SSTS 30/04/1999 y 15/07/2002, se parte de unos hechos probados que dan cuenta de una serie de actos o negocios jurídicos a través de los cuales se logra, cuando menos, reducir la tributación. Así, habiendo descrito los pormenores de la compleja trama negocial realizada, el TS afirma que éstos no podían tener finalidad diferente a la de ocultar los sujetos pasivos del impuesto y disipar la cuota tributaria. Dicho esto, concluye que se encuentran dentro de la esfera de relevancia penal del delito de defraudación tributaria, como quiera que cumplen con uno de los elementos de dicho tipo penal que es “la utilización de una mecánica claramente fraudulenta en cuanto que, por su meditada y sofisticada complejidad, era idónea para engañar a la Administración”⁵⁰³.

La sentencia que confirma esta sub-línea y la más clara presentación de esta tesis está en la STS 25/11/2005, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca. Este pronunciamiento es relevante por dos aspectos. En primer lugar, en la medida en que consolida el requerimiento de un acto externo para que el comportamiento supere el nivel de riesgo exigido en el delito de defraudación tributaria. En segundo lugar, llama la atención que este criterio se ponga de manifiesto sobre la base de unos hechos probados que, a diferencia de las sentencias vistas hasta el momento, dan cuenta de una omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios, en particular la omisión de declaración. Esto resulta llamativo, pues la exigencia de un elemento externo, consistente en un acto de ocultación o realización de una maniobra de mendacidad había sido planteada con ocasión de hechos probados que

⁵⁰³ FD 6. Se reitera este criterio con los siguientes términos: “El núcleo de la maquinación urdida por el acusado José Luis -o, más exactamente, urdida por el profesional que le asesoraba y asumida conscientemente por aquél- fue la entrada de ‘Modafirex SL’ en el capital social de ‘Miteña, SL’ y ésta no fue una operación real sino simulada, un negocio jurídico nulo según el inobjetable razonamiento del Tribunal de instancia, por lo que, pese a toda la ‘puesta en escena’ que hemos resumido, continuaron siendo los acusados los verdaderos deudores tributarios que, sin embargo, eludieron el pago de las cuotas del IRPF correspondientes al ejercicio de 1.992 que les correspondía pagar, en su condición de socios de la transparente ‘Miteña, SL’, a consecuencia de los beneficios obtenidos por ésta en la venta de las acciones previamente agrupadas de VIVESA. La parte recurrente, en un ejercicio legítimo pero puramente voluntarista del derecho de defensa, insiste en llamar ‘diferimiento’ a lo que es, pura y simplemente, una elusión fraudulenta del pago de un impuesto pretendiendo que se ha aplicado por analogía un precepto penal -el art. 349.1 CP 1.973- cuando lo cierto es que en dicha norma han sido subsumidos unos hechos en que concurre todos los elementos del tipo descrito en la misma. Procede, por ello, desestimar el sexto motivo del recurso”. FD 8.

fácilmente podían ser calificados así, dada la complejidad de las operaciones y actos jurídicos realizados. Por el contrario, en supuestos omisivos, como el que se plantea en esta sentencia, extraña que el TS no se decantara por la vía, más tradicional para los supuestos de omisión, de la tesis del ánimo de defraudatorio que, como ya se ha mencionado, se considera probado por el simple incumplimiento de los deberes tributarios.

“Sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante”. FD 2.

Adicionalmente, para los casos de omisión esta sentencia plantea un requisito adicional al elemento objetivo o externo y que consiste, en casos excepcionales como ocurre en esta sentencia, que la AT comienza actuaciones de inspección antes de que concluya el plazo legal para la declaración voluntaria de tributos periódicos con autoliquidación. Lo anterior, pues el delito de defraudación tributaria en su modalidad omisiva y en opinión generalizadamente aceptada por la jurisprudencia, se consuma cuando vence el plazo para la declaración voluntaria de los tributos.

“Sin embargo pueden presentarse casos excepcionales, como el caso presente, en el que la Administración, adelantándose a la posible comisión del delito (o de la infracción administrativa en su caso), ha iniciado voluntariamente una actuación inspectora sobre un contribuyente, para un ejercicio determinado y en relación a un concreto impuesto cuando aún no ha finalizado el plazo de declaración, le ha notificado antes de ese momento el inicio de dicha actuación de investigación y le ha requerido formalmente para la presentación de la documentación relativa a dicho ejercicio. Actuaciones que no pueden dissociarse de la consideración relativa a la debida finalización de las actuaciones de la Inspección de los Tributos con una liquidación por parte de la Administración, según se dispone en la Ley General Tributaria (artículo 140.1.c). En el caso actual, por lo tanto, la conducta de los acusados, aunque formalmente haya consistido en la omisión de una declaración debida y en el consiguiente impago en tiempo, y aunque en el ámbito tributario pudiera discutirse la pertinencia de las correspondientes sanciones o recargos, no puede valorarse como una ocultación del hecho imponible o de sus características, dado que fueron requeridos antes de que finalizara el plazo para aportar la documentación relativa a dicho hecho imponible en unas actuaciones de investigación sobre el mismo, y además comparecieron aportándola, según se recoge en el informe de la Inspección de los Tributos, en el curso de la tramitación administrativa. En realidad, la inexistencia de una liquidación temporánea sobre esos hechos imposables en el caso actual no se ha debido a la acción de los acusados sino a la deficiente y tardía actuación administrativa. Por todo ello, el motivo se estima, y se dictará segunda sentencia absolviendo a los acusados de los dos delitos fiscales de los que venían acusados”. FD 2.

Dicho esto, en casos en que la actividad de inspección de la AT se realice dentro de dicho período, la omisión de los deberes tributarios no se entenderá que consuma el delito de defraudación tributaria. Por el contrario, cuando falte tal intervención de inspección, la simple omisión de los deberes tributarios supone la ocultación como elemento objetivo externo necesario para dotar de relevancia penal el comportamiento. Este último aspecto,

en consecuencia, habrá de generar similares críticas a las que ya se hicieran en la sub-línea analizada en primer lugar.

“Es cierto que normalmente la omisión de la declaración supone la ocultación dolosa del hecho imponible, y la declaración presentada falseando los datos implica una ocultación de las características de aquél que dan lugar a la deuda, tratándose de conductas equiparables. Es por eso que, en principio, una vez finalizado el plazo para la declaración voluntaria en los tributos periódicos con autoliquidación, sin que se haya presentado ésta, el delito se considera consumado, bastando en esos casos con la mera omisión, puesto que es interpretada y valorada razonablemente como una conducta suficientemente idónea para la elusión del pago del impuesto en cuanto supone la ocultación de la misma existencia del hecho imponible o de sus características”. FD 2.

Esta sub-línea ha sido reiterada, para los casos de omisión en el cumplimiento de deberes tributarios, a través de la STS 20/01/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater. Esta sentencia reconoce la exigencia de un elemento externo para acreditar el delito de defraudación, que consistiría en “la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero”.

“En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así. Afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido, por lo tanto, es una acción que se subsume bajo el tipo del delito fiscal. A mayor abundamiento es de indicar que este entendimiento del tipo del delito fiscal tiene un apoyo legal expreso, dado que la LGT lo pone de manifiesto en los arts. 192 y stes, que no son sino desarrollo de la misma idea básica. El delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales no se diferencian, en principio, en la acción del infractor, sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción. Por otra parte, tal entendimiento tiene una difundida aceptación en el derecho europeo, de lo que es prueba la llamada Convención PIF, propuesta en 1995 por la Presidencia española de turno de las CC.EE”. FD 9.

Ahora bien, a partir del engaño como riesgo penalmente relevante, y dados los problemas para sustentar la exigencia de engaño por omisión, en esta sentencia se justifica la modalidad omisiva del delito de defraudación tributaria bajo la premisa de considerar garante al sujeto activo. Es decir, no se trata ahora de reconocer que la omisión da lugar a la ocultación. Lo que se acredita es que el engaño omisivo se presenta cuando el sujeto activo, como garante que es, no cumple con su deber, criterio éste que es susceptible de críticas, como se expondrá más adelante.

“En diversos precedentes se ha admitido también la comisión del engaño por omisión (de informar sobre circunstancias respecto de las cuales el sujeto activo era garante)”. FD 9.

De forma idéntica al criterio antes expuesto se pronuncia la SAP de Jaén 10/07/2006, ponente María Elena Arias-Salgado Robsy, que reconoce la exigencia de un engaño, como riesgo jurídicamente desaprobado y, para los supuestos omisivos, la consideración del

sujeto activo como garante⁵⁰⁴. La reiteración de la exigencia de medios engañosos, como riesgo desaprobado en el delito de defraudación tributaria, es nuevamente puesta de manifiesto por la STS 20/06/2006, ponente Carlos Granados Pérez.

“Subsisten, pues, los tres delitos contra la Hacienda Pública, pero han de reducirse las multas que se fijan proporcionalmente en atención a la cuantía defraudada y no a la cuantía impagada y la responsabilidad civil nacida del delito, pues sólo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos”. FD 11.

Finalmente, esta sub-línea cuenta con recientes ejemplos de las AAPP. Así, la SAP de Zaragoza de 05/09/2007, ponente Rubén Blasco Obede y la SAP de Santiago de Compostela de 26/03/2007, ponente Ángel Manuel Pantin Reigada. La SAP de Zaragoza, recogiendo los pronunciamientos del TS, afirma:

“Como dice la sentencia de 20 de junio de 2006, para que se produzca la conducta tipificada en el *artículo 305 del Código Penal* no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes”. FD 2.

La SAP de Santiago de Compostela de 26/03/2007, ponente Ángel Manuel Pantin Reigada, plantea el debate en términos similares en el FD 2 a partir de consideraciones transcritas directamente de la STS de 25/11/2005, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

⁵⁰⁴ “Es evidente que tanto el Código de 1973, como el actual, consideran que la estafa es una forma de defraudación y que históricamente el delito fiscal proviene del tipo de la estafa. En el elemento típico engaño, por lo tanto, no deben existir diferencias. La jurisprudencia de esta Sala ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero. En diversos precedentes se ha admitido también la comisión del engaño por omisión (de informar sobre circunstancias respecto de las cuales el sujeto activo era garante). En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así”. FD 3.

Sub-línea jurisprudencial de la omisión de deberes tributarios más maniobra mendaz o acto de ocultación.

STS 12/03/1986, ponente Luis Vivas Marzal.

STS 30/04/1999, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.

STS 15/07/2002, ponente Perfecto Andrés Ibáñez.

STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo.

STS 25/11/2005, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca. Sentencia de consolidación.

STS 20/01/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater.

STS 20/06/2006, ponente Carlos Granados Pérez.

SAP de Jaén 10/07/2006, ponente María Elena Arias-Salgado Robsy.

SAP de Zaragoza 05/09/2007, ponente Rubén Blasco Obede.

SAP de Santiago de Compostela 26/03/2007, ponente Ángel Manuel Pantín Reigada.

La tesis del elemento objetivo no está libre de críticas. Se corre el riesgo de dejar sin efecto limitador a la exigencia de elementos de naturaleza objetiva para que sea posible acreditar el comportamiento penalmente relevante. Esto viene de la mano de dos consideraciones que se hacen al hilo de las sentencias referidas. El primero, en el argumento según el cual la imputación de responsabilidad penal se puede hacer con fundamento en la omisión, siempre que el sujeto no informe sobre las circunstancias respecto de las cuales es garante⁵⁰⁵. En ninguna de las sentencias donde considera que el sujeto activo es garante, y que es en virtud de ello que se puede justificar la imputación por omisión, se hace explicación alguna de la fuente de tal posición de garante o el por qué la omisión de informar es equivalente en términos estructurales a la realización activa, por ejemplo a través de maniobras de ocultación, en el delito de defraudación tributaria. Se infiere que la mencionada calificación como garante del sujeto activo se refiere a que el obligado tributario no informe de elementos que debe comunicar a la AT. De ser así, la exigencia limitadora devendría en “papel mojado”. Esto, pues si se califica al delito de defraudación tributaria como un delito especial propio, como hace la inmensa mayoría de la jurisprudencia, la supuesta exigencia del elemento externo del engaño u ocultación queda reducida a nada en los supuestos omisivos, en la medida en que el sujeto activo, como deudor tributario, tendría ya la condición de garante en cuanto a la información que debe suministrar a la AT.

Finalmente, otro riesgo que se deriva de esta tesis es considerar toda omisión como manifestación del elemento externo ocultación, elemento este último que se exige para que la omisión pueda ser penalmente relevante⁵⁰⁶. Así, cada uno de tales elementos se

⁵⁰⁵ Así, la STS 20/01/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater. Adicionalmente, la SAP de Zaragoza de 05/09/2007, ponente Rubén Blasco Obede y en la SAP de Jaén de 10/07/2006, ponente María Elena Arias-Salgado Robsy.

⁵⁰⁶ Así, la STS 25/11/2005, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca y la SAP de Santiago de Compostela de 26/03/2007, ponente Ángel Manuel Pantín Reigada. Esta forma de acreditar la relevancia de la omisión, como equivalente directamente al acto de ocultación y con ello como relevante penalmente, se ve

terminarían probando mutuamente. En este caso la omisión sería prueba de la ocultación y viceversa. En definitiva, la inicial exigencia de que a la omisión la acompañe algún elemento adicional a fin de que sea penalmente relevante podría conducir en la práctica a que tal exigencia no tuviera un papel limitador en los casos de imputación por omisión, ya que algunas de tales exigencias o se deducen precisamente de la omisión del sujeto activo (claramente se dice en relación con el ánimo defraudatorio o con la ocultación) o de entrada se asume que el sujeto activo es garante y, en tal condición, la simple omisión ya lo hará responsable penalmente del delito de defraudación tributaria en los mismos términos que si realizara algún tipo de comportamiento activo.

3º. Tercera sub-línea: Omisión de deberes tributarios más elementos objetivos y subjetivos.

La tercera sub-línea defiende que el nivel de peligro desaprobado radica en la realización de un comportamiento en el que deben concurrir elementos subjetivos y objetivos, siendo la postura más restrictiva en términos de relevancia penal de la omisión⁵⁰⁷. Esta sub-línea representa la posición minoritaria dentro de la **Línea jurisprudencial de la insuficiencia de la omisión**.

El primer pronunciamiento se encuentra en la SAP de Ceuta 14/06/2006, ponente Fernando Tesón Martín.

“En nuestro caso, tal como sostiene el Sr. Abogado del Estado, no solo se ha eludido el pago, sino que, de las cuatro declaraciones trimestrales concretas que el recurrente estaba obligado a realizar, la primera fue llevada a efecto falseando los datos, y consignando en ella una cuota cero, a sabiendas de que existía una deuda concreta, para seguidamente omitir la realización de las tres restantes. De lo anterior se desprende con claridad, aparte de la intención, la suficiencia defraudatoria de este conjunto de acciones y omisiones; es decir, la declaración inveraz del contribuyente, alterando, simulando o falseando -en todo o en parte- los datos con relevancia tributaria solicitados en cada caso por la Hacienda Pública, según los modelos reglamentariamente aprobados, tal como ha ocurrido aquí en la primera declaración trimestral, para después ocultar las siguientes, incorporan un elemento tendencial, que neutraliza la tesis de la defensa en el sentido de que ya se efectuó la declaración con las indicaciones en las escrituras de transmisión, toda vez que, tal como señala la Sra. Juez “a quo”, en ningún caso puede afirmarse que, como consecuencia de aquellas referencias, la Administración tuviera perfecta constancia de los datos necesarios para exigir el pago del impuesto, habiendo sido precisa una compleja actividad investigadora para tener una información completa de las cuotas adeudadas”. FD 2.

también en la doctrina: MORILLAS FERNÁNDEZ. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Segunda época*. 2006. p. 33.

⁵⁰⁷ Es evidente que cuantos más requisitos típicos estén previstos en la ley, mayor dificultad habrá en que se pueda proferir un juicio positivo de tipicidad. Por ello, la exigencia de elementos objetivos y subjetivos en el injusto hace de esta sub-línea la más restrictiva entre las que se han mencionado hasta el momento.

Esta sub-línea es posteriormente defendida, en términos más claros, por de la SAP de Madrid, de 09/10/2007, ponente Pedro Javier Rodríguez González-Palacio.

“Así, la defraudación como conducta descrita en el tipo, exige un concepto unitario de la infracción examinada, que comprenda la faceta objetiva consistente en la idoneidad intrínseca del comportamiento malicioso para producir un perjuicio material, y también la faceta subjetiva, que radica en la intención de recurrir al medio engañoso con la finalidad de causar es perjuicio y lesionar el interés jurídicamente protegido. Tiene que haber, por tanto, voluntad de engañar, exteriorizada a través de maniobras idóneas que impliquen una conducta mendaz”. FD 6.

Finalmente, la exigencia de elementos objetivos (acto de ocultación) y subjetivos (ánimo de defraudar), tiene reflejo reciente con la SAP de Madrid 29/01/2010, ponente Adoración María Riera Ocariz⁵⁰⁸ y la STS de 17/03/2011, ponente Diego Antonio Ramos Gancedo. En esta sentencia, que parte de hechos probados que dan cuenta de la omisión de presentación de la declaración del IS, se puede leer lo siguiente:

“Antes de entrar en el examen de la cuestión suscitada en el motivo conviene subrayar que la doctrina de esta Sala ha reiterado de que el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido (véase, entre otras, STS 28-11-2003). En ese mismo sentido se pronuncia la STS 3-10-2003, en la que después de decir que ‘debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado’, recuerda que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse **también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible**. En ambos casos, cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, **constituye una conducta defraudatoria** en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de **ocultación de la realidad** en que el deber se basa o se origina (STS 801/2008, de 26 de noviembre). Situación paladinamente aplicable al caso examinado”. (FD 5).

⁵⁰⁸ “Así lo viene entendiendo la Sala 2ª del TS en STS como las de 3-10-2003, 28-11-2003, 20-6-2006 o 26-11-2008, en las que se afirma el carácter específicamente doloso de este delito; el dolo consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales, es decir, de las circunstancias que generan la obligación de tributar, y que la jurisprudencia ha concretado en la exigencia de que la concurrencia del elemento subjetivo requiere que el autor haya obrado con ‘ánimo defraudatorio’, esto es, en la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber. El mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido”. FD 5.

Sub-línea jurisprudencial de la omisión de deberes tributarios más elementos objetivos y subjetivos.

SAP de Ceuta 14/06/2006, ponente Fernando Tesón Martín.

SAP de Madrid 09/10/2007, ponente, Pedro Javier Rodríguez González-Palacio.

SAP de Madrid 29/01/2010, ponente Adoración María Riera Ocariz.

STS 17/03/2011, ponente Diego Antonio Ramos Gancedo.

Para terminar, la **Línea jurisprudencial de la insuficiencia de la omisión** deja una sensación, cuando menos, agri dulce. Si bien de entrada propone la tesis de que las simples omisiones de deberes tributarios no pueden dar lugar a la equivalencia estructural con la imputación por acción, reduciendo en consecuencia el ámbito típico del delito, lo que se cree correcto, luego se ve que en la práctica tales exigencias pueden no llevar a cabo un papel realmente limitador, en la medida en que las mismas exigencias que hacen relevante la omisión, o bien se infieren por razón de la omisión misma, o vendrían a ser consustanciales al delito. Esta situación puede provocar que esta línea jurisprudencial pueda generar, en términos prácticos, resultados poco alejados a la línea jurisprudencial antagónica, de la cual nos ocupamos a continuación. Si nos atenemos a la última de las sub-líneas mencionadas, la cual en principio no pudiera ser objeto de la antes mencionada crítica, vemos que representa una posición claramente minoritaria y, por ello, que escaso papel representa actualmente en aras de limitar el alcance del nivel de riesgo relevante en la aplicación del delito de defraudación tributaria.

C) Línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión.

La **Línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión** acepta que las omisiones de deberes tributarios, sin necesidad de elemento de carácter objetivo externo o subjetivo interno, puede ser suficiente para que se configure el comportamiento penalmente relevante en el delito de defraudación tributaria. Esta línea jurisprudencial, a diferencia de la postura antagónica, no se divide en diversas sub-líneas.

El origen de esta línea jurisprudencial, o la sentencia fundadora de línea, puede ubicarse en la STS 29/06/1985, ponente José Augusto de Vega Ruiz. En ésta se enfrenta por primera vez el problema de la omisión en el cumplimiento de deberes tributarios como comportamiento susceptible de ser incluido en el tipo penal del delito de defraudación tributaria, pues los hechos probados dan cuenta de una omisión en la presentación de la declaración tributaria⁵⁰⁹. El marco jurídico en el que se desarrolla el debate es el art. 319 CP,

⁵⁰⁹ Se lee en los hechos probados: “RESULTANDO que el fundamento de hecho de la sentencia recurrida, dice así. -Primer Resultando.-Probado y así se declara que el procesado Rogelio nacido el 17 de octubre de 1930, de ignorada conducta y sin antecedentes penales, en su calidad de Presidente del Consejo de Administración de la Empresa “Montajes del Noroeste, S. A.» calidad que viene ostentando desde el 25 de julio de 1978, siendo el domicilio social de dicha entidad en la calle José Antonio Porfirio de Rivera n.2 de la ciudad del Ferrol, incumpliendo las obligaciones fiscales que le incumbían, concernientes al impuesto sobre

modificado por la Ley 50/1977 LMURF. De conformidad con las premisas fácticas y jurídicas, el TS afirma la relevancia penal de la omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios, sin que para ello sea necesario que se presenten elementos adicionales, como quiera que a lo único que hace referencia la sentencia, además de dicho incumplimiento, es a la necesaria presencia del dolo.

“b) la esencia del fraude castigado consiste, lisa y llanamente, en la no percepción de ingresos fiscales a los que las Haciendas respectivas tienen derecho, puro delito de omisión que sin embargo ha de trascender de la simple pasividad, en tanto que la ausencia de la declaración fiscal, tal aquí acaece, devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozca y sepan de su obligación con el erario público a modo de punible comportamiento socio-económico que también supone burlesca infracción de compromisos cívicos y sociales y que acaba desembocando en un típico delito de tendencia eminentemente dolosa”. Considerando segundo.

Las consideraciones precedentes son poco después asumidas por la STS 02/03/1988, ponente José Hermenegildo Moyna Menguez. Esta sentencia, como se ha visto hasta el momento, ha sido utilizada para justificar algunas de las posturas o líneas jurisprudenciales analizadas. En el caso de la **Línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión**, ha sido utilizada por la jurisprudencia posterior para consolidar esta interpretación del injusto del delito de defraudación tributaria. El aspecto central que ha permitido ubicar este fallo dentro de esta línea es el siguiente:

“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; aunque de algunas y recientes resoluciones de esta Sala pudiera inferirse que la defraudación corresponde a la ocultación o desfiguración de las bases tributarias, queda claro el comportamiento omisivo como forma de comisión en la sentencia de 29 de junio de 1985, al expresar que «la ausencia de la declaración fiscal devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público», y es patente -añadimos- que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse causalmente el error, es decir, la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del mismo”. FD 3.

Rendimiento del Trabajo Personal se abstuvo en enero de 1979 de efectuar la declaración-liquidación anual con relación al año 1978, que debía haber realizado y presentado como sustituto legal e imperativo de sus operaciones afectadas por el referido impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal, eludiendo igualmente las liquidaciones trimestrales de dicho impuesto”.

Como se desprende de lo anterior, el debate jurisprudencial para el momento en que se profiere este fallo ya había advertido las dificultades para justificar la relevancia penal de la omisión de los deberes tributarios. En este orden, menciona el fallo las tesis contrapuestas en este debate y que han girado fundamentalmente en exigir “la presencia de ocultación o desfiguración de las bases tributarias” por una parte, y la de otorgar relevancia penal a la omisión sin necesidad de que se presente requerimiento adicional alguno por otra. En este orden, y siguiendo muy de cerca la STS 29/06/1985, el TS se decanta por conceder relevancia penal a la omisión de los deberes tributarios sin que se requiera de elemento alguno salvo, como ya se advirtiera para el caso de la 29/06/1985, del dolo. La presente línea jurisprudencial es posteriormente asumida por la STS 27/12/1990, ponente Enrique Ruíz Vadillo, cuyos hechos probados dan cuenta de una omisión en la declaración del IRPF.

“En conclusión, el tema ha sido objeto de pronunciamientos por esta Sala en sentido positivo, así, entre otras, las sentencias de 2 de marzo de 1988 y 26 de noviembre de 1990. La elusión del pago de impuestos, una de las formas alternativamente contempladas en la descripción normativa, puede consignarse declarando mal, de manera consciente, o no declarando, si en la no declaración concurre el elemento culpabilístico, indispensable, como corresponde a un Derecho penal basado en la culpabilidad, de tal manera que la misma pena ha de tener como límite la culpabilidad del sujeto. El delito fiscal o contra la Hacienda Pública puede ser, pues, cometido bien por completa omisión de la declaración de la renta, sin exteriorizar ningún ingreso, como por comisión, consistente en declarar menos de lo debido, de tal forma que, siendo las dos actitudes rechazables, es la primera, como se ha anticipado, la que supone un mayor grado de reprochabilidad penal, ya que representa un máximo (no decir nada y por tanto defraudar todo) frente a una declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada” FD 3.

Es de resaltar que este fallo se profiere teniendo en consideración tanto el tenor del art. 319 como el art. 349 de la LO 2/1985. Así las cosas, más allá de ciertas diferencias en cuanto a la redacción de los tipos en los mencionados artículos, se desprende de la sentencia que esta tesis no parece modificarse en función del cambio legislativo llevado a través de la LO 2/1985. Es más, se afirma en la sentencia que la modificación legislativa que se introdujo a través de la LO 2/1985 vendría a apoyar aún más esta línea jurisprudencial, al derogarse las presunciones de ánimo defraudatorio que establecía el art. 319, consistentes en “falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad” y “negativa obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria”. Sin la referencia al ánimo defraudatorio y vigentes aún las expresiones “defraudare” y “elusión” (art. 319) o “defraudare” “eludiendo” (art. 349), disminuye cualquier impedimento legal para confirmar esta línea jurisprudencial.

“Ni el viejo artículo 319 ni el actual 349 contienen limitación expresa alguna respecto de los medios comisivos más allá de los que por lógica derivan del carácter esencialmente defraudatorio de la conducta respecto de sus modalidades típicas. Por ello se entiende, en general, que ha quedado abierto el elenco de posibles medios comisivos para la realización de los delitos fiscales o contra la Hacienda Pública. Por consiguiente, tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta, si en ella se falsean los correspondientes datos, si hay, ello es obvio, propósito defraudador. También el silencio es capaz de generar este delito, incluso éste puede ser (es, sin duda) una forma de realización más importante

cuantitativamente, y cualitativamente en su expresión y en el resultado (V. sentencia de 2 de marzo de 1988”. FD 3.

Si bien se reconocía por la jurisprudencia que la redacción típica introducida por la LO 2/1985 no impedía ni modificaba la apreciación de la omisión como comportamiento penalmente relevante, algo diferente sucede con la modificación legislativa de la LO 6/1995. En ésta, al señalarse expresamente la posibilidad de comisión activa y omisiva, y teniendo presente que parte de la jurisprudencia venía defendiendo la tesis de la “infracción de deber” o la interpretación del delito de defraudación tributaria a partir del incumplimiento de deberes tributarios, lo que se genera es el problema de identificar cuáles son los supuestos activos. En otras palabras, dicha modificación legislativa no da solución a la omisión, problema que la jurisprudencia a su manera ya tenía resuelto. El problema es ahora la acción como verbo rector en el delito de defraudación tributaria. Si el delito, para buena parte de la jurisprudencia era un delito omisivo, ¿cómo puede realizarse por acción la defraudación tributaria? El problema que se refiere es reconocido por la jurisprudencia posterior a la LO 6/1995, como se ve en la STS 28/10/1997, ponente José Augusto de Vega Ruíz.

“Muchos son los problemas que plantea el nuevo texto legal, especialmente por introducir ‘la acción’ como forma de eludir el pago de tributos. Mas, cualquiera que sea el contenido que se quiera atribuir ‘a la acción de no pagar’, lo único cierto es que la defraudación fiscal consiste en no pagar los tributos a los que se está obligado, y que la infracción es también un delito de omisión. En el caso del delito fiscal la omisión o el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad, es decir a la defraudación, es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público. (...) 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”. FD 39.

Sin perjuicio de que la acción pase a ser un problema en la interpretación del tipo en consideración a la nueva redacción introducida por la LO 6/1995, se sigue reconociendo la omisión como forma de realización del injusto penal sin que para ello sea necesario nada adicional, como se evidencia en la sentencia previamente mencionada.

“El delito no se consuma por no pagar o quizás tampoco por no declarar, porque la omisión de satisfacer la deuda fiscal sólo será típica si el omitente no ha reconocido la misma aunque ciertamente la no presentación de la declaración puede equivaler a un no reconocimiento de la deuda tributaria. El que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, comete únicamente una infracción administrativa del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria, como tampoco incurre en tal infracción el que, en supuesto más extraño, paga omitiendo declarar”. FD 39

La exigencia del reconocimiento de la deuda, como otros supuestos límites a la imputación de la omisión en este delito, no pasa de ser precisamente eso, un supuesto límite. Esto, como quiera que verificada la omisión se da por entendida la falta de reconocimiento de la

deuda, más aún como quiera que la forma de proceder a tal reconocimiento es, precisamente, presentar la declaración tributaria. Así las cosas, la línea jurisprudencial que se comenta continúa vigente, como se evidencia a través de esta sentencia, sin que para ello sea obstáculo la modificación legislativa realizada en el año de 1995 a través de la LO 6/1995.

Esta línea jurisprudencial se pone de presente en muchas ocasiones cuando se discute la posible prescripción del delito de defraudación tributaria. Sobre la base de este debate, por razón de la diferencia del término de prescripción del delito y de la deuda tributaria, se sostenía que el delito se consumaba al omitir el cumplimiento de los deberes tributarios dentro del período para efectuar la correspondiente declaración. Así las cosas, vencido dicho período sin presentar la correspondiente declaración se consideraba cometido el delito. Esto se encuentra en la STS 26/07/1999, ponente Joaquín Delgado García.

“También le asiste la razón en cuanto al criterio que ha de aplicarse para la determinación del día en que se cometió la infracción punible, que en ambos códigos (arts. 114 y 132.1, respectivamente) es el que sirve para determinar el comienzo del plazo de prescripción: nos encontramos ante un delito de omisión que se caracteriza porque hay un plazo reglamentariamente fijado para el cumplimiento del deber cuyo desconocimiento determina la existencia de la infracción penal, concretamente el que termina el 20 de junio del año siguiente a aquel en que se devengaron los ingresos que han de declararse para tributar anualmente por el IRPF. El transcurso de este plazo sin realizar la declaración obligada, si concurren los demás requisitos exigidos en la norma penal, determina la consumación de la infracción punible y abre el periodo de prescripción (sentencia de 20-5-96 de esta Sala). Es decir, a partir del 20 de junio del año siguiente al del devengo de los ingresos cuya declaración se omitió ha de comenzar a contarse el mencionado plazo de cinco años”. FD 2. “Desde luego, vale lo dicho respecto del momento de consumación del delito que es el que ha de tenerse en cuenta para la iniciación del plazo de prescripción: se trata de un delito de omisión por incumplimiento del deber de declarar unos determinados ingresos en relación con el IRPF, delito que ha de entenderse cometido en la fecha en que transcurrió el plazo ordenado reglamentariamente para hacer la correspondiente declaración anual, en este caso, la del 20 de junio de 1.991. A los cinco años de tal fecha (plazo de prescripción), el 20 de junio de 1.996, Arturo ya había declarado como imputado en el presente procedimiento penal, diligencia que había tenido lugar en el Juzgado de Instrucción nº 26 de Barcelona el 25 de marzo de 1.996 (folios 738 y ss.)”. FD 3.

Esta tesis ha tenido reflejo en la jurisprudencia dictada por las AAPP. Este es el caso de la SAP de Pontevedra de 17/12/2001, ponente José Luis Albes López, en la cual se confirma la condena por delito fiscal a quien no ha declarado y pagado el impuesto de IVA correspondiente a la venta de un inmueble.

“De otro lado el tipo sanciona la defraudación a la Hacienda en alguno de los modos que el precepto señala, entre ellos el "eludir" el pago del impuesto; es evidente el dolo, pues la esencia del castigo consiste, lisa y llanamente, en la no percepción de ingresos fiscales a las que la Hacienda tiene derecho, puro delito de omisión, que sin embargo ha de trascender de la simple pasividad como enseña la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1988. Patente resulta ello del hecho de que el acusado recibe el pagaré precisamente para pago del IVA; y no lo hace”. FD 3.

Sin perjuicio de la mención que se hace a que la simple pasividad no puede dar lugar al delito, la sentencia se centra en dar relevancia a unos hechos en los que el comportamiento del sujeto se concreta en la no declaración y pago del IVA que recibió como producto de la venta de un inmueble propiedad de una persona jurídica de la cual era administrador, sin que pueda observarse nada adicional a tal omisión que justifique el fallo condenatorio que se confirma en la AP. Es relevante que esta sentencia, como es común en las posturas que se pueden inscribir en la **Línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión** y, vinculado con ello, en la tesis que defiende que la naturaleza del delito de defraudación tributaria consiste en la infracción de un deber, el que se realice especial énfasis en el verbo “eludir” como aspecto central en la interpretación del tipo en desmedro del verbo “defraudar”⁵¹⁰.

Otro ejemplo, proveniente de la jurisprudencia menor, es la SAP Barcelona 25/07/2002, ponente José Carlos Iglesias Martín. En relación con esta sentencia, podría sostenerse que más que un simple fenómeno de omisión de deberes tributarios estamos ante un caso claro de ocultación de hechos tributariamente relevantes. De hecho en el fallo, además de hablarse de una omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios se habla también de un fenómeno de ocultación. Sin embargo, vemos que el tenor de la sentencia se plantea como supuesto de hecho enjuiciable la omisión de declaración. Es decir, sin perjuicio de que se reconozca también la relevancia de supuestos de ocultación, es posible que admitir que en el fallo se le otorgue relevancia a la omisión de deberes tributarios.

“De lo precedentemente expuesto se sigue que en el caso de autos el hecho justiciable consistirá en la defraudación a la Hacienda Pública como consecuencia de no haberse declarado en el Impuesto Extraordinario sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto de Sociedades (según los casos) los incrementos de patrimonio derivados de las inversiones en los fondos durante el periodo 1 de Enero de 1988 a 31 de Diciembre de 1988 y los producidos por los reembolsos operados en dicho espacio temporal, con la precisión de que en relación con el último impuesto detallado, el planteamiento del Abogado del Estado parte de que el saldo existente en las cuentas Multidinero y Multivalor a 31 de Diciembre de 1987 que continuase existiendo a 1 de Enero de 1988, constituía incremento patrimonial imputable al ejercicio fiscal de 1988 por mor de las características propias del citado tributo. Fijado el hecho justiciable, con carácter previo al análisis concreto de cada una de las imputaciones efectuadas por las partes acusadoras, se hace necesario efectuar una serie de precisiones o consideraciones de carácter general”. FD 2. “El aspecto nuclear del tipo en el que las acusaciones postulan que se subsuma la conducta de los acusados lo constituye, evidentemente, la defraudación a la Hacienda Pública, defraudación que tanto puede producirse a través de una conducta activa, como por omisión, sin necesidad de que medie artificio o mecanismo engañoso alguno, siendo reiteradas las sentencias de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo (por todas la de 27 de Diciembre de 1990) en las que se sienta la doctrina de que tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta falseando

⁵¹⁰ Doctrinariamente esto es también parece claro: “La solución jurisprudencial tenía un apoyo indudable en la ley misma. El texto legal decía claramente que la defraudación consistía en «eludir el pago» y el verbo eludir tiene –en este marco– un evidente significado omisivo”. BACIGALUPO. “El nuevo delito fiscal”. *Actualidad penal*. Num. 45, 4-10. 1995. p. 883.

datos si hay, obviamente, propósito defraudador; el silencio es capaz de generar el delito que se analiza, pudiendo llegar a ser una forma de realización más importante cuantitativa y cualitativamente en su expresión y en el resultado, imponiéndose al ciudadano en el *art. 31 de la CE* el deber jurídico de declarar, obligación recogida asimismo en el *art. 35 de la Ley General Tributaria* y que se concreta en cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades en las leyes reguladoras de los mismos, normas todas ellas que integraban el anterior *art. 349 del C. Penal*, hoy *art. 305 del vigente Código sustantivo*, al tratarse de una norma penal en blanco que precisará del complemento de la ley fiscal que establezca el tributo, pues ella será la que defina el hecho imponible y la obligación tributaria que de él emerge. En conclusión -sostiene el Alto Tribunal- la elusión del pago de un impuesto, como una de las formas alternativas contempladas en la descripción normativa, puede materializarse tanto declarando mal, de manera consciente, como no declarando, si en la omisión concurre el elemento culpabilístico indispensable en un Derecho Penal basado en la culpabilidad. Parece obvio y de elemental justicia que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto “totalmente”, no debe ser de mejor condición que quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar “menos de lo debido”. Junto a la vertiente objetiva del tipo habrá de concurrir necesariamente el dolo como elemento subjetivo del tipo que requerirá conocimiento y aceptación del significado de la acción u omisión y de sus resultados, lo que determinará, cuando se trate de delito de defraudación tributaria cometido por omisión, que lo relevante sea que el sujeto conozca sus deberes tributarios y omita su cumplimiento, provocando así con su conducta un resultado lesivo conocido y voluntariamente aceptado”. FD 7.

Una sentencia que reúne los aspectos más relevantes de esta línea jurisprudencial, es la SAP de Girona de 31/01/2003, ponente Fátima Ramírez Souto. Allí puede leerse claramente la vinculación entre las tesis de la omisión de deberes tributarios como comportamiento relevante, la idea del delito de defraudación tributaria como de infracción de deber y el apoyo que a tales posturas se hace recurriendo a la expresión típica “eludir”.

“En efecto, como indica la STS de 6 de noviembre de 2002, 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, de forma que, 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 en los supuestos de autoliquidación, como el que nos encontramos, siendo, en consecuencia, el “dies a quo” o momento en el que se inicia la prescripción aquel en que concluye el periodo voluntario de declaración, pronunciándose en igual sentido la STS de 26 de julio de 1999”. FD 1.

La línea jurisprudencial que se comenta está presente en recientes sentencias del TS. Ejemplo de ello, no obstante se dirige a interpretar el art. 307 CP, es la STS 19/05/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater. Teniendo en cuenta la clara similitud entre los tipos penales consagrados en los arts. 305 y 307 CP, las consideraciones efectuadas en esta sentencia pueden ser tenidas en cuenta en la interpretación del injusto del delito de defraudación tributaria.

“Es, sin embargo, evidente, que cuando la ley define la conducta típica hace referencia tanto a la acción como a la omisión. Por lo tanto, esta equivalencia de ambas formas de la conducta demuestra que la simple omisión es suficiente, pues si se exigiera que la omisión fuese acompañada de una “maniobra de elusión o defraudación”, que sólo puede ser, por definición, activa, la referencia a la omisión sería

superflua. Por otra parte, es preciso tener en cuenta que el delito del art. 307 CP. consiste en la infracción de un deber que incumbe al agente de la retención y que tal infracción se configura mediante la retención indebida de sumas que debería haber ingresado”. FD 4.

Finalmente, el más reciente ejemplo de esta línea jurisprudencial está en la SAP Zaragoza 29/02/2008, ponente Sara Arriero Espes. En este fallo se condena solamente por la omisión de declaración y liquidación del impuesto de IRPF. Los hechos tiene origen en la falta de justificación de ingresos patrimoniales en cuentas bancarias del imputado ante la AT, lo cual, unido a la falta de declaración y liquidación de tales sumas (las que se entienden jurisprudencialmente como parte integrante del patrimonio) y de su pago satisfacen las exigencias para acreditar el comportamiento penalmente relevante.

“Una consolidada doctrina jurisprudencial establece que el ánimo defraudatorio es factible por la simple omisión del sujeto tributario. El delito contra la Hacienda Pública no admite la comisión por imprudencia. El acusado, teniendo en cuenta su formación de Licenciado en Derecho (lo que consta acreditado documentalmente, bajo fé pública notarial, vid folio 349), así como por su participación en el entramado empresarial que se acredita en las actuaciones forzosamente debía conocer - lo sabe cualquier persona media - la necesidad de cumplir con las obligaciones tributarias, en cuanto a la declaración del I.R.P.F. Acreditado en el caso por el Informe Pericial la existencia de los incrementos de patrimonio no justificados y la omisión de la declaración a Hacienda se acredita la existencia de dolo, máxime teniendo en cuenta que la actuación del acusado no tuvo lugar de forma aislada, sino durante un dilatado período de tiempo (dos ejercicios fiscales)”. FD 2.

Uno de los aspectos criticables que puede desprenderse de esta tesis consiste en sobrevalorar el término “elusión” despreciando o minimizando en consecuencia el sentido que pueda otorgarse al término “defraude”. En otras palabras, la interpretación pretende dotar de plena relevancia a la omisión como forma de realización del delito, la cual se satisface con el incumplimiento de deberes tributarios a partir de concluir que es precisamente dicho incumplimiento el que puede ser entendido como elusivo. Así, no parece que el término “defraude” deba tener incidencia alguna, sin perjuicio de que el tipo diga que la elusión debe ser realizada, precisamente, defraudando a la Hacienda pública. En síntesis, creemos que una interpretación en este sentido no es consecuente con los términos del tipo, que expresamente parte de conectar elusión y defraude, de forma tal que la síntesis en cuanto concreción del comportamiento penalmente relevante no puede derivarse de la interpretación de uno solo de los términos previstos en el artículo 305 del CP. Adicionalmente, una respuesta frente a este tipo de problemas no debe derivarse única y exclusivamente a partir de una interpretación de los elementos del tipo. Debe estar condicionada, como ya se ha dicho, en virtud del injusto material del delito. A su vez, el injusto material ha de responder a las necesidades de prevención que caractericen cada sector de la criminalidad. De esta manera se requiere un análisis del delito que concentre tanto elementos de análisis dogmático como también de análisis empírico. En este orden, se ve que las modalidades activas y los supuestos de incumplimiento de los deberes tributarios plantean, más allá de diferencias que pueden ser simplemente dogmáticas,

divergencias en cuanto al daño social que producen. Es por ello que la respuesta habría de modularse en función de dicho daño. Por esto, una respuesta unívoca, ante situaciones que empírica y dogmáticamente parecen diferentes, no es plenamente satisfactoria.

Vinculado con lo anterior, y aunque se reconoce que las exposiciones de motivos no tienen fuerza vinculante⁵¹¹, no deja de estar presente una latente contradicción entre la **Línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión** y el propósito político-criminal del legislador en materia de delito de defraudación tributaria, concretado en una de las relevantes modificaciones legislativas en este ámbito, al manifestar que el simple impago no pretende ser sancionado en el delito de defraudación tributaria⁵¹².

Línea jurisprudencial de la suficiencia de la omisión.
--

STS 29/06/1985, ponente Jose Augusto de Vega Ruíz.
--

STS 02/03/1988, ponente Jose Hermenegildo Moyna Menguez.
--

STS 27/12/1990, ponente Enrique Ruíz Vadillo.

STS 28/10/1997, ponente José Augusto de Vega Ruíz.
--

STS 26/07/1999, ponente Joaquín Delgado García.

SAP de Pontevedra 17/12/2001, ponente José Luis Albes López.
--

SAP de Barcelona. 25/07/2002, ponente José Carlos Iglesias Martín.
--

SAP de Girona. 31/01/2003, ponente Fátima Ramírez Souto.
--

STS 19/05/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater.

SAP Zaragoza 29/02/2008, ponente Sara Arriero Espes.
--

D) Los problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria.

Otro problema en materia de injusto objetivo tiene que ver con la forma como se resuelven los problemas relacionados con la autoría y la participación en el delito de defraudación tributaria. El debate sobre quién responde como autor o como partícipe tiene profundas implicaciones prácticas, si consideramos que la inmensa mayoría de los procesos que se tramitan por defraudación tributaria presentan la participación de múltiples personas diferentes al deudor tributario. Bien porque la defraudación se realiza con la asesoría o ayuda de terceras personas diferentes al deudor tributario, bien porque la defraudación se realice utilizando terceras personas (naturales o jurídicas).

⁵¹¹ En este sentido, como se desprende de la jurisprudencia constitucional. Así, la STC 12/11/1981, ponente Díez de Velasco, FJ 7. También la STC 04/10/1990, ponente Leguina Villa, FJ 2, la STS 19/12/1996, ponente Cruz Villalón, FD 15, la STS 23/07/1998, ponente Viver Pi-Sunyer, FD 4. Finalmente, la STS 17/06/1999 ponente García Manzano, FD 2. Sobre este punto, SILVA SÁNCHEZ/ORTIZ DE URBINA GIMENO. “El art. 31.2 del Código penal. ¿Responsabilidad penal de las personas jurídicas o mero aseguramiento del pago de la pena de multa?”. *InDret*. 2006. p. 8.

⁵¹² Exposición de Motivos a la LO 2 de 1985 (BOE 30 de abril de 1985, número 103, página 11985). “La primera, que es la del artículo 349 del Código Penal (RCL 1973\2255 y NDL 18260) quiere avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago”.

La jurisprudencia considera mayoritariamente que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio⁵¹³. En consecuencia, vemos que en esta ocasión hay una línea jurisprudencial claramente consolidada que se denominará **Línea jurisprudencial del delito especial propio**. Esta arraigada posición, sin embargo, puede dividirse en dos sub-líneas de las que pueden extraerse importantes consecuencias. Una, **La sub-línea de los delitos especiales de dominio** y **La sub-línea de los delitos especiales consistentes en la infracción de un deber**.

a) Línea jurisprudencial del delito especial propio.

Como se viene de indicar, la postura unánime en materia de autoría y participación consiste en calificar al delito de defraudación tributaria como un delito especial propio, pudiendo ser autor quien tenga la condición de deudor tributario. Quien no sea deudor tributario no podrá ser autor del delito de defraudación tributaria y su participación sólo podrá ser valorada en términos de cualquiera de las diferentes modalidades de participación. Ejemplos de esta postura los podemos encontrar en muchas sentencias, de las que con una pretensión meramente ejemplificativa mencionamos la SAP de Burgos 27/02/2007, ponente Luis Antonio Carballera Simón, que plantea claramente la tesis del delito especial haciendo eco, a su vez, de las sentencias del TS.

“El delito fiscal es un delito que únicamente puede cometer la persona obligada al pago del tributo correspondiente, sin perjuicio de que otros sujetos diferentes pudieran responder en calidad de inductores, cooperadores necesarios o cómplices. Cuando el obligado al pago del tributo lo es una persona jurídica, como a la persona jurídica en nuestro derecho no cabe exigir responsabilidad penal, el artículo 31 nos dice que en tales casos de delitos especiales en que esa condición particular del sujeto activo se encuentra en una persona jurídica, la responsabilidad penal habrá de recaer en el que hubiera actuado como directivo u órgano de tal persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma (STS 1027/03, 14-7; 83/05, 2-3 , 27/03, 14-7; 83/05, 2-3”. FD 3.

La jurisprudencia del TS también es unánime en considerar al delito fiscal como un delito especial. Así, la STS 15/12/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater.

“De acuerdo con lo anteriormente expuesto, el Tribunal a quo deberá establecer en los Fundamentos jurídicos: a) los fundamentos de la prueba de los aspectos constitutivos del hecho imponible, es decir, de la cantidad concreta de cada uno de los excesos de producción de azúcar por encima de las cuotas autorizadas en cada ejercicio; b) la subsunción del hecho probado bajo el tipo penal del art. 305 CP y c) los fundamentos de la autoría de los acusados, teniendo en cuenta que el delito fiscal no es un delito de propia mano, como se dice en la sentencia de instancia, sino un delito especial, pues sólo el sujeto fiscalmente responsable puede ser autor del mismo, y, si es el caso, el representante que haya realizado la acción en nombre del obligado”. FD único.

⁵¹³ Así lo corroboran MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 71 y también SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 53 y 54.

Recientemente este acuerdo es confirmado por la SAP de Barcelona 9/02/2009, ponente Ana Ingelmo Fernández, FD 2 y la SAP de Madrid 22/07/2011, ponente Alberto Molinari López-Recuero, FD 2. Sobre este acuerdo, una de las sub-líneas exige algo más que la condición de deudor. A esta sub-línea la llamaremos la **Línea jurisprudencial de los delitos especiales de dominio**⁵¹⁴. En sentido contrario, la otra sub-línea no parece exigir nada adicional a la condición de obligado tributario, al punto que tal condición de deudor tributario determina en el sujeto una “posición de garante” de cuanto ocurra en relación con el cumplimiento de los deberes tributarios. Es decir, vendría a plantearse que la condición de obligado tributario es suficiente para imputar responsabilidad penal. Esta línea será llamada **Línea de los delitos especiales consistentes en la infracción de un deber**.

1º. Sub-línea jurisprudencial de los delitos especiales de dominio.

Esta orientación jurisprudencial considera que la condición de obligado tributario, o de actuar en virtud de cualquiera de las modalidades previstas por el actual art. 31 CP, sería condición necesaria pero no suficiente para un juicio de imputación de responsabilidad penal. Se exige un “dominio” fáctico o social que permita imputar el resultado lesivo contra la Hacienda pública. Incluso, en algunas sentencias el dominio pasa a ser elemento prioritario en función del cual se imputa la responsabilidad penal en calidad de autor, lo cual lleva a cierta contradicción con la premisa básica de la que se parte, cual es el delito de defraudación tributaria como delito especial propio.

Un primer ejemplo de esta sub-línea es la STS 08/07/1991, ponente Luis Román Puerta Luis. En ésta se sostiene que la imputación de responsabilidad en virtud del art. 15bis, ya derogado, no opera de forma automática, por lo que se requiere de elementos adicionales. Como se desprende de esta sentencia, los elementos que se exigen son de naturaleza subjetiva, no consistiendo en la exigencia de dominio. Se plantea así una distancia en relación con la tesis de la infracción de deber y, en cierta medida, un acercamiento a la tesis que ahora se presenta.

“Al analizar el posible fundamento de este motivo, se imponen dos consideraciones previas: a) la necesidad de respetar escrupulosamente el relato fáctico de la sentencia recurrida -dado el cauce procesal elegido- (vid. artículo 884.3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), y b) la necesidad de respetar, igualmente, las exigencias del principio de culpabilidad (vid. artículo 1.2 del Código Penal), de la que

⁵¹⁴ Se sigue la denominación que plantea SILVA SÁNCHEZ entre las dos modalidades diferentes de delitos especiales. Así, una de ellas sería la de los delitos especiales de dominio o de posición y delitos especiales consistentes en la infracción de deber. Sobre esta diferenciación y su incidencia en el delito de defraudación tributaria, SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 53 a 78. El recurso a estos modelos teóricos pretende poder dar una cierta sistematicidad a la jurisprudencia, sin perder de vista que ésta no sigue el pie de la letra las consecuencias que dogmáticamente habrían de derivarse de cada una de tales tendencias.

deriva que, cuando haya de aplicarse el artículo 15 bis del Código Penal, habrá de acreditarse que la persona física que actuó como directivo u órgano o en representación legal o voluntaria de la misma, concurren los elementos propios del tipo penal de que se trate y la culpabilidad dolosa o culposa que exige el artículo 1 del propio Código Penal, sin presunción alguna, que sería contraria al artículo 24 de nuestra Constitución”. FD 6.

La STS 10/11/1993, ponente Francisco Soto Nieto recoge estas consideraciones. En este fallo se absuelve a quien, por virtud del otrora art. 15bis, debería haber sido condenado como autor. Sin embargo, a juicio del TS, no es suficiente con que se cumpla con ser administrador de la sociedad.

“El artículo 15 bis del C.P. extiende la responsabilidad penal proveniente de la comisión de un delito especial propio a los sujetos no cualificados, siempre que hayan obrado en representación de una persona jurídica que poseyera dicha cualificación. El directivo u órgano de la persona jurídica se ve obligado a responder del delito especial propio, respecto del cual la cualificación personal se halla del lado de la entidad a quien representa. Pero semejante transposición o desplazamiento de la responsabilidad penal no opera mecánicamente, sino sobre la base de que la acción del no cualificado sea adecuada, en sí misma, para infringir la norma, de cuya violación se parte para la configuración del tipo delictual especial propio. La cláusula de las actuaciones en lugar de otro, trayendo al primer plano de la responsabilidad penal al agente directivo o representante de la persona jurídica, halla su razón en la finalidad de facilitar una valoración jurídico-penal ajustada a la realidad de la propia conducta del agente. Los inconvenientes que podrían derivarse de las concepciones venidas del Derecho mercantil se salvan en el artículo 15 bis, pero sin caer en fórmulas de ficción ni dejar de atender a los factores objetivos y subjetivos que integran la conducta del declarado responsable. La sentencia recurrida abunda en razones justificativas de la exclusión de responsabilidad penal de los acusados, que mantienen toda su vigencia. Así lo destaca el M. Fiscal, aludiendo a la expresión de la sentencia en el sentido de inexistencia de datos que apoyen la tesis de que Luis Antonio conociera las referidas anomalías y las asumiere, sin que conste tampoco quién o quiénes dieron los datos o instrucciones pertinentes para la elaboración irregular de las declaraciones del Impuesto General de Tráfico de Empresas. Y respecto del otro acusado Matías, queda sin acreditar que dirigiese o conociese las declaraciones correspondientes a 1.985. No actuando ambos en ningún momento en connivencia respecto a las obligaciones fiscales de la Sociedad. Sólo resta constatar la neta separación de funciones a que se refiere el factum, encomendándose a Luis Antonio, y perdurando en ello, toda el área técnica del objeto social, quedando la parte administrativa y contable confiada a una sección específica. Definición y separación de funciones igualmente predicable de Matías”. FD 4.

Posteriormente la STS 30/04/1999, ponente Cándido Cónde-Pumpido Tourón, lleva al extremo la sub-línea en comentario, en la medida en que condena como autor a quien, habiendo sido administrador único de la sociedad y quien realiza las acciones fraudulentas en dicha condición, deja de serlo para el momento en que se comete el delito. Es decir, se absuelve en la sentencia al administrador que presenta la declaración tributaria fraudulenta, condenando al que fuera antes administrador y quien realizó y diseñó los negocios simulados que dieron lugar al delito⁵¹⁵. Así, se adopta en esta sentencia la tesis del “autor

⁵¹⁵ Como se advierte en este fallo, se acepta la responsabilidad como autor mediato del delito de defraudación tributaria de quien no es administrador social en el momento en que se presenta la declaración tributaria, pero

mediato”, pero con la particularidad de que quien se considera autor, instrumentalizando a la persona que presenta la declaración y es técnicamente hablando el *intrañeus*, no es para el momento de la presentación de la misma administrador de la sociedad.

“Conforme a lo dispuesto en el art. 28 del Código Penal, son autores tanto quienes realizan el hecho por sí solos como quienes lo realizan conjuntamente o por medio de otro que les sirve como instrumento. La deuda tributaria nace con el hecho imponible, y en ese momento el recurrente era administrador único de la sociedad, concurriendo en él las cualidades precisas para la autoría, iniciándose por el mismo los actos ejecutivos determinantes de la producción del delito, cuyo resultado viene predeterminado por éstos. El hecho de que en el momento del perfeccionamiento delictivo, fuese su hijo quien presentase la declaración tributaria de acuerdo con su reciente nombramiento como administrador de la sociedad, no afecta a la responsabilidad del acusado en concepto de autor, pues caso de ser su hijo conecedor y cooperador del fraude nos encontraríamos ante un delito realizado conjuntamente del que el recurrente es coautor, y caso de no serlo -opción que debemos acoger, conforme al principio de presunción de inocencia, al no haber sido el hijo del recurrente objeto de acusación alguna en esta causa- constituiría un simple instrumento, correspondiendo la responsabilidad en concepto de autor al acusado recurrente”. FD 3.

Otro ejemplo está en la STS 26/12/2001, ponente José Jiménez Villarejo. En esta sentencia se absuelve a quien es presidente del Consejo de administración de la sociedad, administrador y representante legal de la empresa, en cabeza de quien se radica la deuda tributaria, y se condena al vicepresidente del Consejo de administración. Esta determinación se adopta en función de que no basta la mera condición de deudor tributario, o representante de éste, sino que se hace también indispensable que se ejerzan actos efectivos de dominio. Es por ello que la condena se dirige a la persona frente a la cual se ha probado que tenía tal dominio.

“En el supuesto que ahora examinamos, el acusado Sr. Humberto era administrador de derecho y representante legal de la entidad ‘DIRECCION001’ que tendría que ser considerada autor del delito objeto de condena -puesto que suya era la obligación de tributar- si no fuese porque la responsabilidad penal en sentido estricto no puede recaer sino en una persona física, condición que obviamente sí concurre en el Sr. Humberto. Pese a ello, no se debe considerar penalmente responsable a este acusado del delito de defraudación a la Hacienda Pública porque no realizó, al tiempo en que se produjo su comisión, el primer elemento del tipo de autoría definido en el art. 31 CP; aunque formalmente fuese administrador de ‘DIRECCION001’, no actuó como tal. Si en la declaración de hechos probados de la Sentencia, a cuyos términos hemos de atenernos escrupulosamente en la resolución de un motivo de casación por corriente infracción de ley, se dice que Vicente ‘era quien decidía personalmente todo cuanto se hacía’ en la empresa, en la que ‘nadie más’ tenía ‘capacidad para tomar decisiones’ y que ‘la dirección efectiva de la empresa siempre estuvo en manos de éste’, es decir, del mencionado Vicente, difícilmente se puede sostener que haya sido declarado probada -siendo dicha declaración presupuesto indispensable de la de responsabilidad penal cuya ausencia denuncia la parte recurrente- la actuación del Sr. Humberto

que lo fue en el momento en que se realizan las maniobras defraudadoras o actos de dominio. Una conclusión contraria será posteriormente adoptada, en una situación análoga, por la STS 10/07/2006, ponente Francisco Monterde Ferrer.

como administrador de la empresa cuando tuvo lugar el impago de los impuestos a que la misma estaba obligada”. FD 2.

Recientemente esta sub-línea encuentra reflejo con la STS de 22/03/2011, ponente Andrés Martínez Arrieta, en cuyo análisis se hace mención tanto a la condición de administrador del recurrente, como de su efectiva realización de la defraudación a la Hacienda pública.

“La lectura de la sentencia es clara en la determinación de la autoría del recurrente, no por su sola condición de administrador, sino por la efectiva participación del recurrente en la realización de los hechos. En el extenso fundamento cuarto de la sentencia se explica la convicción sobre el activo papel desarrollado por el recurrente en los hechos, en primer lugar, negando que el recurrente fuera ‘hombre de paja’ del otro acusado, cuya responsabilidad ha sido declarada extinta por prescripción, y además, destacando su formación para la función de administrador y la efectiva realización de actos de administración que resulta de la documentación de los actos de la sociedad de la que el recurrente era accionista y administrador”. FD 4.

Esta tesis también se ha visto reflejada en la jurisprudencia menor, como se ve en la SAP Logroño 21/10/2005, ponente Víctor Fraile Muñoz. Basta decir, no obstante, que esta sentencia lleva al extremo la tesis según la cual el elemento de dominio debe ser fundamental en la imputación de responsabilidad penal, desconociendo el principio de accesoriedad en la participación, al condenar al cooperador en ausencia de condena al autor. Se procede a confirmar el fallo condenatorio a quien fuera asesor de la sociedad, en la medida en que fue quien llevó a cabo las labores relacionadas con el Impuesto de Sociedades y, en esta medida, con los hechos que determinaron la investigación y posterior sentencia condenatoria. Asimismo, no se condena a los socios, pues éstos delegaron en el asesor el cumplimiento de las obligaciones tributarias que, por razón de su incumplimiento, dio lugar a la investigación y posterior fallo condenatorio.

“Continua su recurso insistiendo en la imposibilidad del acusado-condenado sea condenado como cooperador necesario, puesto que no tuvo ninguna participación en la constitución de la Sociedad, ni tomo la decisión de adquirir el inmueble, ni obviamente la compraventa del mismo, concluyendo que puede entenderse que el acusado-condenado no tuvo ninguna participación en la conducta defraudatoria, y que la conducta defraudatoria también se habría producido sin su intervención. Y que en ningún caso puede hablarse de ocultación, cuando en todo momento ha colaborado con la Administración Tributaria, y toda la instrucción se ha basado en los datos declarados por la propia Sociedad. **El motivo no puede prosperar, así resulta claro y no ha sido negado por el propio acusado-condenado, su cargo de asesor de “Residencial Virgen del cortijo”, reconociendo también que el fue quien presentó el impuesto de Sociedades, con lo que resulta acreditado que fue el acusado-condenado quien elaboro el plan de imputación de los beneficios obtenidos por la venta del inmueble de la sociedad.** Siendo por otra parte clara la jurisprudencia en cuanto a la posibilidad de que el asesor sea considerado como autor del delito de defraudación tributaria, siempre y cuando su participación fuese imprescindible para la comisión del hecho, entre otras Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1999 , donde se establece que “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”. Todo lo cual

conduce a la desestimación de este motivo del recurso, siendo claro en este supuesto la participación del acusado-condenado, con sus conocimientos en la materia, en el plan ideado para realizar el (sic) Impuesto de Sociedades, sin que ninguna acogida pueda tener el criterio sostenido por el recurso de que no existe en este caso ningún tipo de operación compleja de diseño para realizar el (sic), puesto que siendo claro el tipo penal en cuanto a que se comete el que defrauda por cualquier medio o procedimiento, sin que deba exigirse ningún tipo de operación compleja. No hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva trascendencia en el resultado final de la operación planeada, que si no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del Código Penal por no ser el acusado-condenado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluíble por lo tanto en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo”. FD 4. (Negrita añadida).

Una vez reconocida la participación por parte del condenado en los hechos relacionados con el IS y que era quien había asumido la tarea de cumplimentar todos los trámites en esta materia, se desprende el aspecto más llamativo de este fallo, cual es la condena del cooperador necesario y la falta de imputación de responsabilidad al sujeto pasivo del impuesto. Es decir, en virtud de la delegación de responsabilidad se condena al cooperador en quien se delegó el cumplimiento de la obligación tributaria y no se imputa responsabilidad a quienes representan al deudor tributario. En virtud de esto, se desprende que la sola condición de obligado tributario no es suficiente para imputar responsabilidad social, menos aún en casos de delegación.

“En el último de los motivos del recurso se centra en la imposibilidad de condenarle como cooperador necesario, cuando en este caso no ha sido juzgado y condenado el representante legal del obligado tributario, por considerar que la falta de hecho típico y antijurídico del autor, determina la posibilidad de condenar al cooperador necesario. El motivo debe ser desestimado, resulta probado que en este caso, los socios de “Residencial Virgen del Rocío” delegaron todas las gestiones económicas en su asesor financiero el Sr. Jesús Carlos, quien como señalábamos en el fundamento anterior, fue quien realizó la contabilización de la compraventa del inmueble, y también la elaboración de la liquidación del impuesto de Sociedades, con lo que tuvo una participación directa y efectiva en la defraudación a la Hacienda Publica, cumpliendo con ello todos los requisitos exigidos por el Código para ser considera como un autor por cooperador necesario. En consecuencia con lo expuesto, se constata la existencia en las actuaciones de prueba suficiente y con contenido inculpatario apta para enervar el derecho a la presunción de inocencia que se invoca, procediendo en consecuencia con todo lo anterior la desestimación del recurso de apelación formulado y la confirmación de la resolución recurrida, cuyos argumentos se asumen y se completan con los aquí Expresados”. FD 5.

Otros ejemplos de esta sub-línea, están en la SAP de Zaragoza 16/11/2006, ponente Miguel Ángel López López del Hierro⁵¹⁶, lo que se acredita a través de la afirmación según

⁵¹⁶ Del año 2006 es también ilustrativa la SAP de Zaragoza 12/07/2006, ponente Miguel Ángel López López del Hierro. Este fallo confirma el dictado por el *a quo*, en el cual se absuelve a quienes, de conformidad con los hechos probados, tenían la condición de socias y administradoras. La razón que sustenta la absolución, es que no obstante la mencionada condición, eran sus cónyuges, también socios pero no administradores quienes realizaron los actos de defraudación tributaria. Se puede leer en la sentencia lo siguiente: “En efecto y de acuerdo con los razonamientos desarrollados por la Juez a quo en la sentencia ahora sometida a censura se

la cual el condenado era el administrador de hecho de la sociedad, representante de ésta y quien tenía el “dominio funcional”.

“En efecto el Juez a quo dedica gran parte de la fundamentación jurídica de la sentencia, ahora sometida a censura, a razonar los motivos que le han llevado a la condena del apelante como autor de un delito contra la Hacienda Pública al haberse demostrado a través de la abundante prueba testifical y pericial que, durante los años en que se cometieron los a la Hacienda Pública, el acusado era el administrador de hecho de la empresa y representante de la misma siendo, además, significativo (aunque no determinante) que dicha empresa se llamase Transport VB S.L., y como tal administrador era tenido por todos los compradores. Así mismo, de la pericial realizada por la AEAT, se desprende que el acusado tenía la disponibilidad sobre la cuenta abierta en la Oficina de Argentaria teniendo el dominio funcional de la sociedad y siendo apoderado de la misma desde 1996 apareciendo siempre ante los clientes como su representante y realizando durante todos estos años las funciones de administrador. En este sentido, es clara la improcedencia también de los motivos, puesto que la descripción narrativa del relato sobre el que se asienta el pronunciamiento ahora apelado es de sobra bastante e idónea para alcanzar su conclusión condenatoria al concurrir en la conducta del acusado todos los requisitos para la aplicación de tipo por el que ha sido condenado”. FD 2.

También la SAP de Santiago de Compostela 26/03/2007, ponente Ángel Manuel Pantín Reigada. En esta sentencia se desprende el argumento central de esta sub-línea, según el cual se requiere, además de ostentar alguna de las condiciones previstas en el art. 31 CP, que se realicen actos materiales de administración o se tenga algún tipo de dominio o poder de decisión.

“Los argumentos expuestos en la resolución apelada han de ser compartidos, puesto que el autor del delito es únicamente la persona obligada al pago del tributo correspondiente y cuando el obligado al pago es una persona jurídica habrá de acudirse a la norma penal que regula la responsabilidad penal de quienes actúen como órgano o directivo de tal persona jurídica (STS 14-7-2003, nº 1027/2003), por lo que de acuerdo con el *art. 31 CP*. es la actuación del recurrente como administrador de la persona jurídica obligada tributaria que defraudó a la Hacienda Pública omitiendo el pago del tributo lo que determina su responsabilidad penal y tal atribución de responsabilidad no puede ser objetiva por el mero hecho de su condición directiva, sino que “le viene atribuida por su capacidad decisoria en torno a los actos que constituyen el núcleo del tipo delictivo que se le imputa o incrimina” (STS 30/11/90)”. FD 3.

Otro es la SAP de Palma de Mallorca de 23/11/2007, ponente Carlos Alberto Izquierdo Téllez. En este fallo se absuelve en segunda instancia, revocando la condena dictada por el *a quo*, que se considera que no había ejercido efectivamente funciones de administración de la sociedad, sin perjuicio de ser formalmente administrador de derecho. En consecuencia, en el fallo se mantiene la condena a otro de los imputados que, siendo administrador de

desprende que los verdaderos artífices de la burda trama montada para la defraudación fiscal denunciada y por la que han sido castigados fueron precisamente los apelantes Jesús y Eugenio pues ellos eran los verdaderos sujetos tributarios y precisamente para eludir sus obligaciones con La Hacienda urden la trama descrita en la resolución consistente en el negocio de venta de participaciones de Alzasa Garajes S. L. usando para ello a un testafarro que se presta a tal papel a cambio de una determinada cantidad de dinero vendiendo posteriormente los inmuebles de la Sociedad al otro imputado Juan Carlos”. FD2.

hecho, efectivamente sí realizó actos de administración. En síntesis, tanto la absolución como la condena tienen como fundamento un argumento común, cual es el que la condición formal de administrador no es suficiente para imputar responsabilidad penal en virtud del artículo 31 del CP.

“Ahora bien; la Sala entiende que la condición de administrador de la entidad que ostenta José María, con ser un presupuesto para la aplicación del art. 31 CP que haría posible derivar la responsabilidad criminal correspondiente, no es sin embargo suficiente para afirmarla. Del conjunto probatorio, en particular de la declaración de su hermano Armando, reconociendo ser él el único y verdadero gestor de la empresa y excluyendo por completo de su llevanza a José María, resulta razonable derivar la conclusión absolutoria que propone la representación recurrente, ya que los datos tenidos en cuenta en la sentencia para realizar el juicio de inferencia y concluir su participación delictiva no son unívocos. Así, la firma de las cuentas es un acto legalmente obligado para el administrador de derecho y, por otra parte, el hecho de ser titular de un 25% de las acciones de la sociedad tampoco determina el conocimiento de la defraudación. Tampoco lo es el hecho de ser informado en reuniones familiares acerca de la marcha del negocio, pues se ignora en qué términos tenía lugar realmente dicha información, con qué extensión y alcance y si incluyó, o no, la conducta delictiva reconocida por el verdadero gestor de la entidad, Armando. Entendemos con ello que los datos fácticos sobre los que asentar el juicio de inferencia no son unívocos, subsistiendo razonablemente la duda acerca de la efectiva participación de José María, que debe resolverse haciendo aplicación del principio “in dubio pro reo”, conforme al cual la falta de prueba de la culpabilidad equivale a la prueba de la inocencia”. FD 4.

Otro ejemplo de esta sub-línea es la SAP de Barcelona 22/01/2008, ponente Miriam Ana Cugat Mauri. En esta sentencia se enfatiza claramente el aspecto fáctico del dominio, a fin de imputar responsabilidad penal como autor en el delito de defraudación tributaria.

“Por último, y por lo que se refiere a la alegación de la supuesta falta de prueba de que el recurrente fuera administrador societario, quiere esta Sala subrayar que a efectos penales no es preciso que el autor del delito fiscal cometido por impago de las deudas societarias sea el administrador de derecho de la Sociedad deudora, pues según el art. 31 C.P. también puede ser autor de este delito especial, el administrador de hecho que actúa en nombre de la Sociedad. Por consiguiente, para afirmar que en el sujeto concurrían las condiciones exigidas por este tipo delictivo especial, basta con la prueba de que aquél ostentaba un poder de decisión sobre la Sociedad, sin que se requiera prueba alguna de que tuviera asignado formalmente ningún cargo en la misma, ni incluso de que hubiera asistido en persona a todas las negociaciones que puede a pesar de todo dirigir desde atrás”. FD2. “En cuanto a la intervención en las transacciones que se realizan con propósito defraudatorio, debe subrayarse de nuevo, que no puede confundirse la intervención formal en las mismas a título de administrador societario con la intervención material en ellas a título de “administrador de hecho”, planificando y decidiendo cada una de las operaciones, que se considera bastante para afirmar la autoría del delito en atención al art. 31 C.P. En consecuencia, del dato de que formalmente D. Eusebio no aparezca en las escrituras de compraventa no puede deducirse su falta de intervención en los hechos, que al estar apreciada por la Juzgadora de instancia y al no estar fundamentadamente contradicha por el recurrente, debe respetarse como parte del relato de hechos probados. FD 3.

Una de las sentencias que resultan especialmente interesantes es la SAP de Madrid 03/03/2008, ponente Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia. En esta se afirma que la

simple condición de administrador no es suficiente para imputar responsabilidad penal en virtud del art. 31 CP, como quiera que ello conduciría a responsabilidad objetiva. En consecuencia, se exige que efectivamente se administre la sociedad o que tenga “dominio del hecho”⁵¹⁷.

“Ello significa que sólo podrá imputarse el delito a quien, se demuestre, ha administrado la sociedad. Esa constatación debe dilucidarse por medio de las distintas pruebas admisibles en derecho. De todo ello, la conclusión a la que esta Sala llega es la misma que la del Juzgador de Instancia, que ambos tenían el llamado ‘dominio del hecho’, derivándose dicha conclusión tanto de las manifestaciones de Alejandro como de las propias manifestaciones de Federico que son concluyente en cuanto a su participación y papel en la empresa y, aunque de forma progresiva, desde la primera declaración hasta la declaración efectuada en el acto del Juicio Oral, ha ido eliminando sucesivamente, en las manifestaciones, funciones en la empresa, de tal forma que en el acto del juicio oral prácticamente era un obrero sin responsabilidad alguna y sin voz ni voto (según intenta hacer ver), lo cierto es que de sus propia declaraciones se desprende lo contrario”. FD6.

Estas consideraciones las realiza la AP en respuesta a las alegaciones del apelante, quien sostenía que no debía imputársele responsabilidad penal alguna como quiera que no había ejercido funciones de administración de la sociedad, sin perjuicio de aparecer formalmente como administrador. Sin embargo, la sentencia plantea elementos probatorios que, en desmedro de las consideraciones del apelante, prueban que efectivamente desarrollaba actos de “dominio” que justifican, junto con la condición de administrador, la imputación de responsabilidad penal.

En una línea semejante se puede mencionar la SAP de Barcelona 09/02/2009, ponente Ana Ingelmo Fernández, que condena como autor a quien, no siendo administrador de la sociedad, se encargó de presentar las declaraciones tributarias. Además, enfatiza que cabe la condena como autor, y no como partícipe, a quien era accionista de la empresa y había recibido poder para representarla.

“La sentencia condena al recurrente como cooperador necesario en un delito contra la hacienda pública respecto al año 1996 y como autor del mismo delito correspondiente al año 1997. En el primer supuesto carece de interés su posición en la mercantil. En el segundo supuesto lo que declara probado la sentencia es que presentó la declaración de I.V.A. ante la hacienda pública, estando legitimado para ello, pues en fecha 10 de marzo de 1997, el administrador Bartolomé le otorgó poderes para representar a la sociedad. Además, consta que era accionista. Si fue la persona que presentó la declaración ante la hacienda pública, siendo apoderado y accionista no puede alegar su desconocimiento respecto de la defraudación, pues su obligación era conocer y controlar la operativa de la sociedad a la que representaba. Su condena en virtud

⁵¹⁷ “En cuanto al sujeto activo, para el supuesto de tratarse de una persona jurídica, como el caso presente, es de aplicación el actual artículo 31 del CP. Ahora bien, este precepto debe ser interpretado correctamente, pues en modo alguno se puede aducir como una presunción de autoría y, menos aún, como una especie de inaceptable responsabilidad objetiva”. SAP 03/03/2008, ponente Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia. FD 6.

de lo dispuesto en el *artículo 31 del Código Penal* es ajustada a derecho pues actuó como órgano personal de la obligada tributaria”. FD 2.

En un posición cercana se puede ubicar la SAP de Barcelona de 02/03/2009, ponente Sergi Cardenal Montraveta. En ésta se confirma la condena en coautoría por un delito de defraudación tributaria a quien era administrador de la empresa y suscribía las declaraciones tributarias, lo cual es coherente al asumir que se está ante un delito especial propio. Lo que llama la atención es la condena como coautor al otro imputado, accionista y representante comercial de la empresa, cuando existía un administrador formal que realizaba las declaraciones tributarias.

“En relación con la autoría del recurrente tampoco puede apreciarse un error en la valoración de la prueba. Tras señalar que el delito descrito en el *art. 305 CP* es un delito especial, y aludir al *art. 31 CP*, así como a la doctrina del dominio del hecho para definir la autoría, en el Fundamento de Derecho cuarto de la Sentencia recurrida se hace referencia a la prueba documental, testifical y a la declaración de los inculpados. A continuación se afirma que ‘sólo el acusado Aquilino era el titular real de la empresa que giraba bajo el nombre de Hermor 98, S.L., cuya efectiva administración era ejercida por el coinculpado Casiano’. Más adelante se afirma: ‘de la prueba documental y testifical se desprende que, desde la fecha de la constitución de Hermor 98, S.L., se nombró como administrador único de la misma al acusado Casiano único con firma en la empresa y persona que suscribía las declaraciones tributarias, ejerciendo junto con el inculpado Aquilino la gestión y administración empresarial, ostentando ambos la representación de la misma en sus relaciones comerciales, pero asumiendo con su firma los aspectos tributarios de la entidad y facturación a clientes. Del interrogatorio a que sometió el Ministerio Fiscal y la señora Abogada del Estado a ambos inculpados, si algo se evidenció, es que Casiano actuaba coordinadamente con el Sr. Aquilino, sin que resulte creíble la versión exculpatoria de aquél en cuanto que fue un instrumento manejado por éste, tal y como se infiere de la testifical de D. Jesús María, legal representante de Hierros Saiz, S.A., de D. Juan Enrique, legal representante de Jaime Durán, S.A., de D. Marcos, Consejero Delegado de Viuda de Lauro Clariana, S.L., y de Alberto, legal representante de Javier Saiz S.A., quienes coincidieron en designar al Sr. Casiano como la persona de contacto de Hermor 98 S.L.’”. FD 1.

Un nuevo ejemplo de esta tesis se encuentra en la SAP de Barcelona de 15/01/2010, ponente José María Pijuan Canadell. Esta sentencia resulta interesante por dos motivos: primero, al reconocer ajustada a derecho la condena como autor a quien sólo fue administrador de la sociedad en dos de los cuatro ejercicios tributarios en que se defraudó el IVA. En segundo lugar, puesto que los administradores de los ejercicios tributarios de IVA son condenados como cooperadores y no como autores, justificando esta decisión en que quien es condenado como autor “controlaba” toda la trama defraudadora. Esto último, no obstante los cooperadores, como ya se ha dicho, fueron formalmente administradores de la sociedad y tenían pleno conocimiento de lo que allí ocurría.

“De acuerdo con tal declaración de hechos probados, la condena del acusado Víctor como autor directo y por los cuatro ejercicios (1996, 1997, 1998 y 1999) pese a que en los ejercicios de 1998 y 1999 ya no ostentaba el cargo de administrador único de SI SURSAT INTERNACIONAL, S. A., también es conforme a derecho por ser quien ejercía el verdadero poder de dirección sobre dicha sociedad, por lo que asimismo le es de aplicación el *artículo 31.1 del Código Penal*. Víctor era el autor intelectual de todas las

defraudaciones en los cuatro períodos impositivos, en los ejercicios de 1996y 1997 como administrador de derecho y de hecho, y en los ejercicios 1998 y 1999 como administrador de hecho, actuando quien era en cada momento administrador formal de la sociedad, primero el Abel y luego el acusado Juan, como meros mandatarios de Víctor que desde la constitución de la sociedad y hasta su cese en 10 de diciembre de 1997 fue administrador de derecho y de hecho de la sociedad que era sujeto pasivo del Impuesto sobre el valor añadido (en este sentido las SSTs núm. 737/2006, de 20 de junio, núm. 13/2006, de 20 de enero y núm. 747/2005, de 2 de junio, y la núm. 336/2004, de 15 de julio que, citando la STS de 14 de julio de 2003, señala que ‘no cabe olvidar que la responsabilidad criminal se atribuye por la intervención efectiva en los hechos, no por la titulación formal que pudiera existir en la ostentación de un cargo en la empresa’. Pero, dados los hechos declarados probados, no es conforme a derecho la condena de los acusados Abel y Juan como cómplices sino que, conforme a la Jurisprudencia antes relacionada, su intervención fue la propia cuando menos del cooperador necesario, y decimos cuando menos porque siendo administradores de derecho de SI SURSAT INTERNACIONAL, S. A., aunque lo fueran meramente de manera formal y a los solos efectos de firmar las correspondientes declaraciones tributarias, siguiendo las instrucciones de quien en realidad ejercía el poder de dirección de la sociedad, el acusado Víctor , los acusados Abel y Juan pudieran ser también considerados autores directos conforme al *artículo 31.1 del Código Penal* ‘El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica.....’. Decimos y repetimos que, cuando menos, habrían de ser reputados cooperadores necesarios porque siendo administradores de derecho de la sociedad SI SURSAT INTERNACIONAL, S.A. sin su concurso no se hubieran presentado las declaraciones tributarias en las que se ocultaba a la Administración Tributaria una parte muy importante de las ventas efectuadas por dicha sociedad, no ingresando el IVA repercutido correspondiente a dichas ventas. Del relato de hechos probados de la sentencia apelada resulta que los acusados Abel y Juan tenían plena consciencia del plan ideado por Víctor para defraudar a la Hacienda Pública y consintieron llevar a efecto todas y cuantas actuaciones había éste ideado para la ejecución de dicho plan. Por lo expuesto, los acusados Abel y Juan, en su condición de administradores de derecho de SI SURSAT INTERNACIONAL, S. A., deben ser considerados cooperadores necesarios, y no meros cómplices, de los delitos contra la Hacienda Pública imputados a Víctor, el acusado Abel de tres delitos por los ejercicios fiscales de 1997, 1998 y 1999, y el acusado Juan de un delito por el ejercicio fiscal de 1999”. FD 1.

Esta sub-línea también se refleja en la SAP de Madrid 29/12/2010, ponente Francisco David Cubero Flores, en la que se condena a quien tiene “dominio”, no obstante ha dejado formalmente de ser administrador.

“Finalmente y en tercer lugar el apelante centra su alegato impugnatorio en orden al error en la apreciación de la prueba, en el hecho de que estamos ante dos administradores sucesivos de la entidad ‘Herreros Electrónica, S.L.’ y que en consecuencia la cuota defraudada no puede atribuirse a ambos en conjunto, sino a cada uno en proporción a su tiempo de responsabilidad formal al frente de la empresa. Tal argumento cae por su base si atendemos, sencillamente, a las propias manifestaciones del acusado y apelante en el acto del juicio oral. Señaló el acusado que era ‘el único autorizado en las cuentas’, ‘que en septiembre de 1999 cuando ya no era administrador de la empresa , manejaba sus cuentas’, ‘que él seguía teniendo el dominio de las cuentas de la sociedad a partir de septiembre de 1999’, ‘el dicente era titular de las cuentas’, ‘que la condición que le puso a Pablo es que si vendía la mercancía los ingresos los hiciera en sus cuentas’, ‘que el Sr. Pablo no estaba autorizado en las cuentas pero no sabía el dinero que había en las cuentas’, ‘que el Sr. Pablo no sabía a cuanto ascendían los ingresos en las cuentas del dicente’, (...)Lo que se infiere, sin ningún género de dudas, del conjunto de frases entrecomilladas y por tanto literales, que el acusado vertió en el acto del juicio oral y público, es que el responsable de la marcha de la empresa, de sus vicisitudes económicas y por tanto el administrador de hecho de la misma, seguía siendo el propio

apelante, pese a figurar formalmente como administrador de la empresa el Sr. Pablo a partir de Septiembre de 1999. Dificilmente podemos pensar otra cosa cuando quien seguía ‘manejando’ las cuentas era el acusado apelante, cuando el otro acusado ignoraba el contenido y la gestión de dichas cuentas,(...) Cabe preguntarse que tipo de administrador de una sociedad es quien ni siquiera maneja, ni está autorizado, ni conoce, el contenido de las cuentas de la empresa. Posiblemente estemos ante un mero ‘hombre de paja’, permítasenos la expresión y en consecuencia el autor material e intelectual de la defraudación ante la Hacienda Pública es el propio acusado ahora apelante.”. FD 1.

Finalmente, acaso el mas reciente ejemplo de esta sub-línea se puede ver en la SAP de Madrid 01/02/2012, ponente Adoración María Riera Ocariz. En este fallo, se confirma la condena como autor a quien para el momento de la declaración del IVA, a través de la cual se defrauda a la Hacienda pública, ya no figuraba formalmente como administrador, en la medida en que se había designado otra persona para dicho cargo, nombramiento que conjuntamente con el cambio de denominación social fue elevado a escritura pública e inscrita en el registro mercantil. En consecuencia, el apelante directamente acude a la AP de Madrid alegando que no cabe su condena como autor, precisamente por no ser administrador. Sin perjuicio de ello, y lo que resulta interesante a efectos de ubicar el fallo dentro de esta sub-línea, es la respuesta de la AP.

“Estos hechos están acreditados documentalmente y una lectura de los mismos siguiendo principios de la lógica más elemental nos llevan a concluir que el apelante, a pesar de los cambios aparentes que experimentó su sociedad, continuó siendo la persona con capacidad de decisión y de gestión de la misma, con independencia de que tal sociedad se llamara Consulting Guillamón y Asociados o Luso Española de Automóviles y con independencia de quien figurara como su administrador único”. FD 1.

Como se desprende de lo dicho, hay una sub-línea jurisprudencial según la cual la condición de deudor tributario es insuficiente a fin de acreditar la condición de autor del delito de defraudación tributaria. A la condición de deudor tributario se habrá de sumar el que tenga con lo que genéricamente podríamos llamar “dominio” en relación con el cumplimiento del deber tributario. En ausencia de éste, la sola condición de deudor no será suficiente.

En relación con esta sub-línea, no se cree correcto el resultado al que se llega por parte de varios de los pronunciamientos antes mencionados, en los que se advierten dos problemas: que en virtud de enfatizar el componente de dominio, se termina condenando como autor a quien es técnicamente un *extraneus*, con lo cual se renuncia al elemento de base, cual es la consideración del delito de defraudación tributaria como delito especial, y que si bien algunas sentencias mantienen la condición de *extraneus* y por ello condenan a los terceros como cooperadores necesarios, esta condena se dicta en contravía del principio de accesoriedad de la participación en la medida en que se absuelve a los *intraanei*.

Línea jurisprudencial de los delitos especiales de dominio.

STS 08/07/1991, ponente Luis Román Puerta Luis.
STS 10/11/1993, ponente Francisco Soto Nieto.
STS 30/04/1999, ponente Cándido Cónde-Pumpido Tourón
STS 26/12/2001, ponente José Jiménez Villarejo.
SAP de Logroño 21/10/2005, ponente, Víctor Fraile Muñoz.
SAP de Zaragoza 12/07/2006, ponente Miguel Ángel López López del Hierro.
SAP de Zaragoza 16/11/2006, ponente Miguel Ángel López López del Hierro.
SAP Santiago de Compostela 26/03/ 2007, ponente Ángel Manuel Pantín Reigada.
SAP de palma de Mallorca de 23/11/2007, ponente Carlos Alberto Izquierdo Téllez.
SAP de Barcelona 22/01/2008, ponente Miriam Ana Cugat Mauri.
SAP de Madrid 03/03/2008, ponente Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia.
SAP de Barcelona 09/02/2009, ponente Ana Ingelmo Fernández.
SAP de Barcelona 02/03/2009, ponente Sergi Cardenal Montraveta.
SAP de Barcelona 15/01/2010, ponente José María Pijuan Canadell.
SAP de Madrid 29/12/2010, ponente Francisco David Cubero Flores.
STS de 22/03/2011, ponente Andrés Martínez Arrieta.
SAP de Madrid 01/02/2012, ponente Adoración María Riera Ocariz.

2º. Sub-línea de los delitos especiales consistentes en la infracción de un deber⁵¹⁸.

En contraste con lo anterior, hemos encontrado sólo una sentencia según la cual la condición de obligado tributario, o en caso de que se actúe en cualquiera de los supuestos mencionados por el art. 31 CP, sería condición suficiente para proceder a la imputación de responsabilidad penal como autor en el delito de defraudación tributaria. En otras palabras, para el obligado tributario se genera una especie de “posición de garante” a partir de la cual se puede imputar responsabilidad penal sin necesidad de que se ostente un “dominio” de los actos que dan lugar a la defraudación tributaria. Esta tesis puede ilustrarse, siendo esta la única sentencia que se ha identificado hasta el momento, con la SAP de Toledo 22/04/2008, ponente Rafael Cancer Loma, la cual confirma la condena a uno de los imputados, por cuanto éste, como administrador de la sociedad, ostentaba capacidad de decisión y, se dice en la sentencia, “dominio positivo del hecho”. No debe confundir, sin embargo, la expresión “dominio positivo del hecho” que se menciona en el fallo, puesto que éste se predica en una situación en la cual el imputado era conecedor de los actos que dieron lugar a la defraudación, pero sin que se acredite que realizara efectivamente alguno de ellos. Más aún, se puede leer en la sentencia que el condenado mostró su disconformidad en la sociedad con la forma como se realizaron los actos objeto de posterior enjuiciamiento, pero ello en modo alguno, a juicio de la sentencia, conduce a su falta de responsabilidad penal.

⁵¹⁸ No hay lugar a afirmar la existencia de una “Sub-línea de los delitos especiales consistentes en la infracción de un deber”, pues sólo se ha identificado una sentencia que pueda ubicarse en este punto. Sin embargo, se mantiene esta referencia por razones de orden en la exposición.

“Concluido el análisis del recurso de apelación interpuesto por la representación de Don Fernando, Don Álvaro y de RESIDENCIAL ESTORIL, S.L. abordamos ahora el examen de los motivos de impugnación esgrimidos por Don Juan Carlos y, en primer lugar, la invocada concurrencia de error en la apreciación de la prueba en lo que atañe a su participación en la perpetración del delito, aseverando –el recurrente- que su representado, reconociendo la forma de actuar de la mercantil en la venta de parcelas durante el ejercicio de 1997, **mostró su disconformidad con las cuentas correspondientes a dicho período en tanto éstas no eran las reales, lo que trataba su representado de hacer valer.** Tal apreciación debe ser desatendida acudiendo a la recta apelación al principio de culpabilidad. El acusado, en el seno de la sociedad, desempeñó el cargo de administrador con capacidad de decisión. Desde esta perspectiva la responsabilidad penal puede extenderse a todas y cada una de las personas físicas que como directivos u órganos de la sociedad ostentaban esa capacidad de decisión en torno a los actos que constituyen el núcleo del tipo delictivo imputado. De este modo, quienes en el seno de la sociedad y en su condición de órganos directivos adquirieron un conocimiento cabal del modo en que se realizaba la venta de las parcelas, sin adoptar medida alguna para paliar o corregir esa situación, ostentaba, conforme al espíritu de la norma, un dominio positivo del hecho, participando con su concurso activo u omisivo (al ocupar una posición de garante) en la ejecución del delito, independientemente del momento en el que se consumó el delito coincidente con aquél en el que el contribuyente realiza el acto de declaración, comunicando a la Administración unos datos no coincidentes con la realidad y, por lo tanto, una liquidación viciada. Así, el desvalor de la acción puede proyectarse sobre las distintas operaciones dirigidas a ocultar determinados ingresos que no aparecen en la contabilidad, constituyendo actos que dan principio a la ejecución del delito, sin que el recurrente, de modo decidido, hubiera intentado impedir su consumación, dando cuenta de esa situación irregular a la propia Inspección Tributaria”. FD 8. (Negrita añadida).

En consecuencia, la capacidad de decisión, que se asume por definición en quien ostenta la condición de administrador, puede dar lugar a la imputación de responsabilidad penal en la medida en que puede impedir que se realicen actos materiales de defraudación. En otros términos, parece que basta con conocer que tales actos se están realizando y el poder evitarlos, asumiendo que tal poder existe en función de su condición de administrador, para que pueda afirmarse la responsabilidad penal. En consecuencia, bajo esta perspectiva se vienen a proponer la equivalencia entre condiciones negativas y condiciones positivas. Es decir, sería igual para efectos de imputación de responsabilidad penal que el sujeto realice una condición positiva que determine la lesión del bien jurídico Hacienda pública, como que realice una condición negativa que se concreta en la falta de evitación del resultado lesivo para la Hacienda pública.

Línea de los delitos especiales consistentes en la infracción de un deber.
--

SAP de Toledo 22/04/2008, ponente Rafael Cancer Loma.

b) La responsabilidad penal de los *extranei*.

Finalmente, la jurisprudencia coincide en afirmar la responsabilidad de los *extranei* en los delitos especiales propios. Sobre este acuerdo, la discusión se plantea en la medida de la sanción penal al *extraneus*. En otras palabras, si el tercero que participa con el autor debe merecer igual penal o si debe aplicarse una sanción inferior, bien dentro del marco típico,

bien trascendente al marco penal típico⁵¹⁹. La tesis que se ha consolidado en la jurisprudencia se remonta en materia de delito de defraudación tributaria a la STS 20/05/1996, ponente Enrique Bacigalupo Zapater. En esta sentencia, recogiendo la doctrina del TS se afirma lo siguiente:

“Por lo tanto, cualquiera sea el fundamento de la punibilidad del partícipe, la participación en los delitos especiales propios no es impune. La jurisprudencia, siguiendo de esta manera una doctrina fuertemente consolidada, ha entendido que lo único que debe ser tenido en favor del partícipe en cuenta es que éste no infringe el deber específico del autor y que, por tal razón el partícipe puede ser condenado con una pena atenuada respecto del autor. La falta de infracción del deber especial del autor importa, por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber del autor y en la lesión del bien jurídico. En este sentido esta Sala ha mantenido la aplicación de los arts. 9,10ª y 60 CP. en sus SSTS de 14-1-94 y 24-6-94, en la que, por esta vía apreció como atenuante que el partícipe no fuera funcionario público”. FD 11.

Esta tesis se reitera por la STS 21/12/1999, ponente Cándido Cónde-Pumpido Tourón, en la que se afirma lo siguiente:

“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 del autor, es evidente que la ilicitud del hecho del autor es el resultado de la conducta del partícipe, que en forma mediata ataca al 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. Por lo tanto, cualquiera sea el fundamento de la punibilidad del partícipe, la participación en los delitos especiales propios no es impune. La jurisprudencia, siguiendo de esta manera una doctrina fuertemente consolidada, ha entendido que lo único que debe ser tenido en cuenta en favor del partícipe es que éste no infringe el deber específico del autor y que, por tal razón, el partícipe puede ser condenado con una pena atenuada respecto del autor. La falta de infracción del deber especial del autor importa, por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber del autor y en la lesión del bien jurídico. Ahora bien, en el caso actual este menor contenido de la ilicitud del partícipe, ya se ha reconocido de modo expreso en la propia sentencia de instancia, al señalar en el último párrafo del fundamento jurídico decimotercero que ‘en relación a Carlos Francisco, si bien su contribución como cooperador necesario no funcionario al resultado es decisiva, su acción es de menor gravedad que la del partícipe cualificado, por lo que resulta procedente la imposición de una pena de seis años de prisión y ocho años de inhabilitación absoluta,’ con lo que, de modo implícito ya se ha admitido por la vía de la aminoración de la penalidad la atenuación analógica que recoge el criterio jurisprudencial expresado. FD 64.

Más recientemente esta tesis sigue siendo acogida por la STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo.

⁵¹⁹ En esta materia, importantes consideraciones en SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 55 y ss.

“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”. FD 16.

Esta tesis ha irradiado también la jurisprudencia menor, de lo cual es ejemplo la SAP de Burgos 27/02/2007, ponente Luis Antonio Carballera Simón.

Por lo tanto, cualquiera sea el fundamento de la punibilidad del partícipe, la participación en los delitos especiales propios no puede ser impune. La jurisprudencia, siguiendo de esta manera una doctrina fuertemente consolidada, ha entendido que lo único que debe ser tenido en cuenta en favor del partícipe es que éste no infringe el deber específico del autor y que, por tal razón, el partícipe puede ser condenado con una pena atenuada respecto del autor. La falta de infracción del deber especial del autor importa, por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber del autor y en la lesión del bien jurídico (S.T.S. 21 de Diciembre de 1999). Conforme a lo dispuesto en el *art. 420 del Código Penal 1995*, el autor del cohecho puede recibir la dádiva ‘por sí o por persona interpuesta’. Pues bien dicha persona interpuesta, cuando actúa con pleno conocimiento y voluntad de cooperar en dicha acción delictiva, como sucede en el caso actual, es partícipe en el delito de cohecho”. FD10.

Esta postura se reitera recientemente en la SAP de Gran Canaria 01/07/2010, ponente Nicolás Acosta González, FD 14.

En síntesis, la tesis según la cual el *extranei* responde penalmente, aunque de forma atenuada, es una tesis ampliamente aceptada en la jurisprudencia. Ahora, sin detenernos en el problema de la justificación normativa de la atenuante⁵²⁰, lo que parece llamativo es que la postura mayoritaria, a pesar de afirmar que el delito de defraudación es un delito especial, conceda especial énfasis a componentes de dominio, al punto de condenar a cooperadores como autores o a los primeros en ausencia de la condena de los *intranei* y posteriormente, al enfrentar el problema de la responsabilidad penal del *extranei*, termine aceptando la atenuación. En otras palabras, se desprende de lo dicho que la premisa aparentemente incontestable de la jurisprudencia, según la cual estamos ante un delito de infracción de un deber, parece que no tiene luego un perfecto reflejo, tanto en los problemas para la calificación de quien es autor, como para la solución de la responsabilidad del partícipe. Esto lo explica de forma clara SILVA SÁNCHEZ, cuando afirma que “A mi juicio, en cambio, sucede que la postura actual de la Jurisprudencia no se corresponde ni con una concepción del delito de defraudación tributaria como delito especial de dominio, ni con la concepción que la propia Jurisprudencia dice sostener del delito fiscal como delito especial de infracción de deber. Pues, si se entendiera como un delito especial de dominio, no procedería atenuación específica alguna para los partícipes; si se entendiera como puro

⁵²⁰ Sobre ello, SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 62 y ss.

delito de infracción de deber, lo discutible sería la propia sanción de los partícipes; y, si se considera como un delito mixto, sería procedente una atenuación que implicara la rebaja del marco⁵²¹.

Línea jurisprudencial de la responsabilidad penal atenuada del <i>extranei</i> .
--

STS 20/05/1996, ponente Enrique Bacigalupo Zapater.

STS 21/12/1999, ponente Cándido Cónde-Pumpido Tourón.

STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo.

SAP de Burgos 27/02/2007, ponente Luis Antonio Carballera Simón.
--

SAP de Gran Canaria 01/07/2010, ponente Nicolás Acosta González.
--

II CONCLUSIONES.

Resulta importante mencionar que existe una llamativa divergencia en la jurisprudencia en relación con los elementos que deben conformar el injusto típico del delito de defraudación tributaria. De una parte, una corriente jurisprudencial sustenta que el delito de defraudación tributaria reside en la infracción de un deber. De otra opinión es la línea jurisprudencial que defiende, además de la infracción de un deber, un acto de dominio. Esta disyuntiva se expresa en un dominio de la tesis de la infracción del deber hasta más o menos el año 2005, momento en el cual la tendencia parece moverse en el sentido de exigir, además de la infracción de los deberes tributarios, de un acto de dominio que, se indicó, generalmente está representado en la ocultación del hecho imponible o del sujeto pasivo del tributo.

También cabe mencionar que la mayoritaria tendencia de la línea jurisprudencial de la infracción del deber, coincide temporalmente con el auge de los casos de defraudación tributaria a través de la omisión en la presentación de la declaración tributaria. Desde el año 2005, por el contrario, se presenta una marcada tendencia en la línea del dominio que coincide con un mayor número de casos de defraudación tributaria por vía activa. Esto lleva a pensar que la defensa de la tesis de la infracción del deber ha estado más condicionada por los supuestos fácticos que debían resolver los jueces y magistrados, que por una convicción del contenido que compone el injusto del delito de defraudación tributaria.

La divergencia de la jurisprudencia se expresa también, como se ve en el segundo cuadro, en la solución a los problemas de omisión en la presentación de la declaración-liquidación. Desde la aceptación sin reparos a que esta omisión es ya una conducta penalmente relevante, hasta considerar que tal omisión sólo será relevante si está acompañada de ulteriores elementos. Bien pueden ser éstos de carácter subjetivo (la exigencia de ánimo

⁵²¹ SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 72.

defraudatorio), objetivo (realización de una maniobra mendaz o de ocultación) o subjetivos-objetivos.

La línea jurisprudencial que defiende la suficiencia de la omisión para imputar el delito de defraudación tributaria presenta una clara tendencia por sustentar la línea jurisprudencial de la infracción de un deber como base del injusto. Lo anterior responde, probablemente, a que a partir de tal consideración del injusto es menos problemático justificar teóricamente la imputación de responsabilidad penal en casos de omisión de deberes tributarios. Por el contrario, al transitar desde la exigencia del ánimo defraudatorio hasta las sub-líneas que exigen la presencia de un elemento de carácter objetivo, es posible comprobar como la jurisprudencia modifica la concepción del injusto a la línea del dominio. Mientras la sub-línea de la omisión más elemento subjetivo presenta un buen número de sentencias que afirman que la base del injusto consiste en la infracción del deber, la sub-línea de la omisión más elemento objetivo presenta mayoritariamente sentencias que apoyan la concepción del injusto como delito de dominio. Esta situación se confirma, aun más, cuando revisamos las sentencias que exigen, para conceder relevancia penal a la omisión de elementos objetivos y subjetivos, que declaran abiertamente que el injusto estaría configurado por elementos de dominio.

La solución a otro de los grandes problemas del delito de defraudación tributaria, como es el de la imputación de responsabilidad a autores o partícipes, muestra al igual que los problemas antes mencionados, soluciones diversas. En casos en los que se debe responder ante situaciones fácticas en las que hay participación de terceras personas, sean estas naturales o jurídicas, la jurisprudencia se decanta mayoritariamente por imputar responsabilidad a quienes, además de la condición de deudor, tienen algún tipo de “dominio” fáctico o social. Así, parece que en relación con problemas de autoría y participación la tesis en cuanto al injusto material del delito de defraudación tributaria difiere de la que se tienen cuando los supuestos fácticos a resolver son de omisión en la presentación de la declaración-liquidación. Cuando se trata de resolver estos últimos problemas, la tesis mayoritaria es la de inclinarse por concebir el delito como de infracción de un deber. Por el contrario, cuando se trata de asuntos de autoría y participación, a dicha infracción de deber se anuda habitualmente que el deudor tributario tenga algún tipo de dominio. Esta idea se lleva al extremo en algunos casos en los que, desconociendo incluso el principio de accesoria en la participación, se condena a quien tiene el dominio sin que tenga a su vez la condición de *intranei*.

Lo anterior permite afirmar que la jurisprudencia propone diferentes alternativas de solución, en función de los problemas que plantea la delincuencia tributaria. Esta manera de proceder resulta criticable, pues se apelada a consideraciones diferentes en cuanto al injusto material, contradictorias entre sí, con el propósito de que sirvan de justificación para condenar en función del supuestos fácticos, pero sin asumir plenamente la concepción del

injusto del que supuestamente se parte. Así, para los supuestos de omisión se apela regularmente a una particular justificación del injusto, mientras que en lo que toca con la imputación de responsabilidad en supuestos activos o de autoría, es otro el criterio que se utiliza. Todo lo anterior lleva a una realización insuficiente del principio de seguridad jurídica, concretado en una no muy clara delimitación del comportamiento típico⁵²².

Ello lleva a decir que el criterio de la jurisprudencia no responde a una postura teórica clara sobre el delito de defraudación tributaria, si no que en algunos casos se desarrolla a través de argumentos *ad hoc* a través de los cuales se responde a la necesidad de no dejar sin sanción los diferentes casos lesivos contra la Hacienda pública. Tal vez ello quedó muy claro con la STS 02/03/1988 ponente José Hermenegildo Moyna Menguez, en la que se priorizó el interés porque la respuesta penal fuera condenatoria, en este caso para supuestos de omisión en el cumplimiento de deberes tributarios, más allá de que el sustento teórico que se utilizara pudiera ser extensible o otros problemas fácticos relativos a la delincuencia fiscal. Por lo anterior, lo que parece estar en la base de las diferentes orientaciones teóricas es una tendencia político criminal que parece obedecer a enfatizar la respuesta penal como elemento para asegurar el cumplimiento de los deberes fiscales. En ese afán por convertir el Derecho penal en instrumento prioritario al servicio de intereses sectoriales, en este caso tributarios, la jurisprudencia penal ha utilizado argumentos muy variados para que la respuesta penal no quede por debajo de las expectativas.

En definitiva, los intereses tributarios parecen estar impulsando claramente la aplicación del Derecho penal para lo cual se apela a los recursos teóricos existentes a fin de justificar con ellos en la mayoría de los casos sentencias condenatorias. Inicialmente el interés que se quiso impulsar por vía penal fue el de la creación de una conciencia fiscal, lo que se concretó en la Ley 50/1977 LMURF. Con el paso de los años ese interés se ha modificado, dando lugar actualmente a un claro interés eficientista. Es decir, el Derecho penal como elemento indispensable para el cumplimiento ágil de fines recaudatorios, lo que se confirma con la presencia de la regularización tributaria.

Finalmente, las líneas jurisprudenciales mencionadas establecen propuestas de limitación en la responsabilidad penal. No obstante, al momento de resolver muchos problemas difíciles, los límites que fueran reconocidos no terminan jugando papel alguno. Es decir, los criterios restrictivos para la imputación de responsabilidad penal que plantea la jurisprudencia en muchas ocasiones no pasan de ser argumentos retóricos, pues ante las “necesidades” político criminales o político tributarias de sanción se dan por superados los obstáculos o límites a la imputación que previamente se han reconocido.

⁵²² Esta opinión ya la hacía CHOCLÁN MONTALVO. “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 31.

Del análisis realizado queda, por ello, una sensación “agridulce”. De una parte, se constata que el desarrollo de las tendencias jurisprudenciales responde más a la necesidad de no dejar sin condena supuestos que se consideran lesivos a los intereses protegidos y con ello asegurar que el Derecho penal responda a la exigencia de servir de mecanismo para asegurar la recaudación tributaria, que a la finalidad de ordenar los elementos que deben estar presentes en toda conducta para ser calificada de defraudación tributaria. Por ello, se puede reclamar una aplicación del delito de defraudación tributaria que responda a criterios más estables, promoviendo con ello cuotas más altas de determinación del comportamiento típico, lo que redundaría en una mayor satisfacción del principio de determinación.

Todo esto resulta reprochable, también, a la luz de principios de proporcionalidad, pues la respuesta jurídico penal debe permitir diferenciar casos de simple omisión en el cumplimiento de deberes tributarios, de los casos de realización de actos de ocultación de la información relevante en términos tributarios a través de complejas estructuras empresariales. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ señala que las figuras agravadas están asociadas a concretas modalidades de defraudación⁵²³. Así, el 305.1 a) para los casos de “cesiones de créditos”, y la figura del art. 305.1 b) está vinculado a los “fraudes de IVA”. En consecuencia, la aplicación del tipo y la interpretación de sus elementos, se insiste, no responde a una orientación general que de cuenta de la estructura del injusto. Basta reiterar, por ejemplo, que en casos de omisión se insistía en la estructura del tipo como delito de infracción de deber, mientras que en supuestos activos y, sobre todo, en casos de participación de terceras personas además del deudor tributario, se ha priorizado una interpretación que reivindica un componente de dominio, pues de esta manera es posible sustentar el reproche penal, tanto en casos de omisión como en aquellos en que participan *extranei*.

En consecuencia, la estructura del tipo y su interpretación han de caminar en el sentido de enfrentar interrogantes tales como si ¿es penalmente relevante la no presentación de la declaración-liquidación o del pago?, y, en caso positivo, si ¿es igual no presentar la declaración-liquidación o no pagar, que simular contratos o falsificar facturas para no pagar o pagar menos? Puede tener razón la jurisprudencia, y en ello hay claro apoyo legislativo, en que todos los casos en los que se condena por delito de defraudación tributaria suponen atentados especialmente graves contra de la Hacienda pública y por ello, merecedores de una respuesta penal. El punto que debe enfrentarse en lo sucesivo es si todos ellos merecen igual trato. Pensamos que el legislador habría de considerar, en función del daño social y de las necesidades de prevención, modular la legislación penal y satisfacer así un mayor respeto al principio de proporcionalidad. Es por ello que el examen que se ha realizado de la jurisprudencia, puede inducir a pensar que las deficiencias que se han apuntado tocan

⁵²³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 545 y ss.

también, y en no poca medida, con la forma como desde el legislador se ha enfrentado el problema de la criminalidad tributaria.

También resulta llamativo que buena parte de la jurisprudencia se muestra, de entrada, reacia a una postura expansionista en la sanción por delito de defraudación tributaria. Así, muchas de las líneas y sub-líneas mencionadas parten de propuestas de limitación en la responsabilidad penal. No obstante, al momento de resolver muchos problemas difíciles, los límites que fueran reconocidos no terminan jugando papel alguno. Es decir, los criterios restrictivos para la imputación de responsabilidad penal en muchas ocasiones no pasan de ser argumentos retóricos, pues ante las “necesidades” político criminales de sanción se dan por superados los obstáculos o límites a la imputación que previamente se han reconocido.

En este orden, el actual panorama de aplicación del delito de defraudación tributaria no arroja resultados muy consoladores en lo que toca con los principios de *ultima ratio*, seguridad jurídica o proporcionalidad. En relación con este último principio limitador del *ius puniendi*, y para terminar, nos permitimos una consideración final. Se ha dicho que la criminalidad económica, en lo relativo a los daños sociales que ésta genera, produce entre otros un efecto corruptor y expansivo de la criminalidad. Estos efectos son compartidos por la criminalidad fiscal. Pues bien, siendo ello así, la respuesta penal ha de responder de forma diferente en función del grado de lesividad de los comportamientos. No obstante, la regulación penal en el delito de defraudación tributaria no opera con una distinción que diferencie los diferentes efectos lesivos de este tipo de delincuencia y es esta, entre otras razones, una respuesta para algunas de las insatisfactorias consecuencias que se desprenden de las soluciones jurisprudenciales a los casos del delito de defraudación tributaria.

Así, del estudio realizado se ha podido comprobar que los supuestos que llevan consigo un mayor daño, en la medida en que generan un efecto expansivo de la delincuencia y corruptor, no es algo perceptible en todos los casos de defraudación tributaria. Así, dichos efectos de mayor daño se evidencian casi de forma exclusiva cuando se presentan supuestos de ingeniería financiera ilícita en el marco de organizaciones empresariales. Por el contrario, tales daños no son propios de los casos de omisión del deber de tributar, el cual para su realización no se requiere de la participación de terceras personas ni de la comisión de delitos adicionales, como falsedades documentales, lo que es propio en los casos de ingeniería fiscal.

III GRÁFICAS DEL DESARROLLO JURISPRUDENCIAL.

¿Es suficiente el simple incumplimiento de deberes tributarios para predicar la relevancia penal de un comportamiento o se hace necesario que el sujeto realice algo más que omitir el deber?		
<p>Línea jurisprudencial del delito de defraudación tributaria como delito de infracción de un deber.</p>	<p>STS 29/06/1985. Ponente, José Augusto de Vega Ruiz. Sentencia fundadora de la línea de la infracción de un deber.</p> <p style="text-align: center;">STS 12/03/1986. Ponente, Luis Vivas Marzal. Sentencia modificadora de línea.</p> <p>STS 02/03/1988. Ponente, José Hermenegildo Moyna Menguez. Sentencia de reconsideración.</p> <p>STS 26/11/1990. Ponente, Ramón Montero Fernández-Cid. Sentencia de reiteración de línea.</p> <p>STS 27/12/1990. Ponente, Enrique Ruíz Vadillo. Sentencia de reiteración de línea</p> <p style="text-align: center;">STS 03/12/1991. Ponente, José Hermenegildo Moyna Menguez</p> <p>STS 31/05/1993. Ponente, Carlos Granados Pérez.</p> <p>STS 26/07/1999. Ponente, Joaquín Delgado García. Sentencia de reiteración de línea.</p> <p>SAP de Barcelona 21/09/2000. Ponente, Javier Arzua Arrugaeta. Sentencia de reiteración de línea.</p> <p>SAP de Barcelona, 25/07/2002. Ponente, José Carlos Iglesias Martín. Sentencia de reiteración de línea.</p> <p>STS 05/12/2002. Ponente, Miguel Colmenero Menéndez de Luarca. Sentencia de reconceptualización.</p> <p>SAP de Girona del 31/01/2003. Ponente, Fátima Ramírez Souto.</p> <p style="text-align: center;">STS 30/04/2003. Ponente, José Jiménez Villarejo.</p> <p>STS 03/10/2003 Ponente, José Jiménez Villarejo.</p> <p>STS 28/11/2003. Ponente, Cándido Conde-Pumpido Tourón. Sentencia de consolidación de doctrina.</p> <p style="text-align: center;">STS 19/11/2004. Ponente, Joaquín Delgado García.</p>	<p>Línea jurisprudencial del delito de defraudación tributaria como de dominio.</p>

	<p>SAP de Madrid 29/01/2005 Jesús Fernández Entralgo.</p> <p>STS 25/11/2005. Ponente, Miguel Colmenero Menendez de Luarca.</p> <p>STS 20/01/2006. Ponente Enrique Bacigalupo Zapater.</p> <p>STS 01/02/2006 Ponente, Joaquín Jiménez García.</p> <p>SAP de Ceuta 14/06/2006. Ponente, Fernando Tesón Martín</p> <p>STS 20/06/2006. Ponente, Carlos Granados Pérez.</p> <p>SAP de Jaén 10/07/2006. Ponente Maria Elena Arias-Salgado Robsy.</p> <p>SAP de Zaragoza 05/09/2007. Ponente Rubén Blasco Obede.</p> <p>SAP de Madrid 09/10/2007. Ponente, Pedro Javier Rodríguez González-Palacios.</p> <p>SAP de Sevilla 15/05/2009. Ponente, Juan Manuel de Paul Velasco.</p> <p>STS 13/05/2010. Ponente, Miguel Colmenero Menendez de Luarca.</p> <p>SAP de Murcia. 28/03/2011. Ponente, Beatriz Lourdes Carrillo Carrillo.</p> <p>SAP de Oviedo. 19/03/2012. Ponente, Maria Luisa Barrio Bernardo-Rua.</p>	
--	--	--

¿Es suficiente la simple omisión de deberes tributarios para imputar responsabilidad penal o se hace necesario que el sujeto realice algo más que omitir el deber?			
Línea de la suficiencia de la omisión.		Línea de la insuficiencia de la omisión	
Basta el incumplimiento de deberes tributarios.	Omisión más elementos subjetivos (ánimo defraudatorio).	Omisión más elementos objetivos. Maniobra mendaz o acto de ocultación.	Omisión más elementos objetivos y subjetivos.
STS 29/06/1985. Jose Augusto de Vega Ruíz.	STS 29/06/1985. José Augusto de Vega Ruiz.	STS 12/03/1986. Luis Vivas Marzal.	
STS 02/03/1988. José Hermenegildo Moyna Menguez.	STS 02/03/1988. José Hermenegildo Moyna Menguez.		
STS 27/12/1990. Enrique Ruíz Vadillo.	STS 27/12/1990. Enrique Ruíz Vadillo.		
	STS 28/06/1991. Marino Barbero Santos STS 20/11/1991. Enrique Ruíz Vadillo. STS 03/12/1991. José Hermenegildo Moyna Menguez.		
STS 31/10/1992. Enrique Ruíz Vadillo.	STS 31/10/1992. Enrique Ruíz Vadillo.		
STS 24/02/1993. Fernando Díaz Palos.	STS 24/02/1993. Fernando Díaz Palos.		
STS 09/03/1993. José Hermenegildo Moyna Menguez.	STS 09/03/1993. José Hermenegildo Moyna Menguez.		
STS 28/10/1997. José Augusto de Vega Ruíz.	STS 26/04/1993. Carlos Granados Pérez STS 31/05/1993. Carlos Granados Pérez.	STS 30/04/1999. Cándido Conde-Pumpido Tourón.	
STS 26/07/1999. Joaquín Delgado García.	STS 25/02/1998. Eduardo Moner Muñoz.		
SAP de Pontevedra. 17/12/2001. José Luis Albes López.		STS 15/07/2002. Perfecto Andrés Ibáñez.	
SAP Barcelona. 25/07/2002. José Carlos Iglesias Martín.	SAP de Gran Canaria. 29/06/2000. Emilio Jesús Julio Moya Valdés.	STS 30/04/2003. José Jiménez Villarcho.	
SAP de Girona. 31/01/2003. Fátima Ramírez Souto.		STS 25/11/2005. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.	
		STS 20/01/2006. Enrique Bacigalupo Zapater.	SAP de Ceuta 14/06/2006. Fernando Tesón Martín.
STS 19/05/2006. Enrique Bacigalupo Zapater.	STS 28/11/2003. Cándido Conde-Pumpido Tourón.	STS 20/06/2006. Carlos Granados Pérez. SAP de Jaén 10/07/2006. María Elena Arias-Salgado Robsy.	
	STS 01/02/2006. Joaquín Giménez García.	SAP de Zaragoza 05/09/2007. Rubén Blasco Obede. SAP de Santiago de Compostela 26/03/2007. Ángel Manuel Pantin Reigada.	SAP de Madrid 09/10/2007. Pedro Javier Rodríguez González-

<p>SAP Zaragoza 29/02/2008. Sara Arriero Espes.</p>	<p>SAP Zaragoza 29/02/2008. Sara Arriero Espes. SAP de Madrid 03/03/2008. Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia. SAP de Madrid 26/05/2008 Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia. SAP de Madrid 30/06/2010. Alberto Molinari López-Recuero.</p>		<p>Palacio.</p> <p>SAP de Madrid 29/01/2010. Adoración María Riera Ocariz.</p> <p>STS 17/03/2011. Ponente Diego Antonio Ramos Gancedo</p>
---	--	--	---

¿Cuáles son los requisitos para la imputación de responsabilidad como autores, a las personas que intervienen en la realización de un delito de defraudación tributaria?		
Sub-línea del delito de defraudación tributaria como delito especial consistente en la infracción de un deber	<p>STS 08/07/1991. Ponente Luis Román Puerta Luis.</p> <p>STS 10/11/1993 Ponente Francisco Soto Nieto</p> <p>STS 30/04/1999 Cándido Cónde-Pumpido Tourón</p> <p>STS 26/12/2001 José Jiménez Villarejo</p> <p>SAP de Logroño 21/10/2005 Víctor Fraile Muñoz</p> <p>SAP de Zaragoza 12/07/2006. Miguel Ángel López López del Hierro.</p> <p>SAP Zaragoza 16/11/2006. Miguel Ángel López López del Hierro.</p> <p>SAP de Santiago de Compostela 26/03/2007. Ángel Manuel Pantín Reigada.</p> <p>SAP de Palma de Mallorca 23/11/2007. Carlos Alberto Izquierdo Téllez.</p> <p>SAP de Barcelona 22/01/2008. Miriam Ana Cugat Mauri.</p> <p>SAP de Madrid 03/03/2008. Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia.</p> <p>SAP de Toledo 22/04/2008. Rafael Cancer Loma.</p> <p>SAP de Barcelona 09/02/2009. Ana Ingelmo Fernández.</p> <p>SAP de Barcelona 02/03/2009. Sergi Cardenal Montraveta.</p> <p>SAP de Barcelona 15/01/2010. José María Pijuan Canadell.</p> <p>SAP de Madrid. 29/12/2010. Francisco David Cubero Flores.</p> <p>STS 22/03/2011. Andrés Martínez Arrieta.</p> <p>SAP de Madrid. 01/02/2012. Adoración María Riera Ocariz.</p>	Sub-línea del delito de defraudación tributaria como delito especial consistente en un delito de dominio.

CAPITULO 3.
CONSIDERACIONES DE LA DOCTINA ESPAÑOLA SOBRE EL
DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

I LA DOCTRINA ESPAÑOLA Y EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

La respuesta penal al fraude tributario se ha estudiado, hasta este momento, tomando en consideración la evolución legislativa del delito de defraudación tributaria y de la jurisprudencia que se ha encargado de su aplicación. Sin embargo se requiere incluir un examen de las diferentes posiciones doctrinales en relación a la interpretación del delito de defraudación tributaria, con el propósito de que el análisis de la respuesta penal abarque la actividad de tres importantes sujetos: el legislador, los tribunales o jueces y, finalmente, la doctrina. Cada uno de estos sujetos, unos en forma mediata, otros de forma inmediata, han incidido en los términos de la respuesta penal a la criminalidad tributaria, razón por la cual consideramos adecuado incluir el estudio doctrinal que a continuación se realiza.

Uno de los aspectos más discutidos en el debate sobre los delitos contra la Hacienda Pública ha sido el bien jurídico protegido⁵²⁴, del que derivan consecuencias para la interpretación y el alcance de los elementos constitutivos del injusto típico: para la interpretación del desvalor de acción, desvalor de resultado y, finalmente, la autoría. Dadas las consecuencias que el debate del bien jurídico tiene en la interpretación del delito de defraudación tributaria, se expondrán tres posiciones que, a nuestro juicio, sintetizan el debate. Una explicación que sintetice el análisis en tres orientaciones corre el riesgo de dejar de lado algunas posiciones que presentan aspectos relevantes, por ejemplo, la tesis de BACIGALUPO ZAPATER, quien ha presentado, al margen de las tesis que se analizarán, una explicación del delito de defraudación tributaria a través de la idea de deslealtad ante la Administración⁵²⁵. No obstante, se cree que compensa el hecho de dedicar exclusiva atención a aquellas tesis que son actualmente las más relevantes doctrinaria y jurisprudencialmente en la interpretación del delito⁵²⁶.

La doctrina jurídico penal española ha defendido mayoritariamente la tesis del patrimonio de la Hacienda Pública o el Erario público como el bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda Pública⁵²⁷. Esta posición se puede encontrar tanto en el delito de

⁵²⁴ Un interesante y reciente análisis del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. "Los objetos de protección en los delitos contra las haciendas públicas". *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 53 y ss.

⁵²⁵ BACIGALUPO ZAPATER. "El delito fiscal en España". *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*. N.º. 56. 1979. p. 82.

⁵²⁶ La doctrina habla de dos teorías básicas: la teoría patrimonial y la teoría funcional. Sin embargo, se puede hablar de tres, como quiera que en ocasiones se vincula la tesis de GRACIA MARTÍN con las teorías funcionales, cuyo máximo representante es PÉREZ ROYO. Sin embargo, entre la posición de estos autores hay diferencias que justifican que se presenten de forma independiente.

⁵²⁷ Entre sus defensores: MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª ed. 2011. p. 528 y ss. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 271 y ss. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 59. TERRADILLOS BASOCO. *Derecho penal de*

ocultación de bienes o industria (antiguo art. 319 CP de 1973)⁵²⁸, como con la regulación penal de la LMURF (Ley 50/1977) y que da origen al modelo de protección penal vigente. Nos referimos a la ya señalada Ley 50/1977 y a la LO 2/1985, LO 6/1995 y LO 10/1995, que conforman un modelo de intervención penal similar en sus aspectos esenciales, lo que hace posible una valoración conjunta de tales normas.

Las diferencias en cuanto al modelo de intervención penal que precede a la LMURF se refieren tanto a la redacción penal de tipo como a su ubicación sistemática. Esto permite explicar que el debate sobre el bien jurídico presentara contornos diferentes a los actuales. La regulación penal que precede a la LMURF situaba el art. 319, que tipificaba el delito de ocultación de bienes o industria, en el Título III del Código Penal titulado “De las falsedades”. Esto originó que parte de la doctrina interpretara el tipo desde tal perspectiva, considerando adecuada la incardinación de este delito dentro de las falsedades⁵²⁹. Esta no era, además de la tesis patrimonial, la única perspectiva de análisis. Se defendió la tesis según la cual se protegía la obediencia del deudor tributario, consistiendo el delito en un acto de desobediencia⁵³⁰. Esta última consideración se apoyaba en la exigencia del requerimiento como condición de perseguibilidad del delito⁵³¹.

Además de la diferente ubicación sistemática del delito, la redacción del antiguo art. 319 CP 1973 presentaba elementos que difieren del modelo de regulación vigente y que ayudarían a explicar las diferencias sobre el bien jurídico protegido. Basta señalar que aquél no hacía referencia a límite cuantitativo alguno a partir del cual se entendiera el comportamiento como penalmente relevante, a diferencia del modelo de regulación vigente. A su vez, el verbo típico era diferente. En tanto el modelo de regulación del antiguo art. 319 hablaba de “ocultare”, el modelo de regulación vigente califica el verbo rector con los términos de “defraude” (Ley 50/1977), “defraudare” (LO 2/1985 y LO 6/1995) o “defraude” (CP de

la empresa. 1995. p. 221 y 222. BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ. *Manual de Derecho penal (parte especial). Delitos patrimoniales y económicos*. 1993. p. 606. RODRÍGUEZ MOURULLO. “Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal”. *Jornadas sobre infracciones tributarias. Aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 162. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 95 y siguientes. NOREÑA SALTO. *El delito fiscal*. 1983. p. 186 y 187. RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 53 y 54.

⁵²⁸ Como ejemplo de ello, NOREÑA SALTO. *El delito fiscal*. 1983. p. 186 y 187. RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 53.

⁵²⁹ “Para nosotros, la figura del artículo 319 se trata de una falsedad, por lo que está bien situada dentro del Código Penal en el título III, siendo, por otra parte, correcto que se le dedique un capítulo especial, e incluso en el lugar donde se encuentra, ya que no le son de aplicación las disposiciones comunes del capítulo anterior –el V”. SERRANO GÓMEZ. *Fraude Tributario (delito fiscal)*. 1977. p. 60.

⁵³⁰ “Por lo que el sedicente delito tributario pasa a constituir una modalidad de desobediencia tipificada, en que la ilicitud estriba precisamente en la rebeldía al requerimiento del funcionario, y no en el incumplimiento de las obligaciones de declaración o pago”. QUINTANO RIPOLLÉS. *Tratado de la parte especial del Derecho penal. Tomo III*. 2ª Ed. 1978. p. 901.

⁵³¹ MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 146

1995). Más allá de estas diferencias, la tesis del patrimonio como bien jurídico tutelado ha sido constante en los diferentes modelos de regulación penal en esta materia.

Lo que ha cambiado, eso sí, es la pérdida de fuerza de la tesis que consideraba la fe pública como bien jurídico, pues la actual ubicación sistemática del delito permite excluirla. Lo mismo ocurre con la tesis del delito de defraudación tributaria como acto de desobediencia. En consecuencia, el cambio del modelo de regulación penal ha determinado que sólo una de las tres posiciones continúe siendo defendida: la tesis patrimonialista. Con el modelo de regulación penal vigente, además de la tesis patrimonial, hay dos posiciones adicionales: la tesis funcional y la tesis de las funciones del tributo.

1. De la protección de patrimonios privados a la protección del Erario Público.

Con el modelo de la LMURF el panorama interpretativo en materia del delito fiscal cambia. A pesar de que se conserva la misma ubicación sistemática, en el título de las falsedades⁵³² y se sigue requiriendo la intervención de la Administración, materializada en que el delito sólo es perseguible a instancia de la Administración (art. 37 LMURF), la doctrina se decanta de forma mayoritaria por defender que el bien jurídico protegido por el nuevo “delito fiscal” es el patrimonio de la Hacienda Pública⁵³³. En esta tesis ha coincidido buena parte de la doctrina penal española, siendo reconocida como mayoritaria. Esta se explicará con apoyo prioritario en la muy valiosa aportación de quien es uno de los más importantes representantes: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁵³⁴.

⁵³² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, representante de la tesis patrimonialista del bien jurídico, afirmó que la ubicación sistemática del delito en el título de las falsedades no afecta en modo alguno la tesis del patrimonio como bien jurídico protegido, pues se debía a que el antiguo CP no ofrecía otro título adecuado para ubicarlo. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 155. Una afirmación semejante había sido formulada por RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 53.

⁵³³ Tanto la ubicación sistemática del delito como la exigencia de requerimiento por parte del funcionario administrativo serán modificadas con la LO 2/1985. A través de esta reforma legislativa se creará un nuevo título, el Título VI “Delitos contra la Hacienda Pública”, dedicado en exclusiva a los delitos contra la Hacienda Pública. Igualmente, esta reforma deroga la exigencia de requerimiento.

⁵³⁴ Tomamos como referencia las siguientes obras: MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. MARTÍNEZ PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria”. AAVV. *Comentarios a la legislación penal*. Vol. VII. 1986. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Estudios penales y criminológicos*. 1995. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria”. *Revista Penal*. Enero 1998. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico*. 2002. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*. 2007. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011.

Dentro de la tesis patrimonial se ha presentado la tendencia, abandonada en la actualidad, según la cual el patrimonio de la Hacienda pública se protege de la misma manera que el patrimonio privado, no siendo necesario diferenciar estos delitos de los tradicionales delitos patrimoniales⁵³⁵. A su vez, al no existir diferencia alguna entre la protección del patrimonio de la Hacienda Pública y el patrimonio privado, la interpretación se realiza enteramente con apoyo en la teoría de los delitos patrimoniales. Esta posición no es actualmente defendida, razón por la que no nos detendremos en ella. Baste decir que los autores que actualmente suscriben la tesis patrimonialista defienden que presenta características particulares cuando se trata de la defensa de la Hacienda pública, razón que lleva a diferenciar la protección del patrimonio privado del Erario público⁵³⁶.

A) Consideraciones sobre el bien jurídico protegido.

A juicio de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, los delitos contra la Hacienda Pública se caracterizan por la protección de un bien jurídico institucional no individualizable⁵³⁷. Ello exige diferenciar entre un bien jurídico mediato y otro inmediato, pues un bien jurídico institucional no individualizable es difícil que pueda ser lesionado o puesto en peligro por conductas individualmente consideradas⁵³⁸. Adicionalmente, la doctrina que ha defendido la tesis del patrimonio como bien jurídico tutelado parte también de la distinción entre bienes jurídicos mediatos e inmediatos, ya que permite distinguir entre la protección penal del patrimonio público del privado, en la medida en que son características mediatas asociadas al patrimonio público las que lo diferencian del patrimonio privado⁵³⁹. La diferencia entre la protección penal del patrimonio privado y del Erario público está en que aquél no está vinculado al cumplimiento de intereses supraindividuales, como sí lo está la afectación del patrimonio de la Hacienda Pública, que “socava el presupuesto necesario (el medio de financiación básico) para la asignación equitativa de los recursos públicos y, a la postre, se lesiona el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la Economía y se dificulta

⁵³⁵ Así, RODRÍGUEZ DEVESA. *Derecho penal español. Parte especial*. 9ª Ed. 1983. p. 939.

⁵³⁶ Crítico con la asimilación del patrimonio privado y el de la Hacienda pública, BUSTOS RAMÍREZ. En BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 19 y 20

⁵³⁷ Se trata, dice este autor, de “delitos orientados a la tutela de un bien colectivo general institucionalizado no referido **directamente** a bienes individuales”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 159. (Negrita del original).

⁵³⁸ “En conclusión, una adecuada comprensión del problema del bien jurídico en los delitos contra el orden económico en sentido estricto exige diferenciar realmente también un bien jurídico mediato, que se caracteriza en todo caso por tratarse de un bien colectivo general inmaterial o institucionalizado (integrado por el orden económico general, aunque éste sea, a su vez, susceptible de subdivisión de acuerdo con sus diversas funciones), y un bien jurídico inmediato (también de naturaleza colectiva general), que es el interés directamente tutelado en sentido técnico”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 159.

⁵³⁹ Así, BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 45. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 59. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 210.

el logro de las finalidades de política económica y social que un Estado social y democrático de Derecho está obligado a cumplir⁵⁴⁰.

La protección a través de un esquema de bienes jurídicos mediatos e inmediatos se ha mantenido no obstante los cambios en la legislación penal en materia de delitos tributarios⁵⁴¹. A su vez, esta diferencia ha conducido a que se afirme que son delitos pluriofensivos⁵⁴². Dicho esto, surge el interrogante: ¿Por qué es reconocida como tesis patrimonialista, no obstante defienden la existencia de dos bienes jurídicos, uno mediato y otro inmediato? Para responder, se debe indicar que quienes adhieren a esta posición reconocen que sólo el bien jurídico inmediato puede ser lesionado por el comportamiento del autor. El bien jurídico mediato no puede ser lesionado por su carácter institucional o, en otros términos, ya que se trata de intereses abstractos que muy difícilmente pueden ser puestos en peligro por conductas individuales. En consecuencia, el bien jurídico inmediato, susceptible de ser lesionado y cuya lesión debe ser probada en el proceso penal y abarcada por el dolo es el patrimonio de la Hacienda Pública⁵⁴³. Éste se entiende como el interés económico de la Hacienda pública concretada en la obtención de recursos públicos tributarios⁵⁴⁴.

En lo que al bien jurídico mediato se refiere, éste no requiere ser lesionado, no debe ser abarcado por el dolo y no tiene especial reflejo en el tipo penal, lo que ha llevado a sostener que cumple un papel de *ratio legis*, finalidad objetiva de la ley con la tipificación de estas conductas o, incluso, argumento para legitimar la intervención penal en el campo de las defraudaciones tributarias⁵⁴⁵.

⁵⁴⁰ MARTÍNEZ PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria”. AAVV. *Comentarios a la legislación penal*. Vol. VII. 1986. p. 244 y 245. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 204 y 210.

⁵⁴¹ Así, MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 2011. 3ª Ed. p. 527 y ss. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 159 y ss. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 25.

⁵⁴² MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 155. Debe reconocerse, sin embargo, que la consideración del delito de defraudación tributaria como delito pluriofensivo no es unánime en quienes defienden la tesis patrimonialista, lo que se observa, por ejemplo, en la tesis de TERRADILLOS BASOCO. *Derecho penal de la empresa*. 1995. p. 222.

⁵⁴³ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 147.

⁵⁴⁴ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 2011. 3ª Ed. p. 528. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 25. Similar es la propuesta de AYALA GÓMEZ, quien manifiesta que el bien jurídico es “el interés patrimonial de la Hacienda, interés que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de potestades que determinan el cuánto, cómo, cuándo y dónde realizar el pago o ingreso esperado”. AYALA GÓMEZ. “Consumación y prescripción del Delito fiscal”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 85.

⁵⁴⁵ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 146. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Estudios penales y criminológicos*. 1995. p. 149.

La tesis patrimonial, y en particular la explicación de MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, presenta ciertos cambios en lo que se refiere al bien jurídico mediato. Inicialmente fue calificado como el orden económico o la intervención del Estado en la economía⁵⁴⁶. La consideración del bien jurídico mediato, entendido como intervención del Estado en la economía, se explica si se tiene en cuenta que la doctrina española en materia de Derecho penal económico ha estado fuertemente influida por un concepto de Derecho penal económico que planteaba, como criterio de legitimación de la intervención penal, justamente la intervención del Estado en la economía⁵⁴⁷. Posteriormente se identifica el bien jurídico con la idea de las funciones del Tributo o las funciones que el Tributo está llamado a cumplir⁵⁴⁸. Esta consideración se realiza sobre la base de entender que las conductas defraudatorias a la Hacienda Pública sólo pueden y requieren afectar el patrimonio o erario público, siendo los fines del Tributo una referencia que permite, además de caracterizar este patrimonio, diferenciarlo del patrimonio privado⁵⁴⁹. Este cambio de la tesis patrimonialista la vincula con la tesis de las finalidades del tributo, lo que acredita, como luego se dirá, la insuficiencia de la perspectiva patrimonialista para explicar los delitos contra la Hacienda Pública⁵⁵⁰.

Ahora, en lo que toca con el bien jurídico inmediatamente protegido, es decir el patrimonio de la Hacienda Pública, ello no resulta convincente. Bien ha dicho PÉREZ ROYO que la afectación patrimonial del erario público es una consecuencia que puede derivarse de delitos que no son tributarios, como puede suceder de la realización de un delito de malversación de caudales públicos o delitos patrimoniales tradicionales. Además, no todos los delitos tributarios comportan afectación patrimonial⁵⁵¹. Adicionalmente, desde una perspectiva político criminal no se entiende que se proteja el patrimonio del erario público únicamente a través de sancionar la defraudación del ingreso tributario, ya que si se quiere

⁵⁴⁶ MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 210 y 211.

⁵⁴⁷ Buen ejemplo de ello, BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ. *Manual de Derecho penal (parte especial)*. Delitos patrimoniales y económicos. 1993. p. 562. También, BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. 1978. p. 42.

⁵⁴⁸ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 164. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 25.

⁵⁴⁹ “Tomando precisamente el ejemplo de los delitos tributarios, puede descubrirse un bien jurídico inmaterial mediato, que vendría integrado por el correcto funcionamiento del orden económico en este ámbito (o sea, por el adecuado cumplimiento de las funciones que el tributo está llamado a cumplir), y por un bien jurídico específico inmediato con función representativa, que vendría constituido por el patrimonio del Erario o, si se prefiere, por la recaudación tributaria”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 161.

⁵⁵⁰ En relación con las críticas a la perspectiva patrimonial, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 18. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 49 a 63.

⁵⁵¹ BUSTOS RAMÍREZ. BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 19 a 21. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 63 y 64. Responde a esta crítica, MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, quien afirma que “el hecho de que el Erario público pueda resultar afectado por otros delitos (al margen de los tributarios) en absoluto autoriza a hablar de ‘indeterminación’ del bien jurídico inmediato implicado”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Estudios penales y criminológicos*. 1995. p. 174.

proteger el patrimonio de la Hacienda Pública, tendrían que quedar comprendidos otros ingresos públicos que cumplen, al igual que el tributo, funciones similares⁵⁵².

En lo relativo al bien jurídico mediato, tampoco resulta muy convincente esta tesis. Lo primero, pues no deja de resultar extraño que se legitime la intervención penal para proteger intereses que se reconoce, no podrán ponerse en peligro⁵⁵³. A su vez, no es claro que los fines del tributo, como bien jurídico mediato, no se vean siquiera concretamente puestos en peligro con el comportamiento defraudatorio. Si de la conducta típica se desprende una afectación patrimonial, y teniendo en consideración que uno de los fines del tributo es precisamente el financiero, no es descabellado afirmar que con la afectación patrimonial se produce una lesión de, al menos, su finalidad financiera. Podría aceptarse, no sin reparos, que las demás funciones del Tributo, de justicia y político-económica, no se ponen en concreto peligro con la defraudación tributaria. Pero, se reitera, siendo el financiero uno de los fines del tributo, la afectación patrimonial le afecta directamente.

Por otra parte, la afirmación de la existencia de bienes jurídicos mediatos e inmediatos ha llevado a algunos integrantes de esta tesis a sostener que los delitos tributarios son delitos pluriofensivos⁵⁵⁴. Ello llevaría a exigir la afectación de ambos bienes jurídicos, pues no se entiende que se califique un delito como pluriofensivo si con su realización no se afecta a dos o más bienes jurídicos. Extrañamente, como se ha visto, para esta tesis sólo el bien jurídico inmediato se ve afectado a través de la realización del delito⁵⁵⁵. Finalmente, esta propuesta tampoco parece consecuente con la imposibilidad de acumulación de cuotas tributarias del art. 305.2 CP. Una defraudación que pueda sumar más de 120.000 euros, pero causada por la defraudación de tributos diferentes o en diferentes períodos no será, a pesar de la afectación patrimonial, típica⁵⁵⁶.

⁵⁵² GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 52 y 53.

⁵⁵³ Sobre el bien jurídico mediato se afirma: “no posee relevancia directa alguna ni en el tipo objetivo, ni en el subjetivo, es decir, es un bien jurídico que por su grado de generalidad no puede ser lesionado por el comportamiento típico defraudatorio individual, sino que en su caso tan solo podrá ser abstractamente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de las conductas defraudatorias individuales.” MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 2011. 3ª Ed. p. 529 y 530.

⁵⁵⁴ APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 59. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 155.

⁵⁵⁵ Frente a esta crítica, matiza MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ que pretende referirse a un tipo de pluriofensividad que él llama en sentido amplio. Es decir, un tipo de delito pluriofensivo fundado sobre la base de dos bienes jurídicos: uno mediato y otro inmediato. Esto, diferente de la pluriofensividad en la que se trata de dos bienes jurídicos inmediatos. Afirma que “En síntesis, el hecho de que yo hubiese diferenciado (y con tanta insistencia) la presencia de un bien jurídico **inmediato** frente a un bien **mediato** creo que bastaba ya para aclarar –sin más comentarios– de qué clase de pluriofensividad se trataba, como así lo entendieron correctamente los restantes penalistas”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Estudios penales y criminológicos*. XVIII. 1995. p. 145. A pesar de ello, reconoce este autor en la obra antes citada y en la misma página, la impropiedad “desde la perspectiva de la doctrina tradicional” en el uso del término “pluriofensivo”.

⁵⁵⁶ Es decir, resaltar la lesión patrimonial como bien jurídico no se corresponde con la regulación penal, como quiera que la imposibilidad de acumulación puede dejar impunes las conductas lesivas de diferentes tributos

Por esto, la afectación patrimonial no parece ser la mejor explicación de los delitos contra la Hacienda Pública. Es cierto que la afectación patrimonial es importante; pero esto no implica que sea precisamente tal afectación patrimonial la que mejor explique este grupo de delitos, ya que no parece adecuada para identificar las características de los delitos contra la Hacienda Pública. En otros términos, ¿por qué no todas las afectaciones patrimoniales son, en consecuencia, delitos tributarios? ¿Cómo explicar que la cuantía sea de 120.000 euros y no de 400 euros como en los delitos patrimoniales? ¿Cómo explicar en el delito de defraudación tributaria, pero no en los patrimoniales, la existencia de la regularización tributaria como una forma de exoneración de responsabilidad penal? ¿Por qué limitar la autoría, a diferencia de los delitos patrimoniales, bajo la forma de delitos especiales propios y no a través de un delito común?

B) Consecuencias para el injusto penalmente relevante.

De la posición sobre el bien jurídico protegido se derivan consecuencias en la interpretación de los elementos que conforman el injusto⁵⁵⁷. En el caso de la teoría patrimonialista hay, en lo fundamental, dos consecuencias: la primera es la exigencia de una relación jurídica tributaria, es decir, la afectación patrimonial requiere un previo vínculo entre deudor tributario y Administración tributaria; en segundo lugar, una asimilación del delito de defraudación tributaria con los delitos patrimoniales clásicos.

En relación con lo primero, se afirma que sin la existencia de una relación jurídica no podrá afectarse el patrimonio, pues ha de existir siempre y de forma previa un deber tributario a cargo del sujeto, cuyo incumplimiento pueda determinar, de darse los restantes elementos típicos, la afectación patrimonial y la responsabilidad penal. De este punto se han generado consecuencias tanto en materia de autoría como de comportamiento típico. En primer lugar se reconoce que no hay delito de defraudación tributaria sin deber de tributar y, en consecuencia, que se ha de tratar de un delito especial propio⁵⁵⁸. Por lo que se refiere a las consecuencias en materia de comportamiento típico, se desprende que el fundamento material de la responsabilidad penal debe requerir, en alguna medida, sustento en la estructura de los delitos de infracción de un deber.

En segundo lugar, la teoría sostiene una asimilación del delito de defraudación tributaria con los delitos patrimoniales. Lo anterior, pues la protección penal del patrimonio debe ser

en diferentes períodos anuales, más allá de que la suma de todas ellas sea cuantiosa, o que resulten impunes las conductas defraudatorias que en un mismo período sumen más de la cuantía exigida en el tipo, pero que no pueden acumularse en la medida en que se trata de impuestos de diferentes Haciendas.

⁵⁵⁷ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 526.

⁵⁵⁸ Esta no es una consecuencia compartida por todos los defensores de la tesis patrimonialista. Así, RODRÍGUEZ MOURULLO. "El nuevo delito fiscal". *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 258 y 259.

siempre adjetivada⁵⁵⁹. Por esto se recurre a las modalidades de conducta que se encuentran previstas para los delitos patrimoniales. Sumado a ello, que el verbo típico se exprese con el término “defraudación” ha permitido un punto de apoyo para nada desdeñable para recurrir a los delitos contra el patrimonio, propiamente el capítulo de las defraudaciones. Como resultado, la interpretación del delito de defraudación tributaria desde la teoría patrimonialista ha dado origen a la llamada “tesis del engaño”. En ésta se identifican dos líneas que, sin perjuicio de tener una base común, se separan al momento de otorgar el preciso significado al término “defraudar”. Así, más allá de compartir la exigencia de elementos adicionales al perjuicio patrimonial y al incumplimiento del deber tributario, la que podríamos llamar tesis estricta exige una plena equivalencia entre defraudación tributaria y estafa, mientras que la tesis moderada no considera acertada tan estricta identificación con este último delito. En consecuencia, en el primer caso se exige la presencia de la *mise en scène* y un error en la AT, lo que no es exigido por la tesis moderada.

La tesis del engaño, y particularmente la línea moderada, es actualmente defendida bajo una fundamentación que responde a modernas orientaciones dogmáticas. Esta teoría, y las consecuencias que de ella se derivan, se valen de un modelo de imputación de responsabilidad penal que intenta vincular la llamada tesis de la responsabilidad institucional con la responsabilidad por organización, pretendiendo un *tertium genus* a partir de combinar los modelos de delitos de infracción de un deber con los delitos por organización, dando lugar a los “Delitos de naturaleza mixta”, como los califica MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁵⁶⁰. En síntesis, de las dos consecuencias que para el tipo objetivo del delito de defraudación tributaria se derivan, una dirigida al comportamiento penalmente relevante, y la otra que se concreta en la exigencia de una previa relación jurídico tributaria, se llega a que la conformación del injusto en este delito se estructure a partir de un componente de infracción de deber, que reconocería la previa exigencia de la relación jurídica tributaria, y de un componente de dominio que reconocería la exigencia de la necesaria adjetivación con que se deben calificar los comportamientos atentatorios contra el patrimonio. Como resultado, se llega a postular una estructura mixta en este delito⁵⁶¹.

⁵⁵⁹ BUSTOS RAMÍREZ. En BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 19 y 24.

⁵⁶⁰ “En otras palabras, en estos delitos la infracción del deber extrapenal específico es ciertamente un elemento integrante del tipo objetivo y, por consiguiente, delimita el círculo de sujetos activos, pero no fundamenta exclusivamente el injusto, con lo cual la determinación de la autoría no sólo exige la presencia de tal infracción del deber, sino además la atribución del ulterior (o ulteriores) requisito típico con arreglo al criterio del dominio sobre el riesgo típico”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 76. Defiende un modelo similar SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 69.

⁵⁶¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 74.

a) El tipo objetivo en el delito de defraudación tributaria.

Con fundamento en las consecuencias mencionadas, cabe plantear brevemente la forma como esta teoría interpreta el tipo objetivo del delito de defraudación tributaria, en particular la conducta típica y la autoría.

1º. Consecuencias para el desvalor de acción y desvalor de resultado.

En relación con el desvalor de acción, el debate ha estado fundamentalmente vinculado a la interpretación del verbo típico, en concreto al término “defraudar”. A este asunto la doctrina ha dado dos respuestas, una asociada a la teoría de la infracción de un deber en la que apunta a que dicho término es simplemente la causación de un perjuicio patrimonial típico⁵⁶² o incumplimiento de los deberes tributarios⁵⁶³, o desde la ya mencionada tesis mixta que demanda un elemento de dominio en el tipo que requiere un comportamiento engañoso.

La tesis mencionada en último lugar, que trae origen de la llamada tesis de la estafa, tiene dos orientaciones: una que exige similares requisitos que el desvalor de acción del delito de estafa, entendido éste a la luz de la tesis de la *mise en scène*⁵⁶⁴; y una línea moderada que no requiere una plena equivalencia con el delito de estafa y, en especial, sin que sea necesario que el comportamiento engañoso del autor genere un error en la AT. Más allá de las diferencias, lo que es claro es que la teoría de los delitos de naturaleza mixta, en cualquiera de sus dos orientaciones, considera que la referencia al término “defraude” no es superflua. Que el legislador español lo utilice implica que deba exigirse un comportamiento de especiales características, lo que no quedaría reflejado mediante la tesis según la cual basta el perjuicio patrimonial o la simple infracción del deber de tributar⁵⁶⁵.

Las razones para defender la exigencia de un comportamiento con determinadas características, en general algún tipo de engaño, comienzan por plantear que la interpretación de los elementos del delito de defraudación tributaria debe realizarse con criterios jurídico penales, a fin de lograr cierto nivel de autonomía en su interpretación en

⁵⁶² GIMBERNAT ORDEIG. “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”. *Poder Judicial*. N.º. especial IX. 1989. p. 352 y ss. Las críticas a esta posición en MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 43 y 44.

⁵⁶³ GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 229 y 230.

⁵⁶⁴ BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 274 y ss. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 261.

⁵⁶⁵ “Antes al contrario, parece que es el significado derivado de la teoría del engaño el que, en principio, mejor se acompaña con el tenor gramatical y con el entendimiento jurídico-penal del vocablo”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 41.

relación con la correspondiente infracción administrativa⁵⁶⁶. Lo anterior se refuerza por el hecho de que el legislador español regula el delito fiscal en el CP y no en una ley especial⁵⁶⁷.

La aplicación de criterios jurídicos penales, concretados a juicio de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ en la finalidad de la norma y en consideraciones político criminales, conduce a priorizar una interpretación sistemática que lleva a que el contenido y significado del delito de defraudación tributaria se elabore a partir de los delitos patrimoniales. Así, una interpretación sistemática orienta el significado del término “defraude” en el sentido que adopta este término en el capítulo “De las defraudaciones”. Para la tesis estricta la referencia dentro de tal capítulo será el delito de estafa, en tanto la tesis moderada asume como referencia los delitos de defraudación de fluido eléctrico y análogo⁵⁶⁸. Al criterio sistemático se vincula también el canon gramatical, concretado en uno de los significados dados por el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española⁵⁶⁹ al término defraudar, en particular las locuciones “engaño, astucia o maña”⁵⁷⁰.

Los criterios mencionados ayudan a perfilar el significado del término “defraudar”. Afirmar que el significado debe buscarse en el propio CP y concretamente en el capítulo “De las defraudaciones” y que el término defraudar debe entenderse a través de la idea de engaño pretende dotar de un contenido de relevancia propiamente jurídico penal al comportamiento defraudatorio, evitando sancionar conductas que puedan consistir en el simple incumplimiento de deberes formales tributarios o en el simple perjuicio patrimonial.

La tesis de la *mise en scène*, que se corresponde con la línea estricta, fue la primera interpretación que se ofreció para explicar el verbo típico de este delito. Así, en las primeras obras que se ocupan de analizar el delito de defraudación tributaria, e incluso también el delito de ocultación de bienes o industria, la doctrina interpretó que debía otorgarse idéntico sentido a como se interpreta el delito de estafa, particularmente bajo la tesis de la *mise en scène*⁵⁷¹. Acorde con esta posición, el comportamiento debe concretarse en la

⁵⁶⁶ MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 97 y 101. SERRANO GÓMEZ. *Fraude tributario*. 1977. p. 26. RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 22.

⁵⁶⁷ “Ahora bien, por otra parte, ello no prejuzga cómo debe concebirse en concreto ese «engaño, astucia o maña» en el seno del tipo del artículo 349. Esto es algo que debe deducirse de una interpretación jurídico-penal que, como es lógico, tome en consideración los criterios penales de interpretación y, en particular, se ajuste a la finalidad de la norma y conduzca a resultados político-criminalmente satisfactorios”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 41 y 42. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 216.

⁵⁶⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 44.

⁵⁶⁹ Cita el autor la edición número 21ª del Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 41.

⁵⁷⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 41.

⁵⁷¹ MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 224. En relación con el delito de ocultación de bienes o industria, RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 66 y 67. Actualmente esta tesis puede leerse en BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 47 a 49.

realización de actos engañosos capaces de generar error en la AT. Así, engaño y error en la AT son los elementos básicos que dan sentido al término defraudación. Adicionalmente, la tesis estricta propone que la defraudación ha de realizarse a través de cualquiera de las modalidades típicas descritas en el delito de defraudación tributaria⁵⁷².

La tesis moderada rebaja los requisitos que se han de exigir para calificar un comportamiento como defraudatorio. Que el legislador español consagre en el tipo penal el término defraude no es trivial, pero no avala que deban exigirse los mismos requisitos del delito de estafa y, en particular, un error en la AT⁵⁷³. Para esta posición el verbo típico no puede agotarse en el perjuicio patrimonial o en el simple incumplimiento de deberes tributarios, puesto que debe implicar “un engaño o artificio especialmente disvalioso para atacar el bien jurídico”⁵⁷⁴. La diferencia vendría a ser, entonces, que no considera necesario que el comportamiento engañoso se realice a través de una *mise en scène* ni que provoque error alguno en la Administración⁵⁷⁵.

Esta línea moderada entiende que el comportamiento engañoso no debe ser equivalente al delito de estafa, orientándose en cambio a los delitos tipificados en los arts. 255 y 256 CP, correspondiente a las defraudaciones de fluido eléctrico y de telecomunicaciones. Con ello quiere decirse que no basta con el simple incumplimiento de los deberes tributarios o el

Estos autores reafirman su posición en BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 275.

⁵⁷² “El aspecto nuclear del tipo lo constituye la **defraudación**, que se viene entendiendo por la doctrina en el genérico sentido de la rúbrica del capítulo VI del Título XIII del Código penal, es decir, como *perjuicio patrimonial causado mediante engaño*. La Ley, sin embargo, no castiga como delito fiscal todo perjuicio sufrido por el Erario Público a consecuencia de un engaño, sino sólo el causado mediante ciertas formas de comisión: a) la *elusión* de determinados pagos, b) la *obtención indebida* de devoluciones, y c) el *disfrute indebido* de beneficios fiscales”. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 47 y 48. “Se trata de tipicidades cerradas, por lo que el comportamiento fraudulento ha de articularse precisamente a través de uno de estos medios, resultando atípica cualquier otra conducta que no se realice en virtud de los causes que establece el precepto”. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 227.

⁵⁷³ “En resumidas cuentas, la maniobra engañosa característica de la defraudación tributaria no sólo no exige la efectiva constatación de un estado psíquico de error en el engañado, sino que en realidad ni siquiera comporta una aptitud para inducir a error ponderable con los mismos criterios que rigen en el delito de estafa”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 51.

⁵⁷⁴ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 45.

⁵⁷⁵ Que no se requiera un error fue agudamente criticado. Así, dice BACIGALUPO ZAPATER: “Ciertamente se podría alegar que, en realidad, la doctrina sólo requiere el engaño, pero no el resto de los elementos de la estafa. Tal argumento, sin embargo, no tendría ninguna fuerza de convicción, dado que no tendría sentido exigir un engaño que no deba producir un error en el sujeto pasivo. Es obvio que sólo se puede engañar a otro y que un engaño sin engañado es un concepto sumamente extraño a la realidad. Por otra parte en la medida en la que el delito del art. 349 requiere, según opinión unánime, un daño patrimonial, es evidente que entre el engaño y este resultado debe existir una relación de causalidad y que ésta sólo puede ser afirmada si el engaño y el daño resultan causalmente conectados por el error del que realiza la acción que produce el daño y por la disposición patrimonial”. BACIGALUPO ZAPATER. “El nuevo delito fiscal”. *Actualidad Penal*. Nº 45/4-10. 1995. También, BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 474 y 475. En idéntico sentido, BACIGALUPO ZAPATER. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Código penal. Doctrina y jurisprudencia*. Tomo II. 1997. p. 3096 y 3097.

perjuicio patrimonial, pero sí que debe comprender un “concepto aglutinador del desvalor de acción engañoso o fraudulento, concebido como un comportamiento que encierra «maña o astucia» característica de estas figuras delictivas en las que se describen unas modalidades específicas que, objetivadas, reflejan el comportamiento defraudatorio del delito”⁵⁷⁶. Sumado a ello, la tesis moderada prescinde de exigir un error en la AT, aunque sí reclama que el engaño debe provocar una ocultación que genere desconocimiento de los fundamentos del hecho imponible o, cuando menos, la imposibilidad para la AT de conocerlos⁵⁷⁷.

Además de las diferencias mencionadas, la tesis moderada afirma que “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” no son ya modalidades “cerradas” a través de las cuales se debe realizar el comportamiento engañoso, como sostiene la tesis más estricta, sino modalidades genéricas de conducta para llegar al perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública⁵⁷⁸. Por ello, al contar sólo con modalidades genéricas de conducta, la defraudación se habrá de concretar a través de modalidades específicas de comportamiento, que no estando previstas en el art. 305 CP, consideran que pueden obtenerse de la interpretación del precepto alemán correspondiente al delito de defraudación tributaria (§370 de la Ordenanza Tributaria alemana), con lo que las modalidades específicas de conducta en que se concreta el acto engañoso pueden ser la comunicación de datos inexactos, incompletos o falsos o la no comunicación de dato alguno⁵⁷⁹.

Sumado al engaño y a las específicas modalidades de conducta, la tesis moderada exige que se deje a la AT en una situación de desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación tributaria⁵⁸⁰. Así, la doctrina ha venido elaborando criterios de imputación

⁵⁷⁶ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 44.

⁵⁷⁷ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 532. AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (Director y Coordinador) 2009. p. 121 y ss.

⁵⁷⁸ AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (Director y Coordinador) 2009. p. 116 y 117. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 57.

⁵⁷⁹ Así, MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 532. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 45.

⁵⁸⁰ “De este modo se interpretaría el precepto español de un modo similar al correspondiente precepto alemán, exigiéndose la utilización de una modalidad específica de conducta que resulte idónea para vulnerar el bien jurídico y, en concreto, estimándose que la vulneración del patrimonio del Erario únicamente podrá imputarse a dicha conducta cuando la Administración no estaba en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible. En suma, el verbo rector ‘defraudar’ implica que en el seno del art. 305 deba exigirse en todo caso una ocultación de bases o de datos esenciales que sea idónea para imposibilitar a

objetiva propios del delito de defraudación tributaria, para determinar cuándo se está en una situación de desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación tributaria. El primero de tales criterios, reconoce MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, es que el comportamiento sólo es relevante cuando se realice en la fase de liquidación del tributo, pues es en este momento en que el perjuicio patrimonial se conecta con el desconocimiento de los fundamentos del hecho imponible⁵⁸¹. Además, dice MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, no se requiere en el juicio de imputación objetiva de los llamados deberes de autoprotección o autorresponsabilidad, ya que la información sobre los hechos que fundamentan la obligación tributaria y su cuantificación depende en exclusiva del deudor tributario⁵⁸².

Como parte de un juicio de imputación objetiva, el criterio del fin de protección de la norma procura evitar que la Administración deba realizar conductas que por imperativo legal le corresponden al deudor tributario. Así, los comportamientos engañosos, activos u omisivos que se realicen en fase de liquidación y supongan dejar en desconocimiento a la Administración de los hechos que fundamentan la obligación tributaria y cuya comunicación corresponde al deudor, conformarán el desvalor de acción correspondiente al delito de defraudación tributaria⁵⁸³.

Las consideraciones de la tesis moderada en relación con el desvalor de acción, como reconoce MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, se acercan cada vez más en sus consecuencias a la tesis

dificultar la liquidación del tributo”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 532.

⁵⁸¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 46. Entre quienes defienden la tesis patrimonialista hay diferencias en relación con este criterio de imputación objetiva. En este sentido, cabe citar la siguiente opinión, según la cual en fase de recaudación es aún posible realizar el delito de defraudación tributaria. “La exigencia de previa liquidación para la consumación, hace posible que el delito fiscal se cometa en la posterior fase de recaudación, de modo que si se produjese un alzamiento de bienes acompañado de tales condicionamientos que permitan afirmar la concurrencia del engaño exigible para el delito fiscal, no hay duda sobre la tipicidad del comportamiento conforme al artículo 349. Distinto es que el alzamiento no vaya acompañado de fraude en el sentido de este precepto, en cuyo caso la posible punición del impago en la fase de recaudación sólo es posible a través del artículo 519”. BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ. *Manual de Derecho penal (parte especial). Delitos patrimoniales y económicos*. 1993. p. 623.

⁵⁸² En contra AYALA GÓMEZ: “En mi opinión, el fin de protección de la norma no puede amparar estos supuestos de disfunciones en el normal funcionamiento de la actividad administrativa hasta el punto de declarar que el resultado es imputable a una conducta que, pretendiendo ocultar, no lo consiguió. Si el desvalor de la conducta reside en el engaño entendido como ocultación del hecho imponible, o de las bases tributarias (bajo cualquier fórmula), las acciones que no comportan tal ocultación –porque ya se sabía o se debía conocer– generan un incremento de peligro de lesión del bien jurídico en la medida en que la función de recaudación tributaria incumbe a la propia Hacienda sin perjuicio de que, efectivamente, el contribuyente actúa en posición de garante”. AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 141.

⁵⁸³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 52.

de la infracción del deber⁵⁸⁴. No obstante, el desarrollo de los criterios de imputación objetiva mencionados sirve para limitar la imputación de responsabilidad en casos muy particulares. Así, no todo incumplimiento de deberes de comunicación de datos tributariamente relevantes, como sería la falta de presentación de la declaración tributaria, será siempre típica. La atipicidad tendrá lugar cuando el sujeto ha comunicado a la AT por otro medio diferente a la declaración información sobre la obligación tributaria⁵⁸⁵.

En lo que al desvalor de resultado se refiere, es posible resaltar diferencias entre las tendencias que integran la tesis de los delitos de naturaleza mixta. Para la tesis estricta, el desvalor de resultado se concreta en un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. Es decir, se interpreta el tipo desde la perspectiva de los delitos de resultado material, concretado en la lesión patrimonial que sufre la Hacienda Pública⁵⁸⁶. Conforme con la tesis estricta, el engaño ha de producir un error que, a su vez, genere un resultado lesivo en el patrimonio del Erario público. En orden con esta interpretación, el límite cuantitativo de 120.000 euros concretaría el límite mínimo para que el perjuicio adquiriera relevancia penal, cuantía que integra el tipo objetivo del delito. Por el contrario, la línea moderada sostiene que el desvalor de resultado se concreta en la “frustración de expectativas de ingreso en las arcas de la Hacienda Pública”⁵⁸⁷.

La diferente aproximación a la determinación del desvalor se traduce en una diferente apreciación de la consumación del delito de defraudación tributaria. Así, para la tesis estricta, cuyo desvalor de acción consiste en el perjuicio patrimonial, ésta tiene lugar en el momento en que se presenta dicho perjuicio⁵⁸⁸. Exige esta tesis para la consumación que se conozca de forma exacta el importe de la deuda, lo cual exige el acto de liquidación definitiva. Por ello, no puede plantearse la consumación hasta tanto la AT dicte un acto de liquidación definitiva⁵⁸⁹.

⁵⁸⁴ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 535. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 40.

⁵⁸⁵ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 53 y 54.

⁵⁸⁶ BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 47. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 277.

⁵⁸⁷ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 540.

⁵⁸⁸ RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 282. Afirma MARTÍNEZ PÉREZ que “De forma similar a lo que sucede en el delito de estafa, en el delito fiscal el instante consumativo se sitúa en la defraudación, esto es, en el momento en que se ocasiona el perjuicio patrimonial a la Hacienda pública”. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 347.

⁵⁸⁹ La exigencia de un acto de liquidación definitiva es sostenida por BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ. *Manual de Derecho penal (parte especial). Delitos patrimoniales y económicos*. 1993. p. 622 y 623. BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. 1978. p. 573 y 574. En una línea semejante, MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 349. En contra PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 170.

De otra opinión es la tesis moderada, que no exige para la consumación del delito el que se emita una liquidación definitiva. Para ésta, la consumación debe precisarse en función de las modalidades de conducta. Para el caso de la elusión del pago y del disfrute indebido de beneficios fiscales, habrá de diferenciarse según los diferentes tipos de tributos. En el caso de los tributos que requieren de autoliquidación, la consumación se da en función del plazo legal de ingreso establecido por la norma tributaria⁵⁹⁰. Así, para el caso de la omisión, cuando vencido éste no se ha presentado la declaración tributaria. Para el caso de la modalidad de la modalidad activa, cuando se presenta la declaración-liquidación⁵⁹¹. En los casos de tributos que no se rigen por la modalidad de declaración-liquidación se ha de requerir previamente que el deudor tributario conozca la deuda. Esto es, se requiere la liquidación por parte de la AT. Una vez realizada, la consumación tiene lugar en el momento en que se realiza el pago, sobre la base de una previa declaración del obligado, o al vencimiento del plazo para el pago en los supuestos en que se omitiera la declaración. Para el caso de la obtención indebida de devoluciones, se establecen dos requisitos. El primero de ellos consiste en una expresa manifestación de la AT del reconocimiento de la devolución. Adicionalmente, la entrega de la devolución solicitada por el contribuyente⁵⁹².

2º. La omisión como modalidad específica en el delito de defraudación tributaria.

La omisión de presentación de la declaración tributaria ha generado un fuerte debate en la interpretación y la aplicación del delito de defraudación tributaria. Un modelo de intervención penal que tiene como piedra angular el verbo rector “defraudar”, genera no pocos problemas al discutir si la omisión en el cumplimiento de determinados deberes tributarios es penalmente relevante. A los problemas de configuración típica se suma otro, como es interpretar el delito de defraudación tributaria a través de la tesis patrimonial del bien jurídico y, en consecuencia, requiriendo algún tipo de engaño. La propuesta de interpretación que estas teorías defienden hacen sin duda complejo responder el interrogante de la omisión, como quiera que la interpretación del verbo rector hace difícil encajar la omisión como comportamiento relevante penalmente y, más aún, como equivalente con la acción. Adicionalmente, interpretar el tipo a partir de la estructura del delito de resultado y de medios determinados es otro de los problemas que se generan desde esta perspectiva interpretativa para dar respuesta a la omisión como modalidad típica.

La dificultad que enfrenta esta línea teórica para defender la relevancia penal de la omisión ha generado que sea precisamente en el seno de esta teoría donde con más ahínco se discuta el problema de la no presentación de la declaración tributaria como modalidad típica del delito de defraudación tributaria. Por el contrario, la tesis del delito de

⁵⁹⁰ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 547.

⁵⁹¹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 547.

⁵⁹² MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 548.

defraudación tributaria como perteneciente a la estructura de delitos de infracción de un deber no tiene problemas para sustentar la responsabilidad penal de tal omisión. Si la base del delito es la infracción de deberes extrapenales, en este caso tributarios, está claro que el incumplimiento del mismo ya es relevante.

Para la tesis de los delitos de naturaleza mixta y, más todavía, para la línea más estricta, la justificación de la responsabilidad penal por delito de defraudación tributaria en los casos de no presentación de la declaración tributaria ha sido sin duda alguna el punto de mayor polémica. Es más, se puede decir que este problema no sólo ha sido un reto difícil de sortear para esta línea teórica, al punto que las respuestas que ofrece parecen distanciarse, por decir lo menos, de las premisas teóricas que defiende⁵⁹³. Entre las razones para justificar la sanción de la omisión no se enfatiza, pues no lo hace esta tesis, que desde 1995 se incluya el término “omisión” en la redacción del tipo. Como bien dice MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, que el legislador español vincule el término “omisión” no soluciona el problema, pues la pregunta no es tanto si se admite o no, sino cuándo es equivalente en términos estructurales a la acción. Por este motivo, este punto sigue siendo discutible, aun con la redacción actual del tipo⁵⁹⁴.

Las dos orientaciones de la tesis patrimonial han dado diferentes argumentos para la admisión como penalmente relevante de la omisión de la presentación de la declaración tributaria. La tesis estricta afirmaba que ésta sólo sería relevante cuando diera lugar a una *mise en scène* capaz de engañar y generar un error con el consiguiente perjuicio patrimonial. Así, se exigía para la omisión los mismos requisitos que se requerían en casos de

⁵⁹³ Sorprende que declarados defensores de la tesis de los delitos de naturaleza mixta y de la tesis patrimonialista defiendan en el problema de la omisión conclusiones muy similares a la tesis de los delitos de infracción de un deber. Así lo reconoce MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 532. Sobre ello, apunta GRACIA MARTÍN: “Prescindiendo de posiciones minoritarias, la discusión se centra en torno a si basta para constituir el desvalor de la acción con la infracción de ciertos deberes tributarios de carácter *formal* o si es preciso algo diferente, concretamente una actuación engañosa o mendaz sobreañadida a o independiente de la infracción de deberes de tal clase. Esta discusión y una toma de posición ante tal problemática no tiene ahora interés. Lo que importa destacar aquí es que existe una general coincidencia entre ambos sectores de la doctrina en considerar que determinadas formas de infracción *del deber de declarar* integran el desvalor de la acción de defraudación, pues la presentación de una declaración falseada es, por lo menos, un acto ejecutivo del delito. Quienes rechazan la teoría del engaño, consideran que para que quede constituido el desvalor de la acción basta con la infracción de un determinado deber tributario *formal*, y, entre éstos, el de declaración es, sin duda, el más importante; no es preciso comprobar ningún otro hecho adicional a la infracción de aquél. Quienes defienden que la acción de defraudación tributaria requiere un engaño de determinadas características, consideran que esta cualidad de la acción concurre ya en determinadas infracciones del deber de declarar, aunque haya que comprobar adicionalmente, en el caso concreto, que tal infracción reúne las características exigidas para la concurrencia de engaño idóneo”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 98 y 99.

⁵⁹⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 533 y 534. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 28. En estos mismos términos, AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 104 a 141.

comportamiento activo: el comportamiento activo u omisivo debía ser una conducta engañosa en términos de la tesis de la *mise en scène*, y generar un error en la AT del que se derive un perjuicio patrimonial⁵⁹⁵. Desde este punto de partida, la solución a la omisión se tramitó bajo los mismos presupuestos en que se discutía la omisión en el delito de estafa⁵⁹⁶. Así, la omisión de la declaración tributaria podría realizar el delito de defraudación tributaria cuando se entienda la omisión como una conducta concluyente, o cuando se entienda que el deudor está en posición de garante de evitar el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública⁵⁹⁷. Conforme con las consideraciones mencionadas, la tesis estricta concluía que la no presentación dolosa de la declaración tributaria podía interpretarse que realizaba las exigencias del delito de defraudación tributaria y por consiguiente se trataría de un comportamiento típico⁵⁹⁸.

Esta tesis, sin embargo, no resuelve satisfactoriamente el problema de la omisión. Así, cabe preguntarse, ¿cuándo es la omisión un acto concluyente? En cuanto al recurso de calificar al autor como garante, y teniendo en cuenta que esta teoría parte de considerar el delito de defraudación tributaria como un delito especial propio, ocurre que tal condición está siempre presente, precisamente por la condición del autor como deudor tributario, lo que genera que la imputación omisiva se realice de forma automática. En este sentido, parece pues que la realización omisiva, más allá de la premisa básica de esta teoría, no pareciera comportar la exigencia de engaño o *mise en scène* alguna, como quiera que, al ser siempre garante, el incumplimiento de su obligación genera por ello responsabilidad penal.

⁵⁹⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 271. RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 66 y 67. En relación con esta tesis, MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p. 58 a 62. Sin embargo, dentro de esta tesis se desmarca BAJO FERNÁNDEZ, quien defiende la no relevancia de la omisión como integrante del desvalor de acción del delito de defraudación tributaria. “Frente a la tesis sostenida por la Sentencia que comentamos –en cualquier caso, referida al derogado art. 319 y no a los vigentes delitos contra la Hacienda Pública– entendemos nosotros que la omisión de declaración sólo tiene trascendencia jurídica como infracción tributaria de los artículos 83,4 y 79 de la Ley General Tributaria, salvo que vaya acompañada de otros comportamientos de carácter activo relativos a la contabilidad, en cuyo caso, constituye simple infracción delictiva contable del artículo 350bis, del Código Penal, castigado con arresto mayor o multa. Fuera de estas dos modalidades, no existe ninguna otra consecuencia sancionadora para la omisión de declaración, ya que en ningún caso puede constituir el delito fiscal del artículo 349, heredero del derogado artículo 319 del Código penal”. BAJO FERNÁNDEZ. “La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 2 de marzo 1988)”. *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 171.

⁵⁹⁶ “En la medida en que la configuración del delito fiscal por nosotros defendida –causación de un perjuicio patrimonial injusto mediante engaño– se asemeja a la prevista para el delito de estafa, deviene necesario el estudio previo de la problemática suscitada en torno a este último delito en materia de comisión por omisión”. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p 261.

⁵⁹⁷ MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p 270 y 273.

⁵⁹⁸ “Si un contribuyente en estas circunstancias deja dolosamente de presentar la correspondiente declaración tributaria, puede afirmarse que con su silencio engaña por omisión: lleva a cabo un engaño capaz de inducir a error a la Administración, y punible, por tanto, en concepto de delito fiscal”. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p 273 y 274.

En definitiva, la tesis de la *mise en scène* no resuelve satisfactoriamente el problema de la omisión, con lo que cabe aceptar, desde el presupuesto teórico de la línea estricta, que la respuesta más coherente sería negar relevancia típica a la simple omisión de presentación de la declaración. Por ello, la posición de BAJO FERNÁNDEZ guarda más armonía con el punto de partida, al requerir acciones positivas (es decir, no la simple omisión) para que la no presentación de la declaración sea penalmente relevante⁵⁹⁹.

La respuesta desde la línea moderada a la cuestión de la omisión se ha resuelto de forma diferente. Separada de la tesis de la *mise en scène*, soluciona el problema con fundamento en criterios de imputación objetiva⁶⁰⁰. Esta línea plantea que la omisión en la presentación de la declaración tributaria puede ser un comportamiento peligroso para la Hacienda Pública, sin que toda omisión pueda ser, por ello, típica. En función de la caracterización del desvalor de acción que, como se dijo, exigía dejar a la AT en situación de desconocimiento de los elementos de la obligación tributaria, esta tesis afirma que será típica aquella omisión que precisamente pueda concretar ese nivel de riesgo, es decir, cuando genere situación de desconocimiento sobre los hechos tributarios⁶⁰¹. A partir de esta consideración, la doctrina

⁵⁹⁹ BAJO FERNÁNDEZ. “La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 2 de marzo 1988)”. *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 171. También, BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. 1978. p. 560. Recientemente puede leerse lo siguiente: “A nuestro juicio, la simple omisión de declaración cuyo desconocimiento para la Hacienda se deriva de la inoperancia y desidia de la Administración Tributaria, sólo puede corregirse con la sanción administrativa de la Ley General Tributaria. En otro caso, se produce un concurso de normas entre el art. 305 y el 310. Creemos que, cuando se producen los artificios contables del art. 310, debe sancionarse la omisión por este precepto y sólo cuando se ocasionen otras circunstancias determinantes del error en la Hacienda Pública debe aplicarse el precepto más severo que encierra el art. 305”. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 277 y 278. También, como se indica en BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ, “Esta tesis no es compartida por Bajo, aunque sí por Suárez, como ha quedado expuesto. Para Bajo, el perjuicio sufrido por la Hacienda ha de ser consecuencia del error, es decir, del comportamiento engañoso que toda defraudación entraña. Desde esta óptica, la omisión de la presentación de la declaración sólo se convierte en medio engañoso idóneo para inducir a error y en definitiva para perjudicar a Hacienda, cuando existen maniobras (*mise en scene*) engañosas. Tal es el caso de quien realiza hechos de ocultación de bienes en la contabilidad, falsedades documentales que oculten el hecho imponible, o, en definitiva, obstruyan la labor investigativa. Sólo así concurre un desvalor de acción en la omisión, susceptible de equipararla en gravedad con las defraudaciones positivas y, de otra parte, sólo así se constata la idoneidad del engaño para inducir a error”. BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ. *Manual de Derecho penal (parte especial)*. 2ª Ed. 1993. p. 611 y 612. En sentido similar: BAJO FERNÁNDEZ, BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda Pública*. 2000. p. 48 y ss. En contra de la omisión como modalidad típica CÓRDOBA RODA. *Comentarios al Código Penal, Tomo III. (Artículos 120-340)*. 1978. p. 1014.

⁶⁰⁰ En este sentido, AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 104 a 141. También, MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p.73 a 85. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 191 y ss.

⁶⁰¹ “En concreto, este sector doctrinal coincide, en principio, en que el criterio general que debe ser utilizado como idea rectora consiste en estimar que la presencia del verbo «defraudar» impone la restricción de que el resultado puede imputarse objetivamente a la omisión únicamente cuando la inactividad del agente deja a los órganos competentes de la Administración tributaria en el desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación de tributar”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 45 y 46.

ha venido planteando criterios casuistas a fin de excluir aquellos supuestos de omisión que no permiten afirmar la situación de desconocimiento. En el caso de MESTRE, por ejemplo, plantea la restricción de que la acción omitida fuera la única forma como la AT podía de salir de la situación de desconocimiento⁶⁰².

Tratando de alejarse de las soluciones casuistas MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ propone como criterio de imputación que la relevancia de la omisión, entendida como una situación de equivalencia estructural con la acción, se presentará en aquellos supuestos en que suponga para la AT la realización de labores que estaban previstas legalmente para ser realizadas por el deudor⁶⁰³. Sólo en tales supuestos se puede predicar que el deudor puede ser efectivamente “barrera de contención” de la lesión al bien jurídico. Sin perjuicio de lo anterior, el único supuesto que admite MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ como excepción a la responsabilidad penal por la no presentación de la declaración tributaria, evitando con ello la plena equivalencia con las teorías de la infracción del deber, consiste en que sea el propio deudor quien, por medios diferentes a la declaración, informe a la Administración de los datos relevantes⁶⁰⁴.

3º. Consecuencias para la autoría y participación.

La previa existencia de una relación jurídica tributaria lleva a la generalidad de la doctrina a manifestar que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio⁶⁰⁵. No es este el único argumento en defensa de la tesis del delito especial propio. En un trabajo dedicado a los problemas de autoría y participación, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ expone dos razones que, a su juicio, apoyan esta conclusión: la primera fundada en consideraciones gramaticales, concretamente la utilización del gerundio, que implica entender que las modalidades de conducta sólo podrán ser realizadas por un círculo limitado de sujetos⁶⁰⁶. A

⁶⁰² “En cambio, la omisión de ese deber será delictiva, como defraudación en comisión por omisión, cuando la declaración del contribuyente sea la única vía por la que la Administración puede llegar a tener conocimiento de la realización de un hecho imponible. En ese caso, la omisión del deber de declarar tiene, por sí, suficiente entidad para lesionar el deber de contribuir, ya que la Administración de Hacienda no podrá poner en marcha los mecanismos coactivos sustitutivos del pago voluntario por el contribuyente”. MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p. 83 y 84.

⁶⁰³ “En la medida en que la Administración se vea obligada a realizar una labor que por imperativo legal se había encomendado al contribuyente de forma específica, no hay inconveniente alguno en entender que se produce también en este caso de omisión una «identidad estructural» entre la ausencia de declaración de ese contribuyente y la declaración mendaz inherente a la comisión activa, identidad requerida por las modernas posiciones restrictivas para considerar que existe una auténtica igualdad en el plano de lo normativo entre la omisión y la correspondiente realización típica activa de un delito de resultado”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 52.

⁶⁰⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 53.

⁶⁰⁵ En contra de esta opinión, APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 69. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 259.

⁶⁰⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 72.

su vez, que el art. 305 CP indique que el delito puede realizarse por acción y por omisión, sin diferenciar la persona que lleve a cabo el comportamiento, lleva a que sólo puede ser sujeto activo quien tiene el deber de realizar la acción. Es decir, la equivalencia entre las modalidades activas y omisivas lleva a considerar que la base del delito se encuentra en la infracción de un deber extrapenal, a diferencia de la legislación alemana del §370 AO, que establece que la modalidad omisiva se asienta sobre la base del deber jurídico extrapenal, no así la modalidad activa, que puede ser realizada por sujetos que no tienen la condición de deudores tributarios⁶⁰⁷.

Finalmente, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ expone una razón de orden dogmático. Que el injusto del delito de defraudación tributaria pueda ser interpretado desde la teoría de los delitos de naturaleza mixta implica que parte de su fundamento material esté en el incumplimiento de un deber extrapenal. Siendo ello así, necesariamente el autor deberá ser obligado a cumplir el deber extrapenal cuya infracción da lugar al delito. De lo dicho hasta el momento se podría concluir que sólo quienes tengan que cumplir con el deber extrapenal que da apoyo material al tipo penal podrán ser autores del delito. Quien no tenga tal condición responderá necesariamente como *extraneus* y a través de las reglas de la participación.

No obstante, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ propone una interpretación que se separa de la tesis básica que entiende que sólo serán *intranei* los deudores tributarios. Su propuesta amplía el círculo de los *intranei*, si se la compara con la tesis de los delitos de infracción de un deber, pero sin ser tan amplia como podría derivarse de la comprensión de los delitos de dominio. Así, que el fundamento material del delito no se agote en la infracción del deber lleva a este autor a defender la posibilidad de que los *extranei* puedan responder como autores⁶⁰⁸. Esto, pues el deber jurídico sobre el que se asienta el delito de defraudación tributaria no es *intuitu personae*, razón por la cual es posible que personas diferentes al deudor tributario puedan ser autores⁶⁰⁹. Esta consideración permite calificar como autores a

⁶⁰⁷ “A mayor abundamiento, la actual redacción del art. 305, proveniente de la reforma tributaria de 1995, al señalar simplemente que el tipo del delito de defraudación tributaria se puede cometer por acción o por omisión, sin mayores especificaciones y compartiendo ambas modalidades los mismos elementos típicos, refuerza la idea de que nos encontramos ante un delito que esencialmente se construye sobre la base de la infracción de un deber extrapenal específico”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 72.

⁶⁰⁸ “Si el delito se concibe como *delito de naturaleza mixta*, cabría proponer un tratamiento intermedio, admitiéndose en determinados casos la posibilidad de castigar al sujeto no cualificado que asume fácticamente las funciones de administración y que realiza la conducta lesiva (la defraudación del Erario) con pleno dominio del hecho”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 77.

⁶⁰⁹ “En otras palabras, la naturaleza del delito de infracción de un deber del art. 305 no significa que sólo pueda ser sujeto activo del delito el sujeto pasivo de la obligación tributaria, puesto que el deber específico que subyace en el tipo penal no es *intuitu personae*”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 73.

los representantes legales o voluntarios y, en consecuencia, solucionar de forma más sencilla los problemas de autoría mediata o de coautoría sin tener que acudir al art. 31 CP para sancionar los representantes⁶¹⁰. Además, que no se trate de un puro delito de infracción de un deber no implica, como se ha dicho, que sea sólo el deudor quien pueda responder como autor, ya que puede darse el traslado del deber. Es decir, no se desconoce la posibilidad de delegación de los deberes tributarios, lo que permite que personas no obligadas inicialmente puedan luego responder como autores si se les ha trasladado o delegado el deber. Tal sería el caso del nombramiento formal de un representante⁶¹¹.

Ahora bien, las consecuencias más interesantes se dan en los casos que se alejan de los supuestos de nombramientos formales o el adecuado traslado de la responsabilidad de cumplimiento del deber tributario. Es decir, casos de administradores puramente fácticos cuando exista un administrador formalmente nombrado. En esta hipótesis se distinguen dos supuestos: cuando el administrador es consciente de sus obligaciones, caso en el cual siempre el administrador formal responderá como autor y el administrador puramente fáctico lo hará solo como partícipe⁶¹²; y cuando el administrador de derecho desconoce sus obligaciones (casos de error de tipo o “testaferros”). En esta hipótesis no puede ser imputada la responsabilidad penal al administrador formal, lo que llevaría a la impunidad, lo que se intenta evitar a través de la teoría del levantamiento del velo. Sin embargo, a juicio de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, es en este caso cuando tiene sentido la teoría de los delitos de naturaleza mixta, al permitir que el *extraneus* que instrumentaliza al *intraneus* teniendo un pleno dominio del hecho pueda ser imputado como autor, en la medida en que el delito de defraudación tributaria no se sustenta únicamente en la infracción del deber, sino que tendría un componente de dominio, en este caso en manos del *extraneus*⁶¹³.

⁶¹⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 73.

⁶¹¹ “Por lo tanto, en lo que atañe al administrador de derecho, no hay duda de que con el nombramiento formal se le traslada el deber tributario específico”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 80. Incluso, acepta el autor el traslado del deber en casos de nombramiento defectuoso o administrador puramente fáctico si se dan dos condiciones: aceptación o consentimiento de los socios y que no exista un administrador formalmente nombrado.

⁶¹² “en cuyo caso él será el autor de la defraudación, siempre que, lógicamente, estuviese en condiciones de impedir la realización del hecho prohibido, mientras que el administrador de hecho será sólo un partícipe”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 81.

⁶¹³ “Sobre la base de esta caracterización, no debería existir obstáculo para admitir en determinados casos (como señaladamente el caso del testaferro) la posibilidad de castigar al *extraneus* que (aun cuando no exista una relación de representación) asume fácticamente las funciones de administración y realiza la conducta lesiva (la defraudación del Erario) con pleno dominio del hecho, actuando en lugar del *intraneus*, al que instrumentaliza. Y precisamente la admisión de tal posibilidad se ve reforzada por el hecho de que el legislador no haya previsto un delito común correspondiente, que, de existir, expresaría la voluntad legal de castigar al *extraens* a través del de esa figura, ante la imposibilidad de hacerlo a través del delito especial (tal y como sucede en el caso del delito del art. 280 en relación con el art. 279)”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ.

Por el contrario, en aquellos supuestos en que no se dé el traslado del deber extrapenal o cuando no se asuma fácticamente el dominio social se estará ante fenómenos de participación y no de autoría. Tal es el caso, a juicio de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, de eventos con amplia relevancia práctica, como los asesores tributarios o los empleados de banca⁶¹⁴.

2. Del bien jurídico protegido en la Hacienda Pública al bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria.

A) Consideraciones sobre el bien jurídico protegido. De la protección a la función tributaria⁶¹⁵.

PÉREZ ROYO parte de la idea según la cual la estructura de los delitos contra la Hacienda Pública responde a dos grupos relacionados, pero diferenciados. Acorde con la doctrina tributaria, resalta como elemento central en la Hacienda Pública la función financiera. Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA⁶¹⁶, diferencia en la actividad financiera aquella encaminada a la obtención de ingresos tributarios y la del gasto, como se desprende del art. 31 CE⁶¹⁷. De conformidad con esto, la protección penal de la Hacienda Pública que dispone el sistema español resulta adecuada a su juicio, pues dispensa protección penal de forma conjunta a las dos actividades que integran la actividad financiera. Así, la protección a la actividad del ingreso estaría integrada por los delitos de defraudación tributaria y delito contable tributario, mientras que la protección del gasto se realizaría a través del delito de fraude de subvenciones⁶¹⁸.

Con fundamento en esta idea, su propuesta pasa por diferenciar un bien jurídico genérico, que sería la actividad financiera en su conjunto (ingresos y gastos), y otro específico, en función de cada una de las actividades que conforman tal actividad. Así, existiría un bien

“Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 82.

⁶¹⁴ “Dado que el asesor fiscal y el empleado de banca son sujetos *extranei*, quedan ya al margen del círculo de sujetos activos, y dado que los citados comportamientos no suponen materialmente la realización de funciones de administración, tampoco cabe siquiera plantear la posibilidad de trasladarles el deber tributario específico que incumbe a los sujetos idóneos. Por tanto, las referidas intervenciones no podrán ser calificadas como autoría ni como coautoría en el delito del art. 305. Sin embargo, no hay inconveniente alguno en que respondan como partícipes (inductor, cooperador necesario o cómplice) en el delito cometido por el autor idóneo, que es la única vía para exigirles responsabilidad penal, habida cuenta de que –como queda dicho– el legislador español no ha previsto un delito fiscal común paralelo ejecutable por cualquier persona”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 83.

⁶¹⁵ Se toma como referencia la posición de PÉREZ ROYO. En particular, PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986.

⁶¹⁶ SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de Derecho financiero*. 1993. p. 2 a 4. SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. 1977. p. 22 a 26.

⁶¹⁷ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 53.

⁶¹⁸ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 53.

jurídico circunscrito a la actividad financiera del ingreso y otro a la actividad financiera del gasto. Incluso, considera viable identificar en la actividad financiera dedicada al ingreso, bienes jurídicos específicos para cada figura delictiva. Con ello se tiene cuando menos tres consideraciones sobre el bien jurídico. Una general para los delitos contra la Hacienda Pública, una particular en función de la actividad que se proteja y, finalmente, la concreta consideración del bien jurídico para cada uno de los delitos⁶¹⁹.

En lo que se refiere al bien jurídico general, comprensivo de las actividades de ingreso y gasto, PÉREZ ROYO parte de identificar la Hacienda Pública como titular de funciones públicas y no como conjunto patrimonial. Es decir, la protección patrimonial no es el elemento fundamental para determinar el bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública, pues el aspecto central es la función pública que cumple en el desarrollo de la actividad financiera⁶²⁰. Además, la protección penal debe reconocer que se enfrenta a una “realidad” previamente regulada, con lo que el «carácter secundario» del Derecho penal respecto del Derecho tributario debe conducir a proteger el objeto previamente dado por las normas tributarias, que no es otro que la función tributaria⁶²¹.

El sentido concreto del que parte este autor sobre el concepto de función tributaria es que se trata de una función administrativa. En consecuencia, la actividad administrativa, en este caso dirigida a la recaudación tributaria, comporta una serie de deberes y potestades para la Administración y, correlativamente, también una serie de derechos y deberes para los ciudadanos. La protección penal, entonces, radica en el aseguramiento del procedimiento administrativo encaminado a la recaudación tributaria, lo que ubica como elemento central los deberes y derechos que del mismo se desprenden⁶²². Por esto, los delitos contra la

⁶¹⁹ “En el caso de los delitos contra la Hacienda Pública podemos distinguir un bien jurídico genérico, común a todas las figuras que ya conocemos. Se trataría de la protección de la Hacienda Pública. Pero, por debajo de ese objeto genérico, carente de determinaciones precisas, es necesario buscar de forma más apurada el objeto de la protección penal. Para realizar esta búsqueda consideramos de interés, en primer lugar, distinguir entre los delitos tributarios en su conjunto y el fraude de subvenciones, de acuerdo con la distinción a que ya hemos aludido de las distintas formas de la función financiera que aparecen implicadas en uno y otro caso. A su vez, dentro de los delitos tributarios, conviene separar el bien jurídico genérico común a todos ellos y los bienes específicos tutelados en cada figura singularmente considerada”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 57 y 58.

⁶²⁰ “Siguiendo esta línea de razonamientos, consideraríamos que la protección penal (al menos, en los delitos tributarios), se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 64. Una posición similar en cuanto al bien jurídico es defendida recientemente por LOMBARDEO EXPÓSITO. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2011. p. 21.

⁶²¹ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 65 y 66.

⁶²² En esta misma tesis puede encontrarse la postura de BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 20. BUSTOS RAMÍREZ. En BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 22.

Hacienda Pública tienen como elemento central la vulneración de los deberes que impone la función tributaria, y no el resultado patrimonial, ya que no todos conllevan tal resultado.

Las ventajas de esta tesis, a juicio del autor, es permitir identificar las necesidades de protección penal en función de los momentos de mayor «vulnerabilidad» en el desarrollo de la función tributaria y centrar allí la protección penal. El sistema tributario vigente, en el que buena parte de las funciones de declaración y liquidación del tributo corresponden a los ciudadanos, demanda una protección en el momento de cumplimiento de tales deberes, al ser este momento el de mayor «vulnerabilidad» en el proceso de gestión tributaria⁶²³.

Esta orientación permite explicar tanto los delitos tributarios con perjuicio patrimonial de aquellos otros que no conllevan lesión patrimonial alguna. A su vez, permite resaltar que, más allá del perjuicio patrimonial, el valor de la protección penal no se reduce a garantizar un ingreso, sino que comprende finalidades que trascienden al simple hecho del ingreso patrimonial.

A esta tesis se le reconoce el valor que tiene plantear la relación que debe existir entre la regulación penal y el sistema de gestión tributaria, al considerar indispensable que la protección penal guarde armonía con el sistema de gestión tributaria. Ello permite, como afirma GRACIA MARTÍN, derivar criterios importantes en la determinación del desvalor de acción de los delitos tributarios⁶²⁴.

La determinación del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria debe reconocer lo que es esencial del bien jurídico general para la Hacienda Pública, y es la

⁶²³ Es fundamental en esta propuesta que la regulación penal guarde armonía con el procedimiento de gestión tributaria. Así, un proceso de gestión que se fundamenta en el cumplimiento espontáneo de la declaración y liquidación del tributo requiere que el Derecho penal enfatice la protección penal en asegurar el cumplimiento de tales deberes. Por el contrario, el delito de ocultación de bienes o industria era adecuado al sistema de gestión tributaria de su época. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 34.

⁶²⁴ No obstante, GRACIA MARTÍN ha sido crítico con esta tesis, pues tal consideración del bien jurídico le hace perder su función de garantía, ya que la protección penal se agotaría en un simple incumplimiento de deberes. A su vez, tal caracterización del bien jurídico no permite identificar el aspecto fundamental de los delitos tributarios, lo que permitiría incluir en el Título de los delitos contra la Hacienda Pública comportamientos que atentan contra la función tributaria, pero que no por ello deberían hacer parte de este título. “Pero la objeción decisiva que, a mi juicio, cabe oponer a la constitución de la función tributaria como bien jurídico específicamente protegido por los tipos del Derecho penal tributario radica en la incapacidad de dicho concepto para cumplir con la función de garantía que se atribuye al bien jurídico en la moderna Dogmática jurídico-penal o, visto desde otro ángulo, en su capacidad para poner en peligro dicha función de garantía. En particular, creo que este planteamiento conlleva el riesgo de hacer perder de vista el sentido real de la protección jurídica en el ámbito tributario y conducir, a la postre, a la configuración, de modo inconsciente, de tipos delictivos en que el contenido de lo injusto se agote, en realidad, en la pura infracción de deber”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 68 y 69. “Deberían adquirir, por consiguiente, el rango de delito tributario, una pluralidad de comportamientos de los funcionarios competentes para el ejercicio de dicha función que, sin duda, producen una lesión de la función tributaria: conductas de prevaricación en la aplicación de los tributos, abandono de funciones tributarias, exigencia de impuestos ilegales, etc.”. *Ibidem*. p. 68.

vulneración de los deberes que se derivan de la función tributaria. Por ello, elemento indispensable del bien jurídico en el delito de defraudación tributaria debe ser la vulneración de los deberes que se derivan de la función tributaria, particularmente “la violación de algunos de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria”⁶²⁵. A su vez, en función de la redacción del tipo, el bien jurídico no puede reducirse a la violación del deber, ya que éste exige un resultado lesivo. En consecuencia, el bien jurídico protegido debe reconocer la existencia del perjuicio para la recaudación tributaria como consecuencia de la violación de los deberes derivados de la función tributaria⁶²⁶.

B) *Consecuencias para el injusto penalmente relevante.*

Desde la premisa del bien jurídico protegido se desprenden consecuencias importantes para la configuración del desvalor de acción y de resultado, como se pasa a explicar.

a) El tipo objetivo en el delito de defraudación tributaria.

Con fundamento en las consecuencias mencionadas, cabe plantear brevemente la forma como esta teoría interpreta el tipo objetivo del delito de defraudación tributaria, en particular la conducta típica y la autoría.

1º. Consecuencias para el desvalor de acción y el desvalor de resultado.

Desde esta postura se considera que el comportamiento penalmente relevante se estructura a partir de la relación entre dos elementos de la descripción típica. Por un lado, las modalidades genéricas de conducta (elusión del pago de tributos y disfrute ilícito de beneficios fiscales), o por otro lado, con el término “defraudación”⁶²⁷.

PÉREZ ROYO critica que el tipo penal no tenga previstas modalidades específicas de comportamiento, pues comporta un riesgo para la seguridad jurídica. En relación con las modalidades genéricas, la primera de ellas (refiriéndose a la elusión) difiere claramente del sentido técnico utilizado en el Derecho tributario, ya que éste se relaciona con los casos de “fraude a la ley”, y como éstos no quedan comprendidos en el delito de defraudación

⁶²⁵ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 78.

⁶²⁶ “En conclusión, podemos decir que el objeto específico de la protección penal en el artículo 349, CP, es la recaudación correspondiente a cada una de las figuras que integran el sistema tributario, pero sólo en cuanto resulte afectada por la violación de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 78.

⁶²⁷ Sin embargo este autor reserva también el término “defraudación” como elemento que pertenece al resultado. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 126 y 127.

tributaria, como acepta unánimemente la doctrina, el término “elusión” en el campo jurídico penal debe llevar a un significado diferente⁶²⁸. Así, este concepto en Derecho penal sólo puede comprender los supuestos de incumplimiento del deber de satisfacer la deuda tributaria. La diferencia entre el sentido técnico en Derecho penal y en Derecho tributario radica en que en aquél la elusión comporta una deuda tributaria existente, en tanto en el campo tributario la elusión consiste en impedir, a través de una norma de cobertura, el nacimiento de la deuda tributaria o, lo que es lo mismo, evitar realizar el hecho imponible⁶²⁹.

De otro lado, el concepto de disfrute ilícito de beneficios fiscales, como otra de las modalidades de conducta (aunque en ocasiones pueda ser difícil su diferencia con el concepto de elusión e, incluso, con las conductas tipificadas en el delito de fraude de subvenciones), habrá de entenderse que se quiere hacer referencia a los “supuestos en los que por una u otra causa la relación entre la AT y el sujeto pasivo aparece en forma invertida respecto de lo normal, produciéndose una salida de caja, un pago de la Administración al sujeto pasivo”⁶³⁰. Como segundo elemento en la determinación del desvalor de acción, este autor vincula el término “defraudación”. Precisamente por la falta de determinación de este comportamiento a través de modalidades específicas, el término “defraudación” debe ser precisado ya que su significado es equívoco. En esta tarea, y en coherencia con su punto de partida, manifiesta que debe entenderse como “el incumplimiento de los deberes de información y colaboración establecidos en la legislación tributaria”⁶³¹. Sin embargo, esta afirmación encuentra una limitación en el ámbito del desvalor de acción, y es que debe sólo referirse al incumplimiento de los deberes que se imponen al sujeto en fase de liquidación del tributo y que tengan capacidad de generar un perjuicio económico.

La razón para reducir el ámbito de la defraudación en el sentido indicado radica en que es en la fase de liquidación en que la AT está en una situación de mayor vulnerabilidad, en la medida en que el sistema de gestión tributaria difiere la realización de tareas de liquidación a los ciudadanos. A su vez, recuerda que tradicionalmente la LGT incluía las infracciones para comportamientos que se realizaban en fase de liquidación pero no de recaudación⁶³². También la Exposición de Motivos de la LO 2/1985 avala esta conclusión, ya que según

⁶²⁸ La atipicidad del “fraude de ley” en el delito de defraudación tributaria es una conclusión abrumadoramente mayoritaria en la doctrina, no así en la jurisprudencia, como expone RIGGI. *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. 2010. p. 239 a 273.

⁶²⁹ “Por elusión del pago hay que entender, pues, aquella conducta que consiste en el incumplimiento del deber de satisfacer la deuda tributaria. Omisión total del pago o bien pago en cuantía inferior a la debida, a la que hubiera correspondido pagar en correcta aplicación de las normas reguladoras del tributo”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 90.

⁶³⁰ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 102.

⁶³¹ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 116.

⁶³² PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 120.

ella la protección penal se encamina a sancionar aquellos comportamientos relacionados con la elusión de la cuantificación de la deuda tributaria, lo que lleva a pensar que es precisamente en la fase de liquidación en la que se pretende que intervenga el Derecho penal.

En lo que se refiere al desvalor de resultado, y habiéndose descartado la necesidad de un engaño para calificar la conducta como defraudatoria, es apenas lógico que este autor no considere necesario que se genere un error en la AT. De otro lado, no basta con el simple incumplimiento de deberes tributarios, como quiera que el tipo penal exige un perjuicio económico concretado en la falta de ingreso de una suma determinada del tributo o, también, un egreso. Así, el desvalor de resultado se relaciona con cada una de las modalidades genéricas de comportamiento antes mencionadas. La elusión conduce generalmente al no pago, total o parcial, de la prestación tributaria. Por el contrario, la modalidad de disfrute indebido de beneficios fiscales puede comportar un egreso.

De lo dicho se desprende que el momento de consumación debe tener como fundamento las consideraciones que este autor realiza en relación con el desvalor de acción y de resultado. El primer elemento que se tiene en cuenta en la tesis de PÉREZ ROYO es que el delito de defraudación tributaria es un delito de resultado, que se concreta en el perjuicio económico. Dicho esto, se deriva como consecuencia que el momento consumativo coincide con el momento en que se produce dicho perjuicio económico⁶³³. La producción del perjuicio obviamente va en función de la modalidad genérica de comportamiento, es decir, si se trata de un caso de elusión o de disfrute de beneficios fiscales. Se discute sin embargo el momento preciso en que se puede afirmar que se ha producido el perjuicio. Así, una tesis cifra el momento consumativo en el vencimiento del plazo para efectuar el ingreso correspondiente, en los supuestos de elusión del tributo, o en el momento de la obtención de la ventaja fiscal, en los supuestos en los que el delito se realice a través de tal modalidad⁶³⁴. De otro lado estaría la tesis que exige la liquidación definitiva del tributo, pues sólo en dicho momento es posible conocer el valor concreto que se ha eludido u obtenido y, en consecuencia, afirmar que se cumple el requisito de la cuantía exigida por el tipo⁶³⁵.

La última tesis mencionada es criticada por PÉREZ ROYO, quien cree que lleva a resultados “absurdos”. A su juicio, el requerir de una liquidación definitiva para la consumación del

⁶³³ “el momento consumativo coincidirá con la efectiva producción de dicho perjuicio económico (la elusión u omisión del pago de tributos o la percepción del beneficio fiscal ilícitamente obtenido)”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 169.

⁶³⁴ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 546 a 548.

⁶³⁵ BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ. *Manual de Derecho penal (parte especial). Delitos patrimoniales y económicos*. 1993. p. 622 y 623. BAJO FERNÁNDEZ. *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. 1978. p. 573 y 574.

delito parte de confundir liquidación definitiva con liquidación firme. A su vez, requerir la liquidación definitiva puede llevar a que la consumación del delito termine coincidiendo con la prescripción de la acción para efectuar la correspondiente liquidación. Esto, en la medida en que a falta de comprobación de las liquidaciones provisionales sólo el paso del plazo correspondiente determina que éstas puedan convertirse en liquidaciones definitivas⁶³⁶.

Dicho esto, la posición de este autor se decanta por cifrar el momento consumativo en el vencimiento del plazo para efectuar el ingreso o el momento de la obtención de la ventaja fiscal. Ello requiere precisar que en función del modelo de gestión tributaria y de las modalidades de conducta tanto genérica como específica⁶³⁷. Así, en aquellos casos en que la estimación del tributo se realiza a través del sistema de liquidación, la consumación en casos de realización activa del delito está en el vencimiento del período de pago de la deuda. En los supuestos omisivos, con el transcurso del plazo contado para el ingreso. En el sistema de autoliquidaciones, la consumación se produce al vencimiento del plazo para el pago acompañado de la autoliquidación. Para los casos del disfrute ilícito de beneficios fiscales, la consumación se produce en el momento de entrega del beneficio.

2º. La omisión como modalidad de comportamiento en el delito de defraudación tributaria.

Si bien la omisión es un problema para la teoría patrimonialista, deja de serlo cuando el bien jurídico y el injusto típico se soporta en el incumplimiento de deberes. Así, PÉREZ ROYO no encuentra inconveniente en resolver el problema de la omisión en el delito de defraudación tributaria. Es más, tal vez podría decirse que no “resuelve” el problema, simplemente porque a la luz de su tesis la omisión realmente no comporta problema alguno. La relevancia de la omisión en el delito de defraudación tributaria ha estado vinculada a solucionar el supuesto de la falta de presentación de la declaración tributaria. Siendo ello así, y teniendo presente que esta teoría soporta el injusto típico en el incumplimiento de deberes de información y colaboración, no queda duda de alguna que la falta de información, y más aún la no presentación de la declaración tributaria, es una modalidad de incumplimiento. Así, no existe problema y es por demás plenamente armónica con su punto de partida la respuesta positiva que esta tesis da a la relevancia penal de la omisión de presentación de declaración tributaria como realización del delito en comisión por omisión⁶³⁸.

⁶³⁶ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 170.

⁶³⁷ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 169 a 179.

⁶³⁸ “La falta de declaración a la Hacienda Pública de hechos con relevancia tributaria en orden a la existencia de una deuda, de los elementos para su cuantificación o de los datos relativos al disfrute de un beneficio fiscal integran, sin más, el presupuesto de la defraudación tributaria, siempre, naturalmente, que además se

Además de lo anterior, este autor considera que la respuesta positiva a la relevancia penal de este tipo de omisiones es necesaria desde el punto de vista de política criminal. No es sólo que este tipo de omisiones comporta un riesgo para la AT, pues por la gran cantidad de documentos que recibe en cada ejercicio le es difícil controlar a todos y cada uno de los contribuyentes, más aun en un sistema en el que prima la autoliquidación. Adicionalmente, no sancionar penalmente este tipo de omisiones o requerir la exigencia de un engaño, podría “dar aliento a los comportamientos omisivos, con grave perjuicio para la Administración tributaria”⁶³⁹.

3º. Consecuencias para la autoría y la participación.

La posición de PÉREZ ROYO parte de la exigencia de la relación jurídico tributaria, sin embargo tal exigencia no determina la respuesta a la condición del delito de defraudación tributaria como delito común o especial. Para este autor, ni desde la redacción del tipo, la cual difiere abiertamente de la que es propia en los delitos especiales, ni desde las exigencias del delito, se puede concluir que estemos ante un delito especial propio. En relación con lo primero, la literalidad de la norma no exige condición especial en el sujeto activo, a diferencia de los casos de delitos especiales propios. A su vez, tampoco la norma lleva a pensar que sólo podrá ser sujeto activo quien defraude *sm*s propios tributos, pues nada obsta que tales comportamientos puedan realizarse por el deudor o por terceros⁶⁴⁰.

Así, este autor parte de considerar el delito de defraudación tributaria como un delito común. Ahora, considera que si bien el sujeto activo puede ser cualquier persona, se requiere que éste se encuentre en una “posición que le permita llevar a cabo la acción descrita en el tipo legal”⁶⁴¹. No obstante, PÉREZ ROYO cambia de posición cuando explica la defraudación por omisión. En este supuesto, y teniendo presente que la esencia de los delitos contra la Hacienda Pública reside en el incumplimiento de deberes, ya no es posible sostener que el delito es un delito común. En el caso de la defraudación por omisión la condición de deudor tributario es indispensable, al punto de concluir que sólo en este supuesto puede admitirse que se esté ante un delito especial propio⁶⁴².

produzca la conducta causante directamente del perjuicio económico”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 125.

⁶³⁹ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 126.

⁶⁴⁰ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 81.

⁶⁴¹ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 179. Esta posición, sin perjuicio de las diferencias en cuanto al fundamento del que puedan partir uno y otro autor, coincide con lo que actualmente defiende ROBLES PLANAS. *Garantes y cómplices*. 2007. p. 129 y ss. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 240 y 241.

⁶⁴² “Una última e importante precisión es necesario hacer en relación a este tema. Las consideraciones que acabamos de hacer deben considerarse válidas en relación a la defraudación tributaria realizada a través de comportamientos positivos. Sin embargo, cuando el tipo se realiza a través de conductas omisivas aparece como cualificación necesaria en el sujeto activo la condición de sujeto pasivo del tributo, obligado al

Conforme con la tesis de este autor, los casos en que la defraudación tributaria se realice a través de personas jurídicas y en supuestos activos, no habrá necesidad alguna de invocar la norma del art. 31 CP. No obstante, ello será necesario en los casos de realización omisiva del tipo que, como ya se vio, es el supuesto en que el delito de defraudación tributaria deja de ser un delito común para convertirse en delito especial. A su vez, en los casos de intervención de asesores contables, la tesis de PÉREZ ROYO no afronta los problemas a que se ve enfrentada la consideración del delito de defraudación tributaria como delito especial propio. Basta, dice este autor, que el asesor realice la acción defraudatoria y tenga asignada la gestión de los tributos para que pueda serle imputado el delito. Esto no obsta, sin embargo, para que los asesores puedan en otros casos, y según su grado de participación, ser imputados como cooperadores o cómplices⁶⁴³.

3. Del Derecho penal financiero a los fines del Tributo.

De las diferentes posiciones doctrinales que se han ocupado del delito de defraudación tributaria, resulta importante mencionar la tesis de GRACIA MARTÍN⁶⁴⁴. Comienza este autor recordando al profesor SAINZ DE BUJANDA, en particular, que no debe perderse de vista en el estudio de los delitos tributarios que éstos hacen alusión a una “realidad” regulada de forma previa a la intervención del Derecho penal⁶⁴⁵. Por esto, es desde el Derecho financiero de donde proceden los elementos para la configuración de un sistema de Derecho penal tributario, y en el cual es posible analizar y explicar el sistema de tipos que protegen a la Hacienda Pública. Conforme con este punto de partida, el sistema de Derecho penal tributario se encuentra acotado por los institutos jurídico financieros y, para este caso en particular, por el Tributo como institución jurídico financiera⁶⁴⁶.

cumplimiento de los deberes tributarios, ya que es precisamente esta condición la que determina la posición de garante”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 82.

⁶⁴³ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 181 a 183.

⁶⁴⁴ Tomamos como referencia las siguientes aportaciones. GRACIA MARTÍN “La responsabilidad del directivo, órgano y representante de la empresa en el derecho penal español. Estudio específico de los problemas dogmáticos y político criminales que plantea el delito cometido a partir de una «actuación en lugar de otro»”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986.

⁶⁴⁵ “No es posible prescindir, por ello, del ordenamiento jurídico-tributario ni de la ciencia que lo elabora sistemáticamente, es decir, de la Dogmática jurídico-tributaria, a la hora de afrontar cualquier cuestión de Derecho penal tributario”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 3. (Cursiva del original).

⁶⁴⁶ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 13 y 14.

Entonces el Derecho penal tributario, que sólo puede explicarse como parte integral del Derecho penal financiero⁶⁴⁷, lleva a cabo la protección penal del tributo como instituto jurídico financiero (entre los diferentes institutos jurídico financieros podemos mencionar, además del tributo, el patrimonio del Estado, la deuda pública, el beneficio fiscal, la subvención, el crédito oficial, etc.), a través del cual el Estado obtiene recursos que le permitirán llevar a cabo el gasto público.

A) Consideraciones sobre el bien jurídico protegido. El Bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario.

El bien protegido por parte del Derecho penal tributario parte del tributo como instituto jurídico financiero, con lo cual este autor no participa de la tesis patrimonial o de la función tributaria que se han mencionado previamente. A su vez, se aleja también GRACIA MARTÍN de cualquier posición que pretenda, más allá de la precisa configuración del bien jurídico, partir de la idea según la cual estamos ante delitos pluriofensivos o una configuración de delitos en los que es posible identificar bienes jurídicos mediatos e inmediatos. Para GRACIA MARTÍN el bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario, además de no participar de ninguna de las opciones mencionadas, se configura como una opción teórica capaz de explicar todo el sistema de infracciones tributarias, es decir, tanto las penales como las administrativas⁶⁴⁸.

Para este autor, la delimitación del bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario constituye pieza fundamental en su explicación teórica, como quiera que de ello depende el contenido del Título que se dedica a la protección de la Hacienda Pública⁶⁴⁹. Conforme con

⁶⁴⁷ “Considero por ello que toda construcción dogmática acerca de los delitos tributarios debe partir de lo que a lo largo de esta investigación voy a tratar de fundamentar: que lo injusto en el ámbito tributario sólo puede acotarse desde las normas jurídico-tributarias y, por consiguiente, que el Derecho penal es en una gran medida dependiente del ordenamiento y de la Dogmática tributarios en la tarea de configuración de los tipos de lo injusto del delito tributario. La estructura del sistema de infracciones tributarias –penales y administrativas- tiene que ser reflejo –negativo- de la estructura del procedimiento de gestión tributaria. Son las distintas fases de éste y, en particular, la específica función de los deberes formales que operan en cada una de aquéllas lo que ha de determinar la estructura de cada tipo individual de infracción tributaria, penal o administrativa”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 4 y 5. Menciona también GRACIA MARTÍN que bien puede hablarse de un Derecho penal financiero en el que se comprenden todos los bienes jurídicos financieros que pueden encontrar protección por parte del Derecho penal. Dice el autor, lo siguiente: “La expresión «Derecho penal financiero» deberá adquirir carta de naturaleza, sin embargo, si bajo ella se agrupan todas aquéllas, pero sólo aquellas figuras delictivas mediante las que se proteja un bien jurídico de naturaleza jurídico-financiera. Considero bienes jurídicos de naturaleza jurídico-financiera a todos aquellos institutos jurídicos creados, disciplinados y organizados por el ordenamiento jurídico con el fin de obtener recursos y de canalizar el gasto público”. *Ibidem*. p. 13 y 14.

⁶⁴⁸ GRACIA MARTÍN, “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 212.

⁶⁴⁹ “La cuestión planteada, desde luego, no es baladí, pues según cuál sea el sentido que se atribuya a la expresión Hacienda Pública no podrá explicarse que hayan quedado fuera de dicho Título otros delitos del Código que, según el punto de vista que se adopte, también deberían considerarse delitos contra la Hacienda

esto, la determinación del bien jurídico debe poder explicar, lo que a su juicio no hacen otras teorías, tanto la presencia como la ausencia de precisas conductas típicas dentro de los delitos contra la Hacienda Pública. Es decir, las teorías de las que se separa este autor son incapaces de diferenciar los delitos tributarios a partir de un aspecto tan relevante como es el bien jurídico⁶⁵⁰. Lo anterior, puesto que, conforme con el poder de configuración que le otorga este autor al bien jurídico, tendríamos que encontrar entre los delitos contra la Hacienda Pública muchos otros que la afectan en su patrimonio (si se parte de la tesis patrimonialista), o en su actividad (si se parte de la tesis funcional o de la actividad de la Administración).

Así, lo específico de los delitos tributarios no lo pueden explicar ni la teoría de la función tributaria ni la patrimonialista. La tesis patrimonialista, por no poder explicar que no toda lesión al patrimonio de la Hacienda Pública sea típica por razón de un delito tributario, como lo serían los supuestos de falta de pago del tributo o de un alzamiento de bienes en perjuicio de la Hacienda Pública, casos que sin duda afectan el patrimonio pero que no son típicos de delito tributario alguno⁶⁵¹. En consecuencia, no permite explicar “el contenido *material* de lo injusto de los delitos tributarios”⁶⁵². Adicionalmente, que esta teoría apele al destino financiero del patrimonio de la Hacienda Pública no permite tampoco explicar lo que tienen de particular los delitos tributarios, puesto que los demás ingresos financieros se encuentran afectados al mismo destino financiero. Basta recordar, como hace GRACIA MARTÍN, que para los ingresos del Estado existe una afectación universal a los gastos públicos⁶⁵³.

Frente a lo anterior, quizá pudiera decirse que la protección del Tributo como ingreso financiero se explica, sin perjuicio de la afectación universal de los ingresos, en que se trata de la fuente de ingresos más importante. No obstante, esta réplica no es acertada, pues de todas las Haciendas que son o pueden ser sujetos pasivos del delito de defraudación tributaria, el Tributo es el más importante ingreso financiero tal vez sólo para la Hacienda Estatal, pero no para las Locales, que encuentran en los ingresos patrimoniales su mayor

Pública”. GRACIA MARTÍN, “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 188.

⁶⁵⁰ Una consideración semejante, en AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 74 y 75.

⁶⁵¹ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 54 y 55. GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. 1988, p. 271. GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 31 y ss. También, AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 102 y 103.

⁶⁵² GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 54 y 55. (Cursiva del original).

⁶⁵³ GRACIA MARTÍN, “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 199 y 200.

fuente de financiación. Por esto, el destino financiero sólo explicaría la protección del Tributo como ingreso financiero para la Hacienda Estatal, pero lo que no se entiende es que para el caso de las Haciendas locales no se protejan, por razón del destino financiero, otros ingresos que resultan ser más tanto o más importantes que el tributario⁶⁵⁴.

La crítica de GRACIA MARTÍN a la teoría patrimonialista le acerca en cierta medida a la teoría de la función tributaria, sin que ello comporte que la asuma, como quiera que ésta tampoco explica la presencia de los delitos que componen el Título de los delitos contra la Hacienda Pública, y la ausencia en el mismo de delitos que, según tal punto de partida, habrían de estar allí contenidos⁶⁵⁵. No obstante, para este autor la teoría de la función tributaria, a pesar de no ser válida para explicar el bien jurídico protegido, sí lo es para la configuración de la conducta típica del sistema de tipos penales dedicados a la protección de la Hacienda Pública⁶⁵⁶. Finalmente, y en relación con la tesis de la función, para GRACIA MARTÍN esta postura conllevaría un riesgo que se concretaría en la pérdida de la función de garantía que corresponde al bien jurídico, generándose una configuración que a la postre termina en la tipificación de puros actos de infracción de deberes⁶⁵⁷. Y, a su vez, esta teoría olvida que la dimensión funcional es sólo una de las tres acepciones que desde la dogmática tributaria se le puede dar a la Hacienda Pública. Por ello, no parece posible reducir el bien jurídico sólo a una de tales dimensiones en desmedro de las demás.

Al margen de las críticas a las particulares teorías sobre el bien jurídico, este autor se separa de la tesis que procura explicar el bien jurídico de los delitos contra la Hacienda Pública apelando a la existencia de bienes jurídicos mediatos e inmediatos o de bienes jurídicos genéricos y específicos. En su tesis afirma que el objeto genérico de protección, entendido como la actividad financiera que integra el ingreso y el gasto público, no prejuzga en medida alguna el concreto bien jurídico de las figuras típicas. La afirmación de bienes

⁶⁵⁴ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 53 a 55

⁶⁵⁵ “Deberían adquirir, por consiguiente, el rango de delito tributario, una pluralidad de comportamientos de los funcionarios competentes para el ejercicio de dicha función que, sin duda, producen una lesión de la función tributaria: conductas de prevaricación en la aplicación de los tributos, abandono de funciones tributarias, exigencia de impuestos ilegales, etc.”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 68.

⁶⁵⁶ “Mi opinión es la siguiente: la función tributaria no puede ni debe constituir el bien jurídico protegido, pero es referencia indispensable para la determinación de las acciones y omisiones típicas y, por tanto, para la interpretación y aplicación de los tipos”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 67.

⁶⁵⁷ “Pero la objeción decisiva que, a mi juicio, cabe oponer a la constitución de la función tributaria como bien jurídico específicamente protegido por los tipos del Derecho penal tributario radica en la incapacidad de dicho concepto para cumplir con la función de garantía que se atribuye al bien jurídico en la moderna Dogmática jurídico-penal o, visto desde otro ángulo, en su capacidad para poner en peligro dicha función de garantía. En particular, creo que este planteamiento conlleva el riesgo de hacer perder de vista el sentido real de la protección jurídica en el ámbito tributario y conducir, a la postre, a la configuración, de modo inconsciente, de tipos delictivos en que el contenido de lo injusto se agote, en realidad, en la pura infracción de deber”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 68 a 69.

jurídicos mediatos e inmediatos, a juicio de GRACIA MARTÍN, no es más que una aseveración que no pasa de lo descriptivo, como quiera que luego no tiene concreción para la precisión de bien jurídico lesionado y de la conducta que integra el injusto típico⁶⁵⁸. A su vez, y en conexión con la tesis de los bienes jurídicos genérico y específico, hay opiniones que afirman que se trata de un delito pluriofensivo⁶⁵⁹. Sin embargo, y para sorpresa de GRACIA MARTÍN, los que defienden el carácter pluriofensivo de los delitos tributarios reconocen que no hay dos bienes jurídicos y que el orden económico no precisa verse afectado por las conductas típicas de defraudación tributaria⁶⁶⁰.

Desestimadas las teorías vigentes para explicar el bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda Pública, GRACIA MARTÍN propone una visión que busca tanto una nueva explicación de estos delitos, como la elaboración de una teoría completa que permita la construcción de lo que él llama un sistema de Derecho penal tributario. Para este propósito recurre a la teoría dogmática tributaria, como quiera que es de allí de donde el Derecho penal recoge los elementos que le permitirán determinar el bien jurídico protegido y, en consecuencia, elaborar una teoría del injusto penalmente relevante de lo que será el sistema de tipos penales dirigidos a la protección de la Hacienda Pública. Como se indicó, dado que el Derecho penal tributario se encuentra con una realidad que existe por virtud del Derecho tributario, la protección penal debe elaborarse con fundamento en los presupuestos del Derecho tributario, con lo que es fundamental indagar el sentido de la Hacienda Pública desde la teoría tributaria⁶⁶¹.

Desde el Derecho financiero, la Hacienda Pública se refiere a tres diferentes aspectos⁶⁶². Un aspecto objetivo hace referencia a “una cierta clase de bienes o derechos”; un sentido funcional viene a referirse al “desenvolvimiento de un cierto tipo de actividades”, y finalmente, un aspecto subjetivo se refiere a un “ente público”. Sobre la base de esta triple acepción construye GRACIA MARTÍN el Sistema de Derecho penal tributario, con la

⁶⁵⁸ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 11 a 13. Esta crítica se reitera también en GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p 186 y 187.

⁶⁵⁹ MARTÍNEZ PÉREZ. *Comentarios a la legislación penal*. Volumen VII. 1986. p. 246 y 247. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 210.

⁶⁶⁰ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 72 a 73. La innecesaria puesta en peligro o lesión del bien jurídico mediato, se pone de presente a través de la siguiente afirmación: “Por el contrario, la vulneración del bien jurídico *mediato* no aparece incorporada al tipo de injusto de la infracción correspondiente y, por tanto, el intérprete no tiene por qué acreditar que en el caso concreto se ha producido una lesión o puesta en peligro de dicho bien, ni tiene por qué exigir que el dolo o la imprudencia del autor vayan referidos a él”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 148.

⁶⁶¹ GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p 190 y ss. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 75 y ss.

⁶⁶² En este sentido, SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. 1977. p. 22 a 26.

precisión de que si bien la rúbrica del Título XIV del CP hace referencia a las tres acepciones antes indicadas, para la determinación del bien jurídico sólo interesa el aspecto objetivo⁶⁶³.

Desde la perspectiva subjetiva, la Hacienda Pública hace referencia al sujeto pasivo del sistema de delitos tributarios. Es decir, desde este punto se podrá determinar el ente o Administración que, conforme los arts. 305 a 310 CP son o pueden ser sujetos pasivos de cada una de tales conductas⁶⁶⁴. La acepción funcional de la Hacienda Pública viene a significar el conjunto de actividades financieras o administrativas que tienen por función el desarrollo de lo que desde la teoría financiera se conoce como el ciclo de “ingreso-gasto”⁶⁶⁵. En cuanto al ingreso, este es el conjunto de actividades encaminadas a llevar a cabo la obtención de ingresos o recursos financieros, mientras que en el ciclo del gasto público se llevan a cabo los actos para la aplicación de los recursos obtenidos a las diferentes necesidades públicas. Desde la perspectiva funcional, GRACIA MARTÍN afirma que será relevante para la *ratio legis* y para la determinación del desvalor de acción de lo que denomina sistema de tipos⁶⁶⁶. Finalmente, el aspecto objetivo de la Hacienda Pública no sólo integra, a juicio de GRACIA MARTÍN, el sentido del Título XIV CP, sino que es éste el que permite precisar el bien jurídico protegido. En consecuencia, el bien jurídico se estructura a partir de una cierta clase de bienes o derechos, sin que ello implique defender la tesis patrimonialista, puesto que la acepción objetiva de la Hacienda Pública no es equivalente al patrimonio de la Hacienda Pública⁶⁶⁷.

Para la precisión del concepto objetivo de Hacienda Pública comienza por advertir GRACIA MARTÍN que los bienes o derechos que conforman la Hacienda Pública se componen de muy diversos elementos entre los cuales se cuenta el Tributo. Ahora bien, como la protección penal de la Hacienda Pública no se dispensa en cuanto *universitas iuris*, sino únicamente en función de determinados aspectos particulares que componen la Hacienda Pública, es por lo que tal protección se centra en uno de los elementos: el tributo. Dicho esto, advierte este autor que el Tributo no es un elemento patrimonial, sino un instituto jurídico del que se desprenden derechos patrimoniales que finalmente se concretan en

⁶⁶³ GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 191. “En mi opinión, la rúbrica del título VI del Libro II del Código Penal «Delitos contra la Hacienda Pública» hace referencia a los tres posibles sentidos de este concepto. Con el subjetivo se hace referencia al sujeto pasivo de estos delitos, con el objetivo al bien jurídico protegido y con el funcional a la *ratio legis*”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 12.

⁶⁶⁴ GRACIA MARTÍN, “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. Marzo. 1994. p 193.

⁶⁶⁵ SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de Derecho financiero*. 1993. p. 2 a 4.

⁶⁶⁶ GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p 194.

⁶⁶⁷ GRACIA MARTÍN, “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p 191.

ingresos o pagos⁶⁶⁸. Por esto, la equivalencia entre aspecto objetivo y patrimonio no reconoce la diferencia de planos que existe en el sistema de recursos de la Hacienda Pública y que se concretan en la diferencia entre institutos jurídicos, derechos patrimoniales e ingreso⁶⁶⁹.

Conforme con lo anterior, la protección penal sólo puede centrar la construcción del bien jurídico en el tributo como instituto jurídico y no en los derechos patrimoniales que de éste se derivan ni, tampoco, en los ingresos o pagos que finalmente se causan conforme tales derechos⁶⁷⁰. Lo anterior, en la medida en que es a través del Tributo, como instituto jurídico desde el que se construye la relación jurídico-tributaria entre el Estado y los ciudadanos. Así, para GRACIA MARTÍN es el instituto jurídico financiero del Tributo y, más en particular, las funciones que éste está llamado a cumplir, lo que vendrá a constituir el bien jurídico que se protege por el Derecho penal tributario⁶⁷¹. Así, las funciones del Tributo como bien jurídico protegido se concretan “en la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario”⁶⁷². En consecuencia, y como el autor claramente titula, su teoría puede calificarse como aquella que centra el bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario en las funciones del tributo.

⁶⁶⁸ “Parece que no puede discutirse que hay que partir de la idea de tributo para hallar el bien jurídico protegido. Pero cuando intentamos averiguar lo que aquél es en cuanto elemento constitutivo del haber de la Hacienda pública, según dispone el artículo 22 LGP, nos encontramos con que «los “tributos –cualquiera que sea su especie– no son derechos económicos, sino figuras jurídicas que, en su dinámica aplicativa, generan derechos de crédito al percibo de prestaciones tributarias”». Los tributos, por tanto, no son elementos patrimoniales, sino «institutos jurídicos» que generan «derechos patrimoniales», en este caso, derechos de crédito. Creo, por tanto, que el bien jurídico protegido debe ser el mismo instituto jurídico, mientras que el crédito tributario únicamente puede ser el objeto material del delito”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 76 y 77.

⁶⁶⁹ GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p 197.

⁶⁷⁰ “Como ya se ha expuesto en lo que antecede, el bien jurídico protegido por los tipos del Derecho Penal Tributario tiene que ser el instituto jurídico-financiero correspondiente y este no es otro que el tributo”. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 203. También, “El Derecho penal tributario es una parcela del Derecho penal financiero que, en el sentido que acaba de explicarse, protege, mediante un conjunto de figuras de delito y de infracción administrativa, un bien jurídico muy determinado: «las funciones del tributo»”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 14.

⁶⁷¹ En cuanto a las funciones del tributo, que habrán de verse afectadas por los delitos tributarios, se cuentan las función financiera, la función de justicia y la función de política económica. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 203 a 212. También, GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 77. GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 52.

⁶⁷² GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 208. También, GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 78.

Siendo el bien jurídico la “realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual”⁶⁷³, el objeto material ha de puntualizarse en la pretensión subjetiva que tiene la AT en que se cumpla la recaudación tributaria tal y como la norma tributaria establece. Esto último explica que GRACIA MARTÍN hable de pretensión subjetiva, como quiera que es la única que el sujeto activo del delito puede afectar. La pretensión objetiva, por el contrario, no puede ser lesionada por el sujeto activo del delito, en la medida en que existe con independencia del cumplimiento o incumplimiento de los deberes de tributación⁶⁷⁴.

B) *Consecuencias para el injusto penalmente relevante.*

Se ha indicado que, si bien el aspecto dinámico de la Hacienda Pública no es fundamental de cara a la construcción del bien jurídico, sí lo es para la elaboración del injusto típico de los delitos contra la Hacienda Pública. La relevancia del procedimiento de gestión tributaria se presenta desde el momento en que las modificaciones de éste pueden conllevar una modificación de los comportamientos que podrán adquirir la relevancia penal. Bajo un modelo de gestión tributaria que se estructuraba en las etapas de iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva, lo natural sería que la relevancia penal, en consideración con el momento de mayor peligro para el bien jurídico se ubicara en la fase de comprobación⁶⁷⁵. Bajo este modelo de gestión tributaria, en el que con seguridad la AT se encargará de comprobar los datos ofrecidos por el declarante, el momento de peligro para el bien jurídico está en la comprobación, pues es allí donde el sujeto pasivo del tributo podrá realizar todo tipo de conductas encaminadas a que la AT no pueda hacer coincidir la pretensión tributaria subjetiva con la pretensión objetiva.

⁶⁷³ GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 208.

⁶⁷⁴ “En efecto, objeto material del delito de defraudación tributaria, es decir objeto de la acción cuya lesión o puesta en peligro pueden dar lugar a la lesión *del bien jurídico* es, a mi juicio, la *concreta pretensión tributaria*. No se trata, naturalmente, de la pretensión tributaria *objetiva*, pues ésta, en cuanto existe objetivamente desde que se realizan los presupuestos a los que la ley vincula su nacimiento hasta que se cumplen aquellos otros que legalmente determinan su extinción, no puede ser dañada ni destruida. Se trata, más bien, de la pretensión tributaria *subjetiva*, es decir, de la representación que el acreedor, por imperativo legal, *debe* tener de su existencia objetiva”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 105. También, “que no es objeto de la disminución de impuestos lo que el impuesto *realmente* rinde, sino lo que *debe* rendir según las leyes tributarias existentes, es decir, que objeto de la disminución de impuestos es la *pretensión tributaria* del Estado frente al obligado tributario, en el sentido de que éste «hace aparecer la pretensión tributaria objetivamente existente como más reducida o como aún no debida»”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 105.

⁶⁷⁵ “Por tanto, puede afirmarse que en el sistema tradicional de gestión la fase de comprobación constituye el marco fundamental de riesgo para el bien jurídico. Por el contrario, en la fase de declaración el riesgo, aun cuando existe, es muy inferior”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 294 y 297.

Se podría decir, desde otro punto de vista pero con idéntico significado, que si bien la falta de declaración tributaria generaba un peligro para el bien jurídico, éste no merecía la intervención del Derecho penal, en la medida en que la segura intervención de la AT en la fase de comprobación y liquidación definitiva permitía eliminar tal peligro por medios menos lesivos y más eficaces que el Derecho penal. Por el contrario, aquellas conductas que en fase de comprobación realizara el deudor tributario para ocultar los datos tributariamente relevantes, dejaban a la AT en una situación de desamparo que, por representar un grave peligro para la Hacienda Pública, justificaban la intervención penal⁶⁷⁶. Estas consideraciones explican que el delito de ocultación de bienes o industria, antiguo art. 319 CP de 1973, sancionara los comportamientos que en la fase de comprobación dejaban a la AT en situación de desconocimiento de los datos tributariamente relevantes para la final liquidación definitiva del tributo⁶⁷⁷.

Por el contrario, el esquema del procedimiento de gestión tributaria vigente, en el que el sistema de las autoliquidaciones es la regla general para la gran cantidad de los tributos, la relevancia penal en el incumplimiento de los deberes tributarios que generan un peligro para el bien jurídico se encuentra ubicada en un momento muy diferente⁶⁷⁸. Una de las características fundamentales en el sistema de autoliquidaciones es que es el deudor tributario quien presenta, liquida y paga el Tributo sin la intervención en este proceso de la AT, la que puede eventualmente revisar lo hecho por el contribuyente. Como consecuencia, el momento de riesgo para el bien jurídico y de menor capacidad de defensa está en la presentación de las declaraciones tributarias. Esto, pues una vez presentadas, y no siendo segura la intervención de la Administración para su control, cabe la posibilidad de que los deudores tributarios puedan impunemente eludir el pago del Tributo⁶⁷⁹. Desde esta

⁶⁷⁶ “Como ya se ha dicho, sin embargo, en el procedimiento tradicional de liquidación la infracción del deber de declarar no crea aún un riesgo jurídico-penalmente relevante a causa de la probabilidad rayana en la certidumbre de un posterior paso de la declaración por el filtro de la comprobación administrativa. El bien jurídico no está necesitado de protección penal en esa fase inicial.” GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 296.

⁶⁷⁷ “En efecto, el antiguo delito de ocultación de bienes o industria –predecesor del actual delito de defraudación tributaria- era un fiel reflejo de la protección del bien jurídico a partir de las necesidades de protección que surgían de la dinámica del tradicional procedimiento de gestión, circunstancia ésta que ha pasado casi inadvertida a la doctrina española que se ha ocupado del estudio del delito”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 293.

⁶⁷⁸ El sistema de autoliquidaciones, generalizado en el sistema español, cobija aquellos tributos que en la práctica son en gran medida objeto de defraudación. Así, IS, IRPF, IVA, impuesto sobre patrimonio e impuesto general sobre el tráfico de empresas y el impuesto sobre el lujo. En relación con esto, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 53 y 54. También, MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p. 41.

⁶⁷⁹ “La estructura y práctica del actual procedimiento de gestión ha desplazado el centro de riesgo para el bien jurídico a la fase inicial de declaración y, por tanto, y correlativamente, el Derecho penal debe también desplazar el centro del desvalor de la acción a dicha fase. Por ello, la infracción del deber de declarar –sea por acción, sea por omisión- debe constituir y constituye el acto ejecutivo del delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal español”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en*

perspectiva, es de trascendental importancia en la propuesta de GRACIA MARTÍN que el sistema de tipos penales para la protección de la Hacienda Pública se module en función del vigente sistema de gestión tributaria, lo que permite no sólo precisar los comportamientos penalmente relevantes, sino también explicar la relación que existe entre los delitos de los arts. 305 y 310 CP.

a) El tipo objetivo en el delito de defraudación tributaria.

Teniendo presente que el vigente sistema de gestión tributario se encuentra caracterizado por el modelo de autoliquidación y pago del Tributo y que se desarrolla en dos momentos básicos, el de declaración y recaudación, el delito de defraudación tributaria está limitado sólo a los comportamientos relevantes en fase de declaración⁶⁸⁰. Por esto, los comportamientos penalmente relevantes y la determinación del desvalor de acción y de resultado están referidos a la vulneración de deberes de conducta que se generan sólo en la fase de declaración y no de recaudación del Tributo⁶⁸¹. En lo que se refiere al delito contable tributario, éste tiene su ámbito de aplicación en la fase de comprobación, ya que es en dicho momento cuando el incumplimiento de los deberes contables adquiere plena relevancia de cara a la protección del bien jurídico y, en consecuencia, cuando su incumplimiento puede merecer el reproche penal⁶⁸². Esto determina que GRACIA MARTÍN afirme que el injusto típico de los delitos de los arts. 305 y 310 CP es independiente. Mientras que el delito de defraudación tributaria se dirige a sancionar el incumplimiento de deberes en la fase de declaración, el delito contable tributario pretende sancionar el incumplimiento de deberes contables y registrales que, por la dinámica del procedimiento de gestión tributaria, adquiere relevancia en el momento de comprobación, es decir, una vez se ha cumplido o incumplido el deber de declarar⁶⁸³.

derecho penal. 1990. p. 297. GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 231 y ss.

⁶⁸⁰ “A estas alturas de la presente investigación se ha llegado, por tanto, a la conclusión de que el delito de defraudación protege el bien jurídico en fase de declaración y que en su estructura típica, por lo tanto, sólo pueden tener cabida actos que supongan una violación del deber de declarar”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 235.

⁶⁸¹ “Según la tesis que aquí se defiende, la acción de defraudación tributaria está integrada por actos de producción de una situación en que la Administración tributaria queda en *desconocimiento* de los datos tributariamente relevantes para la práctica de un acto de liquidación objetivamente correcto en su resultado: la determinación de la deuda objetivamente debida”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p.122.

⁶⁸² “El delito contable-tributario debe proteger el bien jurídico en la fase de comprobación y, por tanto, sólo pueden quedar integrados en su tipicidad actos que supongan una vulneración de deberes contables y registrales”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 235.

⁶⁸³ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 343 y 344. En contra MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 661.

Esta tesis niega la opinión de la doctrina mayoritaria que ve en el delito del art. 310 CP la tipificación de conductas preparatorias de un delito de defraudación tributaria⁶⁸⁴. Para GRACIA MARTÍN, por el contrario, no es posible sostener la tesis de la conexidad entre delito contable tributario y defraudación tributaria, ya que el primero no es la tipificación independiente de actos preparatorios o de tentativa del segundo y, finalmente, la relación entre uno y otro se resuelve por la vía del concurso de delitos y no por la del concurso de normas⁶⁸⁵. No es sólo por razones atinentes al procedimiento de gestión tributaria que plantea la tesis de la separación de injustos típicos entre los delitos de defraudación tributaria y contable tributario. Para GRACIA MARTÍN hay importantes razones político criminales que respaldan la precisa separación entre estos comportamientos típicos.

La primera es que, en caso contrario, uno de los delitos estaría de más, como quiera que siempre que se presentara una falsa declaración o la omisión de ésta en casos de fraude contable, el tipo del art. 305 CP consumiría el del art. 310 CP, siendo en consecuencia este último totalmente irrelevante⁶⁸⁶. Asimismo, sostener la tipificación de una tentativa de defraudación tributaria a través del delito contable tributario es extender, a juicio de GRACIA MARTÍN, el ámbito de aplicación del primero de los delitos a casos en los que no es posible predicar un comienzo de ejecución del delito⁶⁸⁷. Por ello, si bien la tesis de la conexión entre los tipos de los arts. 305 y 310 CP se plantea con la intención de restringir la intervención penal en caso de infracciones meramente formales, como es no llevar adecuada contabilidad, termina por extender el ámbito típico del delito de defraudación tributaria, lo cual es más insatisfactorio que aquello que se pretende solucionar.

Por otra parte, la tesis de la conexión lleva, en palabras de GRACIA MARTÍN, a un “fraude político criminal”. En caso de que la defraudación tributaria supere los 120.000 euros, el

⁶⁸⁴ Recientemente reitera esta tesis, que es una a su vez opinión de una muy amplia mayoría de la doctrina española, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 86 y 205.

⁶⁸⁵ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 102. De otra opinión, sustentando la existencia de un concurso de normas, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO/DELGADO GIL. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito contable» del artículo 310 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 213.

⁶⁸⁶ “Si se incluye una infracción del deber de declarar en la estructura típica del delito contable- tributario, al que deban conectarse las infracciones contables y registrales propiamente dichas, nos encontraremos siempre con que los casos de delito contable-tributario pueden entrar también en la esfera del delito de defraudación. Cuando esto suceda se producirá irremediamente un concurso de leyes que, como sostiene la doctrina mayoritaria, habrá que resolver siempre a favor de la aplicación del delito de defraudación, pues goza de preferencia sobre el delito contable-tributario. En todos estos supuestos el delito contable-tributario sería inaplicable y, por tanto, una figura superflua”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 198.

⁶⁸⁷ “Sea lo que fuere, de todos modos, creo que ambas concepciones deben rechazar que la infracción de deberes contables supongan una tentativa del delito de defraudación, pues con tales actos no es posible que el sujeto «se disponga inmediatamente a la realización del tipo» ni, mucho menos, que «dé principio a la ejecución», es decir, a la realización de la acción típica”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 121.

delito de fraude contable tributario resulta superfluo. Pero lo realmente contradictorio sucede cuando la defraudación tributaria no supera tal cuantía, como quiera que al no exigirlo el art. 310 CP en sus literales a) y b) podría permitir por esta vía la sanción que en principio el legislador quiso limitar al establecer tal límite cuantitativo del tipo del 305⁶⁸⁸.

1º. Consecuencias para el desvalor de acción y el desvalor de resultado.

Las conductas que habrán de quedar comprendidas en el desvalor de acción serán aquellas que se asocien al incumplimiento de deberes tributarios en fase de liquidación del tributo y que conlleven como resultado el menoscabo de las funciones del tributo. Partiendo del desvalor de acción, comienza por reconocer que el incumplimiento del deber de declarar es presupuesto básico para que sea posible predicar el desvalor de acción⁶⁸⁹. Esto determina que la interpretación propuesta por este autor tome como referencia, a fin de determinar los medios de realización del delito, los precisos deberes de conducta que impone la normativa tributaria, y muy particularmente el deber de declarar.

Ahora bien, sobre este presupuesto, reconocido de manera general por la doctrina, el debate surge en que las opiniones se dividen entre quienes exigen que a dicho incumplimiento se le sumen otro tipo de elementos, generalmente integrados por la realización de actos engañosos, o por el contrario quienes consideran que basta el incumplimiento de tales deberes para integrar el desvalor de acción típico⁶⁹⁰. Este debate permite reconocer las variables fundamentales sobre las que gira actualmente la comprensión del desvalor de acción en el delito de defraudación tributaria⁶⁹¹.

En este debate doctrinal GRACIA MARTÍN se asocia con un muy reducido sector doctrinal, entre quienes están PÉREZ ROYO y GIMBERNAT ORDEIG, que considera que el desvalor de acción no requiere comportamiento adicional que se sume al incumplimiento de deberes tributarios, no siendo necesario exigir, al lado del incumplimiento del deber de tributar, comportamiento engañoso o mendaz por parte del deudor tributario⁶⁹². La defraudación, como verbo rector del delito de defraudación tributaria, no admite de ninguna forma una interpretación que lleve a exigir en el comportamiento del sujeto activo la realización de un

⁶⁸⁸ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 338.

⁶⁸⁹ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 38.

⁶⁹⁰ Una reciente explicación de las diversas posturas, en: AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 104 a 141. También, CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 18 y ss.

⁶⁹¹ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 98 y 99.

⁶⁹² “La infracción de dicho deber es, *por sí misma*, sin que sea preciso nada más, sin que sea necesario ningún dato o comportamiento adicional, *suficiente* para iniciar el *iter criminis* de dicho delito y llevar, directamente, a la puesta en peligro del bien jurídico”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 111.

comportamiento engañoso, bastando el incumplimiento del deber de declarar. Así, el término “defraudación” se entiende por este autor simplemente como incumplimiento del deber de tributar⁶⁹³.

Si asociamos al significado del término defraudar lo que el autor previamente afirmó en cuanto al bien jurídico protegido y al objeto material del delito, se llega a la conclusión que el desvalor de acción en el delito de defraudación tributaria queda comprendido única y exclusivamente por aquellos comportamientos que, en fase de liquidación, dejen a la AT en desconocimiento de los datos tributariamente relevantes, lo cual ocurre de manera primordial a través del incumplimiento del deber de declarar. Así, de los muchos deberes que en fase de liquidación se imponen a los deudores tributarios, serán penalmente relevantes sólo aquellos que estén directamente asociados a informar a la AT sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria⁶⁹⁴. En consecuencia, cualquier incumplimiento de deberes en fase de liquidación que no suponga dejar a la AT en el desconocimiento de los datos relevantes tributariamente, no puede ser calificado como conducta típica en los términos del delito de defraudación tributaria.

En lo que al desvalor de resultado se refiere, a diferencia de la generalidad de la doctrina, lo califica como la elusión del pago de tributos o cantidades retenidas o que deberían haberse retenido o el disfrute ilícito de beneficios fiscales, y no como modalidades específicas o genéricas de conducta que se asocian al verbo rector del tipo. A su vez, afirma que el resultado se presenta en el momento en que se produce un detrimento a las funciones del tributo, que se concreta en la imposibilidad de una correcta liquidación del Tributo⁶⁹⁵. Esta afirmación lleva aparejadas importantes consecuencias, tanto en lo que se refiere a la estructura del delito de defraudación tributaria, como a la interpretación de los elementos del tipo.

⁶⁹³ “La acción de defraudación tributaria consiste *exclusivamente* en la vulneración de deberes de conducta impuestos por las normas reguladoras de cada obligación tributaria. Esta infracción es suficiente y no es preciso comprobar ningún otro elemento adicional, como el engaño, la *mise en scène*, etc., para determinar el desvalor de la acción”. GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. p. 286.

⁶⁹⁴ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 122. También, apunta este autor lo siguiente: “Puesto que éste es el objeto material de la acción, debe llegarse al resultado de que sólo podrán integrar el desvalor de la acción de defraudación tributarios aquellos comportamientos que supongan la vulneración de deberes tributarios cuya finalidad especial sea la de asegurar una correcta determinación de la deuda tributaria, es decir, asegurar al acreedor la existencia subjetiva de la objetiva pretensión tributaria, con el fin de que aquél pueda proceder a su realización”. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. p. 287.

⁶⁹⁵ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 251 y 265.

En cuanto a lo primero, manifiesta que el delito de defraudación tributaria es un delito de peligro, salvo para el supuesto de obtención indebida de beneficios fiscales⁶⁹⁶. Esto, como quiera que la lesión efectiva de la Hacienda Pública sólo puede darse en el momento en que la AT realice un acto de liquidación que genere una cuota tributaria con una cuantía inferior a la que corresponde a la pretensión tributaria objetiva. Teniendo presente que el delito queda consumado cuando la acción o la omisión salen de la esfera del sujeto activo, ello necesariamente obliga a concluir que en el momento de la consumación no se ha dado tal acto de liquidación. En consecuencia, la consumación antes del momento del acto de liquidación de la AT sólo permite hablar de delitos de peligro, pero no de lesión.

En cuanto a lo segundo, afirma⁶⁹⁷ que en el delito de defraudación tributaria estamos ante dos tipos de lo injusto que se concretan en dos resultados diferentes, que son la elusión del pago de tributos y el disfrute indebido de beneficios fiscales, a diferencia de la mayoría de la doctrina que ve en estos elementos del tipo, bien modalidades genéricas, bien modalidades específicas de conducta que concretan el verbo típico del delito⁶⁹⁸. Esta diferencia radica, a juicio del autor, en que el disfrute indebido de beneficios fiscales no ataca, como sí hace la elusión del pago de tributos, la capacidad contributiva, aunque sí las restantes finalidades del tributo.

El primero de tales tipos de injusto está referido a la elusión del pago de tributos, el que se explica por el autor como aquel supuesto en que la pretensión tributaria no puede ser llevada a cabo por la AT dado que ignora su existencia objetiva. En este supuesto se destruye, a juicio de GRACIA MARTÍN, la concreta pretensión tributaria⁶⁹⁹. En cuanto al disfrute indebido de beneficios fiscales, éste se presenta en los supuestos en que la AT, al

⁶⁹⁶ “En particular, debe revisarse la tesis hasta ahora sostenida unánimemente por la doctrina española en el sentido de que dicho delito sería uno de lesión. Frente a ello formuló la siguiente tesis: el delito de defraudación tributaria, al menos en cuanto al tipo de la elusión del pago de tributos –no así respecto del de obtención indebida de beneficios fiscales, que plantea otra problemática- no es un delito de lesión sino uno de peligro”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 267. *Ibidem*. p. 274.

⁶⁹⁷ En este punto se puede señalar un cambio en la tesis de este autor. En la tesis inicial, afirmaba que “En mi opinión, nos encontramos ante un único tipo de estructura alternativa, en que el elemento de lo injusto alternativo es el resultado”. GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. p. 283. Posteriormente el autor manifiesta que se trata de dos tipos de lo injusto. “la elusión del pago de tributos y el disfrute indebido de beneficios fiscales no son modalidades genéricas de la acción típica de defraudación sino que constituyen el resultado de los dos tipos de lo injusto alojados en dicho precepto y únicamente tienen de común la acción típica de defraudación”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 278. Esta última postura es reafirmada en su artículo GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p 213.

⁶⁹⁸ GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. p. 279 y 280.

⁶⁹⁹ GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. p. 280.

creer erróneamente que existen los hechos a los que la norma vincula el beneficio fiscal, concede el beneficio. Por razón de que el delito de defraudación tributaria presenta dos tipos de lo injusto, GRACIA MARTÍN considera que es perfectamente viable el concurso de delitos entre ellos.

Partiendo de las consideraciones efectuadas, se pueden destacar las consecuencias que ello comporta para la determinación del comienzo de ejecución del delito de defraudación tributaria. En este punto el autor se separa también de algunas de las tesis que, partiendo de la ya mencionada teoría de los delitos de naturaleza mixta, ubican el comienzo de ejecución en la realización de comportamientos que supongan la elaboración o realización de comportamientos engañosos, tales como simulaciones. Para GRACIA MARTÍN, por el contrario, el comienzo de ejecución sólo podrá ubicarse en fase de declaración, es decir después de la realización del hecho imponible y cuando se presente una vinculación entre AT y deudor que establezca una relación de comunicación a través de la cual se pueda dar a conocer la información relevante tributariamente para que aquél se forme una pretensión tributaria subjetiva conforme con la objetiva.

Esta interpretación permite reducir la intervención del Derecho penal en la medida en que limita la relevancia penal únicamente a los comportamientos que se realicen en fase de liquidación y que supongan un acto de comunicación de información entre deudor y AT⁷⁰⁰. Por ello, todo comportamiento anterior a la fase de liquidación, como una simulación negocial o, más aún, la confección de una falsa contabilidad, no son en comienzo de ejecución del delito de defraudación tributaria⁷⁰¹.

A su vez, la consumación del delito tendrá lugar cuando “la Administración procede de acuerdo con la representación subjetiva que ella tiene de la existencia de la obligación tributaria, puede decirse que el autor *ha eludido* el pago del tributo o que *ha obtenido* el beneficio fiscal indebido”⁷⁰². Según esto, y de acuerdo con las diferencias de las normas tributarias, la consumación cambia en función de si se trata de tributos sujetos al proceso de autoliquidación o tributos en los que el acto de liquidación compete todavía a la AT. En el primero de los casos, a su vez habrá que diferenciar entre acción y omisión en los supuestos de elusión del pago de tributos. Así, los supuestos de acción, como es el caso de

⁷⁰⁰ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 132. También, GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. p. 288.

⁷⁰¹ Con esta afirmación claramente crítica GRACIA MARTÍN la teoría de engaño, que podría ver en actos realizados en el momento de llevar a cabo el hecho imponible, como una simulación, un acto de tentativa del delito de defraudación tributaria. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 132.

⁷⁰² GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. p. 288. (Cursiva del original).

la presentación de la falsa declaración, quedan consumados cuando se realiza la liquidación y pago no ajustado al objetivamente debido. Para el caso de la omisión, habrá consumación en el momento en que, debiendo presentar la declaración, se omiten su presentación y pago. Para los supuestos de disfrute indebido de beneficios fiscales, la tentativa se da hasta que el sujeto no haya obtenido efectivamente el beneficio, momento en el cual se consuma el delito⁷⁰³.

En los casos de tributos sin autoliquidación, dice este autor, “se está en fase de tentativa en la modalidad de elusión de pago en los casos de tributos sin autoliquidación en que el plazo legal de pago no se abre hasta que la AT dicte un acto de liquidación, sea ésta provisional o definitiva”⁷⁰⁴.

2º. La omisión como modalidad de comportamiento en el delito de defraudación tributaria.

Para este autor no hay problema alguno en calificar la omisión en la presentación de la declaración como un acto que integra perfectamente el desvalor de acción del delito de defraudación tributaria. Así, la lesión del bien jurídico puede materializarse bien por la vía de una declaración en la que se consignan datos falsos o se dejan de consignar datos tributariamente relevantes, como a través de la omisión de la declaración tributaria⁷⁰⁵. Esto último, en la medida en que por cualquiera de tales vías, bien por acción bien por omisión, se deja a la AT en el desconocimiento de los datos tributariamente relevantes, lo que genera que la pretensión subjetiva no pueda corresponderse con la objetiva.

La relevancia penal de la omisión en la declaración tributaria se sustenta en que ésta concreta la infracción del deber del deudor tributario a proporcionar a la AT todos los datos que le permitan conocer el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria, al punto de ser perfectamente equiparable con la acción de una falsa declaración tributaria⁷⁰⁶. Es más, la relevancia de tal deber es cada vez más notable en la medida en que los procesos de liquidación de la deuda tributaria demandan una mayor participación de los deudores tributarios. Esta relevancia de la omisión en la presentación de la declaración tributaria,

⁷⁰³ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 110 y 111.

⁷⁰⁴ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 110 y 111.

⁷⁰⁵ GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 267 y ss. En contra de la tesis de la irrelevancia incondicionada de la omisión, MESTRE DELGADO. “Ello obliga, necesariamente, a considerar que la mera omisión del deber de declaración no puede integrar el núcleo del injusto típico del artículo 349 del Código penal, esto es, aquella conducta que se denomina normativamente «defraudación» tributaria”. MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p. 79.

⁷⁰⁶ Es la declaración tributaria, dice GRACIA MARTÍN, el instrumento a través del cual el deudor tributario da a conocer a la Administración los datos tributariamente relevantes. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 108.

entendida como el incumplimiento del deber de declarar, es por demás calificada por este autor como el supuesto *par excellence* del delito de defraudación tributaria⁷⁰⁷. Sin perjuicio de lo anterior, la omisión de la declaración tributaria será atípica cuando la información tributariamente relevante, el *an* y el *quantum* de la deuda tributaria, se dé a conocer a la AT por un medio diferente de la declaración tributaria, ya que esto sería una anomalía subsanable por la vía de las infracciones administrativas que haría decaer la necesidad de la intervención penal⁷⁰⁸.

3º. Consecuencias para la autoría y la participación.

Conforme con las premisas de este autor, el delito de defraudación tributaria sólo puede ser un delito especial. Lo anterior, como quiera que sólo dentro de la relación jurídico tributaria puede explicarse que se ponga en riesgo las finalidades del tributo⁷⁰⁹. Abona la consideración de delito especial el que el resultado de peligro que ha de producir el delito de defraudación tributaria sólo puede lograrse por el deudor tributario que elude el tributo o el beneficiario que obtenga el beneficio fiscal. Es decir, conforme con el resultado de peligro que se consigna en el tipo sólo podemos decir, a juicio del autor, que estamos ante un delito especial, pues nadie diferente al deudor o al beneficiario está en posibilidad de realizar el tipo de injusto en su totalidad⁷¹⁰. En consecuencia, cualquier otro sujeto que no tenga la calidad de deudor o beneficiario participará necesariamente en condición de *extraneus*, sometida su responsabilidad a las reglas de la participación en los delitos especiales propios.

Finalmente, a juicio del autor, el delito de defraudación tributaria no es sólo un delito especial propio con fundamento en lo ya anotado. Abona tal conclusión el que el sujeto activo adquiere, por la propia relación jurídico tributaria en que se desenvuelve la dinámica

⁷⁰⁷ “De lo anterior se desprende que el momento de puesta en peligro del objeto material del delito –la posibilidad de una correcta formación de la pretensión tributaria *subjetiva*– es el de la presentación de la falsa declaración o el de la omisión de ésta en el plazo legalmente establecido. En el primer caso porque la fuente de peligro –la falsa declaración– ha salido ya de la esfera del sujeto activo y penetrado en la del sujeto pasivo, con lo que se ha puesto en manos de éste un instrumento de comprobación que puede dar lugar a una liquidación incorrecta (...) en el caso de la omisión de la declaración el momento de peligro se produce a partir de la fecha en que reglamentariamente debió ser presentada la declaración, pues si ése es el momento a partir del cual la Administración, por imperativo legal, debe proceder a la comprobación, la posibilidad de ésta decae ante la ausencia del objeto de la comprobación que sólo mediante la actividad de investigación podrá ser descubierto. Que el peligro existe es también evidente en este caso”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 290-291 y páginas 106 y 107.

⁷⁰⁸ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 160.

⁷⁰⁹ “Ello significa, de entrada, que, los delitos tributarios deben configurarse como delitos especiales, de los que sólo podrán ser autores quienes sean sujetos pasivos de la obligación tributaria, pues nadie lesiona directamente la capacidad económica ajena”. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p 215.

⁷¹⁰ GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 216.

del delito, la condición de garante. Esto provoca que GRACIA MARTÍN reconozca que la protección de los fines del tributo esté asociada a un ámbito de dominio del sujeto pasivo de la obligación tributaria de la que es garante. Por ello, esta condición de garante permite, sin problema alguno, que la realización omisiva del delito pueda explicarse sin los problemas que supone para otras construcciones teóricas que exigen comportamientos activos adicionales a la vulneración del deber tributario⁷¹¹.

II EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. CONSIDERACIÓN A PARTIR DE LA DOCTRINA ALEMANA⁷¹².

La doctrina alemana destaca el papel del concepto de bien jurídico en Derecho penal⁷¹³. Por ello, no es inusual encontrar en los textos dedicados al análisis del delito del §370 AO, y en general al Derecho penal tributario, referencia a este concepto y al cumplimiento por su parte de funciones de legitimación e interpretación de los tipos penales que integran esta parte del Derecho penal⁷¹⁴. La doctrina alemana destaca dos importantes funciones que cumple el concepto de bien jurídico. Por una parte, una función de interpretación. Así, en lo que se refiere al §370 AO, sostiene KÜRZINGER que la determinación del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria es importante tanto para determinar el campo de aplicación del §370 AO como para aclarar la interpretación del tipo objetivo de

⁷¹¹ “Mas, al propio tiempo, la capacidad económica no es sólo fundamento y medida del deber de contribuir, sino que, al estar ligada al propio ámbito de dominio del sujeto, erige a éste en *garante* del bien jurídico, con lo que no puede haber duda acerca de la posibilidad de la tipicidad penal de la omisión de la declaración tributaria, tipicidad que la doctrina patrimonialista, o bien la niega, o, viendo lo insatisfactorio de la negación, tiene que fundamentar con argumentos muy discutibles”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p 78 y 79.

⁷¹² La referencia a la discusión alemana está justificada; de una parte, por la influencia en la dogmática jurídico-penal española. Por otra parte, la evolución del Derecho penal tributario en España ha estado influenciada por el desarrollo en Alemania. En este sentido, afirma PÉREZ ROYO que “por lo que hace al ordenamiento español, la influencia del modelo alemán se hallaba claramente presente en la tipificación del fraude fiscal en la reforma de 1977, influencia que se prolonga en la redacción del actual artículo 349 del Código Penal”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 15. *Ibidem*. p. 41 y 56. Así, tanto razones en materia de Derecho penal general, como del Derecho penal tributario, aconsejan analizar la discusión alemana.

⁷¹³ Como ejemplo KINDHÄUSER. *Strafrecht. Allgemeiner Teil*. 4ª Ed. 2009. p. 36. ROXIN. *Derecho penal parte general*. Tomo I. 2000. p. 49 y ss.

⁷¹⁴ JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 18 y 19; ROLLETSCHKE. *Steuerstrafrecht*. 2ª Ed. 2008. p. 1; KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 33; BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 135; DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 167 y ss.

la norma⁷¹⁵. De otro lado, se afirma que este concepto cumple una labor en el análisis y crítica del sistema de Derecho penal⁷¹⁶.

Con independencia de la tesis que se defienda en materia de bien jurídico protegido por el §370 AO, la doctrina alemana afirma que se trata, en cualquier caso, de un interés digno y necesario de proteger penalmente. Señala JOECKS, que es digno de protección pues permite asegurar el desarrollo de las tareas que el Estado debe cumplir⁷¹⁷. Necesario de protección, dada la imposibilidad de realizar inspecciones y controles periódicos a todos los deudores tributarios, lo que puede ser aprovechado para incumplir impunemente sus obligaciones, lo que convierte a la AT un acreedor vulnerable, que precisa la protección del Derecho penal⁷¹⁸. A su vez, la necesidad de protección está avalada por los daños que origina el incumplimiento de los deberes tributarios. Con apoyo en los servicios de investigación tributaria de Alemania, se cuantifica que los daños, considerando sólo el impuesto a la propiedad y el impuesto a las transacciones comerciales, pudieron ascender en el año 2001 a casi 3.000 millones de Marcos alemanes⁷¹⁹. En relación con el incumplimiento del impuesto al volumen de ventas, los daños económicos se han valorado alrededor de los 11.000 millones de Euros por año⁷²⁰. En materia de fraudes en la industria de la construcción, se calculan daños que se contabilizan en una pérdida de 500.000 puestos de trabajo, 64.000 millones de Euros de ingresos tributarios y de 56.000 millones de Euros en cotizaciones a la seguridad social⁷²¹. A los daños económicos mencionados, la doctrina alemana suma el efecto desmoralizante que el incumplimiento de los deberes tributarios puede ocasionar en los deudores que cumplen con sus obligaciones tributarias, lo que puede tener lugar cuando empresarios o comerciantes quedan en situación de desventaja económica para competir con sus pares, al incumplir éstos sus obligaciones tributarias, lo cual les significa contar con recursos que sus competidores destinan a la correcta satisfacción de los créditos tributarios. Esta desventaja puede tener como consecuencia que

⁷¹⁵ KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 33.

⁷¹⁶ RÖCKL. *Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts*. 2000. p. 183.

⁷¹⁷ JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 19.

⁷¹⁸ JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 19.

⁷¹⁹ JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 20. En el texto se remite, entre otras fuentes, al informe del Ministerio Alemán de Finanzas (*Bundesministerium der Finanzen*), BMF/Info 8/95.

⁷²⁰ JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 2009. p. 20. Se remite a BT-Drucks 15/1495, p. 8. (Drucksache des Bundestages).

⁷²¹ JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 20. Se remite a BT-Drucks 15/1495, p. 10. (Drucksache des Bundestages).

los competidores sigan el ejemplo de quienes no cumplen sus deberes tributarios, generándose un efecto multiplicador del fraude⁷²².

En Alemania el debate sobre el bien jurídico penalmente protegido por el §370 AO tiene lugar, entre otras razones, ya que el no estar mencionado en la norma dificulta su determinación⁷²³. Por ello, a través de una norma penal sería posible proteger diferentes bienes jurídicos, con la consiguiente polémica de precisar cuál o cuáles son los bienes jurídicos que se protegen con la tipificación de un comportamiento determinado. El debate en Alemania gira en torno a diversas orientaciones; por esto, teniendo presente la diversidad de opiniones, se procederá a clasificarlas en función de dos criterios: conforme la tesis que se defiende sobre el bien jurídico protegido y, además de ello, con un criterio de diferenciación adicional que atiende al número de intereses que componen cada uno de los conceptos defendidos. Por ello, las tesis que consideran que el bien jurídico protegido está integrado sólo por un interés, se vinculan a lo que hemos denominado “concepto simple o unitario de bien jurídico”. Por el contrario, hay posiciones que explican el bien jurídico apelando a la suma de varios intereses, que se denominarán “concepto mixto o plural de bien jurídico”.

A) Conceptos simples o unitarios de bien jurídico.

- a) Pretensión de la averiguación, determinación y revelación tributaria como bien jurídico tutelado.

Esta tesis sostiene que el §370 AO protege la pretensión a la averiguación, determinación y revelación tributaria (*Steuerlicher Ermittlungs-, Festsetzungs-, und Offenbarungsanspruch*)⁷²⁴. En una línea similar se encuentra también la tesis que sostiene que la protección penal se dirige a la “pretensión del titular de la soberanía tributario-administrativa a la revelación, conforme a deber, de los hechos tributarios que son importantes para su determinación y cobro”⁷²⁵. La defensa de esta posición se fundamenta en que la pretensión tributaria y su determinación son dependientes tanto de la participación de deudores tributarios como de terceros. Es decir, los sistemas tributarios actuales instan a la activa participación de los ciudadanos en la determinación de la pretensión tributaria, lo que se fundamenta en la regulación en

⁷²² JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 20. DANNECKER. “Die Entwicklung des Wirtschaftsstrafrechts in der Bundesrepublik Deutschland”. *Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts*. 2007. p. 19.

⁷²³ BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 135.

⁷²⁴ Sobre esta tesis, BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 137.

⁷²⁵ TROEGER/MEYER. *Steuerstrafrecht*. 1957. p. 9. Cita tomada de DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 168.

materia del deber de colaboración prevista para deudores tributarios y terceros (*Regelung von Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen*)⁷²⁶.

Esta tesis se critica, ya que no puede explicar el contenido del §370 AO, en particular que el delito de defraudación tributaria requiere un resultado que consiste en una reducción tributaria o en la obtención de una ventaja tributaria ilegítima, lo que lleva a que el bien jurídico no puede limitarse sólo a la protección del deber de declarar⁷²⁷. En consecuencia, conlleva la dificultad para cumplir las funciones asignadas por el Derecho penal al concepto de bien jurídico, en particular ser instrumento de interpretación y construcción del sistema⁷²⁸.

b) Las tareas estatales como bien jurídico protegido.

Otra parte de la doctrina afirma que el bien jurídico protegido consiste en las tareas estatales a través de la recaudación de los tributos⁷²⁹. Esta orientación es objeto de crítica, pues el continuo cambio de las tareas o deberes estatales comportaría como consecuencia el permanente cambio en el bien jurídico protegido⁷³⁰. Por esto, no podría cumplir las funciones que de éste se esperan, al estar expuesto a un permanente y continuo cambio⁷³¹. En este sentido, afirma DANNECKER, no podría concretarse adecuadamente el comportamiento delictivo⁷³².

⁷²⁶ BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 137. El autor menciona como fundamento el §93 AO.

⁷²⁷ Afirma BÜRGER que: “En este sentido se evidencia el bien jurídico protegido del § 370 AO en la pretensión de los Estados de exigir la declaración y liquidación tributaria, que se afecta a través de la violación del deber de colaborar. En cualquier caso, en el evento en el que éste fuera el único bien jurídico protegido, no podría aclararse el porqué una reducción del impuesto es una característica del tipo y si es el delito de defraudación tributaria un delito de resultado o un delito de peligro”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 137 y 138. “En contra de la consideración de los deberes de declarar y de colaborar como bienes jurídicos protegidos se esgrime que la violación de estos deberes sólo describe el comportamiento típico a los efectos del §370 apartado 1 AO. El comportamiento regularmente típico no es penalizado como tal, sino solamente en relación con la causación de un resultado, es decir, con una reducción tributaria, o bien la obtención de una ventaja tributaria ilegítima”. KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 34. “Así, de la pretensión de declaración tributaria no puede derivarse, con el objeto de interpretar el concepto de reducción tributaria, si el tipo presupone la existencia de un perjuicio patrimonial efectivo, o si la existencia de un peligro concreto o abstracto para el patrimonio público es suficiente para justificar la punibilidad”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 173.

⁷²⁸ DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 174.

⁷²⁹ Sobre ello, BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 138.

⁷³⁰ “Por un lado se encontraría el bien jurídico protegido, como consecuencia de la adaptación de los deberes estatales a la realidad jurídica, en constante cambio”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 138.

⁷³¹ “Un bien protegido, que se encuentra en constante cambio como las tareas u objetivos del Estado, no puede servir para este fin”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 138 y 139.

⁷³² “El bien jurídico se encontraría por ello en constante cambio y sería, al igual que el comportamiento delictivo tributario especial, imposible de individualizar en determinadas circunstancias”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 175.

Frente a la crítica, podría afirmarse que nada tiene de reprochable que los bienes jurídicos estén sujetos a cambios en función de las variaciones sociales. Sin embargo, más allá de la vinculación que existe entre los bienes jurídicos, en particular los bienes jurídicos supraindividuales con la evolución o el desarrollo social, la configuración de éstos debe mantener una cierta continuidad que permita al Derecho penal desplegar un efecto preventivo⁷³³. En este sentido, y como señala DANNECKER, la protección debe orientarse al instrumento con el que se consiguen tales objetivos o fines y no a los objetivos o las tareas estatales perseguidas⁷³⁴. Finalmente, y en opinión de BÜRGER, la protección de las tareas estatales es un aspecto que puede lograrse a través de una orientación diferente del bien jurídico, particularmente si se entiende el bien jurídico como la protección de la recaudación tributaria⁷³⁵.

- c) El interés público en la puntual y completa recaudación de los impuestos como bien jurídico protegido.

La opinión mayoritaria en Alemania considera que el bien jurídico protegido es el interés público en la puntual y completa recaudación de los impuestos (*öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen des Staates*)⁷³⁶. La jurisprudencia es mayoritariamente partidaria de esta tesis, al afirmar que el bien jurídico protegido por el §370 AO se refiere a la pretensión del acreedor tributario al ingreso completo de cada tributo singular (*den Anspruch des Steuergläubigers auf den vollen Ertrag jeder einzelnen Steuer*)⁷³⁷.

Se discute en el interior de esta tesis si el bien jurídico debe estar referido a la totalidad de los tributos o a cada tributo singular⁷³⁸. La relevancia de esta discusión radica en el impacto que una u otra postura tiene en relación con el problema del concurso en materia del delito

⁷³³ “Si bien la protección penal de los bienes jurídicos, especialmente de los bienes jurídicos supraindividuales, no puede existir separada del desarrollo histórico, debe mantenerse en la medida de lo posible la continuidad de los bienes jurídicos protegidos, para construir un sistema de valores cuyo reconocimiento general se imponga y de este modo, al fin y al cabo, desplegar un efecto preventivo”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 175.

⁷³⁴ DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 175.

⁷³⁵ “Además es con el reconocimiento de la recaudación tributaria como bien jurídico protegido que se protege simultáneamente el cumplimiento de las tareas estatales, toda vez que la recaudación tributaria debe disponerse, justamente, para al cumplimiento de los deberes que competen al estado”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 139.

⁷³⁶ Defiende esta tesis JOECKS, quien afirma que “El bien jurídico protegido por el § 370 AO tiene que ver, por lo tanto, con el interés estatal en la recaudación puntual y completa de la totalidad de los tributos”. JOECKS en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 19. También, a favor de esta posición, KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 35.

⁷³⁷ Una precisa relación de la jurisprudencia que se orienta en este sentido, en KOHLMANN. *Steuerstrafrecht Kommentar*. 2007. p. 34.

⁷³⁸ Apunta JOECKS que la doctrina mayoritaria se orienta a la protección de cada tipo de tributo singular. JOECKS en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 18.

de defraudación tributaria⁷³⁹. La opinión mayoritaria sostiene que la puntual y completa recaudación de los impuestos debe estar referida a cada tributo singular y no a la totalidad de los impuestos⁷⁴⁰. La referencia a cada tributo singular se sustenta en la diferente competencia que existe en materia tributaria entre el Estado, los estados federados y los municipios, tal y como se desprende de la opinión de FRANZEN⁷⁴¹.

Finalmente, conforme a esta tesis, la opinión mayoritaria apunta a que el objeto de la acción en el delito de defraudación tributaria es el crédito tributario que tiene el acreedor tributario en contra del deudor⁷⁴².

En contra de esta tesis se afirma que resulta poco significativo ubicar en primer plano los intereses financieros o el aspecto puramente lesivo de intereses económicos. Esto, pues la lesión puramente económica como consecuencia de cada concreto delito, si se compara con la totalidad de los ingresos del Estado, puede ser calificada como poco representativa⁷⁴³. A su vez, la orientación hacia el aspecto puramente patrimonial olvida o, cuando menos, deja de lado funciones importantes que los sistemas tributarios desempeñan actualmente. Particularmente, fines sociales y económicos que escapan de la dimensión puramente patrimonial. Por ello, afirman los críticos que si bien el aspecto patrimonial es importante, no puede ser el único y exclusivo bien jurídico protegido por el §370 AO⁷⁴⁴.

⁷³⁹ “Esta disputa de opiniones adquirió importancia, especialmente, en el marco de la figura, del comportamiento continuado -que, ya no es aplicada al delito de defraudación tributaria- desarrollada por la jurisprudencia en el campo del concurso (§§ 52, 53 StGB)”. KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 34.

⁷⁴⁰ En contra de la tesis mayoritaria KÜRZINGER. “Como resultado es preciso afirmar que el **bien jurídico protegido** por el parágrafo 370 AO de acuerdo con la interpretación adecuada, consiste en el **interés público en la recaudación completa y puntual de los impuestos nacionales en general** (párrafo número 1023)”. KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 35. (Negrita del original).

⁷⁴¹ Esta opinión se recoge de la explicación de JOECKS en FRANZEN/GAST/JOECKS, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 2009. p. 18.

⁷⁴² “Toda vez el autor del delito de defraudación tributaria directamente afecta este derecho de crédito, la opinión mayoritaria considera a la pretensión tributaria del acreedor tributario como el objeto de la acción de la defraudación tributaria”. BÜRGER, *Steuerflucht*. 2006. p. 136. “La opinión mayoritaria encuentra, por esta razón, el objeto de la acción del delito de defraudación tributaria en el crédito tributario o pretensión tributaria del acreedor tributario frente al deudor tributario”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 169.

⁷⁴³ “En consecuencia, la justificación interna de la defraudación de un impuesto en el marco de la prueba del delito de defraudación tributaria aparece como irrelevante –insignificante, en la medida en que solo se afectan intereses financieros de los estados”. RÖCKL. *Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts*. 2000. p. 183.

⁷⁴⁴ “Por consiguiente puede también la completa y puntual recaudación tributaria, que normalmente se encuentra influenciada por la función fiscal de obtención de la recaudación y por la utilización del patrimonio público, no comprender las metas tributarias tanto de carácter económico como social que, asimismo, son dignas de protección, metas que se basan en la injerencia sobre la privación del patrimonio privado. (...) Deben pues tenerse en cuenta las modificaciones del Derecho tributario y sus objetivos con la determinación de los bienes jurídicos protegidos a través del parágrafo 370 AO, así puede no cumplir la completa y puntual

Sumado a lo anterior, esta posición también se critica con fundamento en el §370.4 AO, conforme al cual podría afirmarse la tipicidad de un comportamiento sin que se presente una efectiva disminución de la recaudación tributaria. Lo anterior, pues en la regulación alemana se reconoce la existencia de una reducción tributaria, penalmente castigada, aun cuando el tributo afectado o la ventaja fiscal obtenida puedan ser explicados por alguna razón diferente a la conducta del autor⁷⁴⁵. Por esto, el bien jurídico protegido no puede radicar exclusivamente en un componente económico. Finalmente, y en tono crítico a esta tesis, TIPKE sostiene que no es adecuada a las exigencias del Estado de Derecho⁷⁴⁶.

d) La garantía de un reparto justo y proporcional de la carga tributaria. El principio de capacidad contributiva como bien jurídico protegido. (*gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung der Steuern nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit*).

Esta tesis, defendida entre otros por SALDITT y TIPKE, viene a sostener que la protección del §370 AO no puede ser la simple salvaguarda de los intereses fiscales del Estado, puesto que el delito afecta también el justo y proporcional reparto de la carga impositiva o tributaria encaminada al principio de capacidad contributiva⁷⁴⁷.

En contra de esta opinión se aduce que el Derecho tributario es producto del debate político en el cual participan intereses de diverso tipo, debate en el que el protagonismo está representado en la recaudación de los ingresos y en la evitación de las estrategias de los contribuyentes de evitación fiscal. Por ello no debe ser este el criterio para el bien jurídico, como quiera que en Derecho penal la preocupación gira en relación con intereses diversos a los que dominan el debate tributario⁷⁴⁸.

recaudación tributaria como único bien jurídico todas las funciones que le corresponden”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 172.

⁷⁴⁵ En el §370.4 está previsto lo siguiente: “También estarán dados los presupuestos de las oraciones 1 y 2 cuando los impuestos a los cuales se refiera el hecho, por otros motivos, hubieren podido ser rebajados, o la ventaja tributaria, por otros motivos, hubiere podido ser solicitada”.

⁷⁴⁶ “Este punto de vista podía parecer adecuado antes de la Primera Guerra Mundial y durante el régimen nacionalsocialista, pero no responde a las exigencias del Estado de Derecho”. TIPKE. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. 2002. p. 130.

⁷⁴⁷ “La omisión de impuestos sólo debería castigarse cuando amenace o destruya la igualdad en el reparto de la carga tributaria”. TIPKE. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. 2002. p. 131.

⁷⁴⁸ “Dado que, en el proceso legislativo la pregunta relativa a la justicia, que siempre debería estar en el primer plano en el derecho penal, es relegada por los objetivos materiales de los Estados preocupados por obtener ingresos y de los contribuyentes avocados a la defraudación tributaria, no podrá el derecho tributario aducir el respeto de la jurisprudencia como justificación para contradecir las exigencias de un derecho penal justo”. RÖCKL. *Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts*. 2000. p. 184.

B) *Conceptos mixtos o plurales de bien jurídico.*

Las tesis que ahora se mencionan comparten una característica fundamental, y es explicar el bien jurídico haciendo referencia a un elemento plural o mixto. Es decir, se parte de la idea de que el bien jurídico protegido comprende la suma de dos intereses.

- a) El sistema impositivo y la completa y puntual recaudación tributaria como bien jurídico protegido. Tesis de Gerhard Dannecker.

La opinión de DANNECKER es que el bien jurídico protegido comprende la completa y puntual recaudación tributaria (*vollständige und rechzeitige Steueraufkommen*) y el sistema impositivo (*Besteuersystem*), entendido como el sistema a través del cual se realiza la configuración de los impuestos que se recaudan en el Estado. La razón para incluir dentro del concepto de bien jurídicopenalmente protegido estos dos intereses radica en que una visión simple o unitaria no permite proteger dos aspectos fundamentales. Por una parte, el proceso de aplicación o utilización patrimonial (*Vermögensverwendungsprozess*), en el que se puede comprender la protección de las funciones económicas y sociales de la imposición (*Funktionen der Besteuerung*). El segundo concepto, consiste en el proceso de pérdida o privación patrimonial (*Vermögensentziehungsprozess*). Estos, al no quedar comprendidos a través de la recaudación tributaria (*Steueraufkommen*), hace necesario ampliar el bien jurídico protegido⁷⁴⁹. Lo anterior, ya que para este autor es importante tanto que se conceda protección al proceso de aplicación, utilización o uso patrimonial, que se refiere a la pregunta de cómo se utilizan los tributos recaudados y se relaciona con el aseguramiento de la recaudación por parte del Estado (*Vermögensverwendungsprozess*); como el proceso de pérdida o privación patrimonial, referida a la eliminación del impuesto por parte del contribuyente y que hace alusión a la función del patrimonio en cada deber tributario singular (*Vermögensentziehungsprozess*)⁷⁵⁰.

Dicho esto, el bien jurídico defendido por la opinión mayoritaria en Alemania, concretado en la recaudación tributaria, parece poder explicar sólo el concepto de aplicación o utilización patrimonial (*Vermögensverwendungsprozess*), quedando fuera el proceso de pérdida o privación patrimonial (*Vermögensentziehungsprozess*). Por ello, la tesis mayoritaria no permite cubrir todas las funciones del bien jurídico del §370 AO, entre éstas la consideración del tributo como instrumento de dirección política. Es decir, el sistema impositivo no se reduce al logro del ingreso, pues si así fuera, deja de comprenderse la dimensión del sistema

⁷⁴⁹ “Como ya se ha demostrado, a través del bien jurídico de la recaudación completa y puntual puede incluso protegerse penalmente las función fiscal de obtención de ingresos, así como también aquellas funciones económicas y políticas de la imposición, funciones que tienen que ver con la aplicación patrimonial, y no, por el contrario, aquellas relacionadas con el proceso de sustracción patrimonial”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 174.

⁷⁵⁰ DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 172 y 174 a 176.

impositivo como instrumento de dirección política, que al ser igualmente importante, merece también protección penal.

En consecuencia, el concepto de bien jurídico debe ser entendido a partir de combinar tanto el elemento recaudatorio (es decir, relacionado con los intereses financieros del Estado), como el concepto de sistema impositivo. La suma de estos dos intereses permite comprender tanto el papel económico-financiero del tributo como el papel de instrumento de política social y económica dirigido a la obtención de fines o tareas estatales⁷⁵¹. Así, el concepto de bien jurídico-penal se integra con la vinculación de la completa y puntual recaudación tributaria (*vollständige und rechtzeitige Steueraufkommen*) y el sistema impositivo (*Besteuersystem*). A su vez, esta consideración mixta o plural del bien jurídico permite desplegar las funciones que se asignan al concepto de bien jurídico.

Teniendo en cuenta que en su concepción del bien jurídico se presentan dos elementos, se pregunta DANNECKER cuál de ellos cumple la función de dirección dogmática (*dogmatische Führung*). A esto responde diciendo que el concepto de sistema impositivo (*Besteuersystem*) cumplirá una función que no es precisamente la de servir de dirección dogmática, sino que está llamado a cumplir la función de criterio de valoración del tipo penal (*Beurteilungsmaßstab des Steuerhinterziehungstatbestandes*), de forma que ayude en la interpretación del delito de defraudación tributaria⁷⁵². En consecuencia, el sistema impositivo cumpliría un papel supraindividual en el marco de su tesis. El papel de dirección dogmática, que dentro de esta tesis cumple el concepto de la completa y puntual recaudación tributaria (*vollständige und rechtzeitige Steueraufkommen*), se justifica al permitir realizar la tarea de interpretación que se espera del bien jurídico⁷⁵³. A su vez, es perfectamente relacionable con el objeto de la acción del delito de defraudación tributaria, el cual se concretaría en la pretensión tributaria (*Steueranspruch*).

⁷⁵¹ “Más bien se propone también aquí –como en general en los bienes jurídicos supraindividuales-, reconocer tanto la completa y puntual recaudación tributaria como el sistema impositivo en sí mismo y los bienes jurídicos protegidos por el §370 AO”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 175.

⁷⁵² “Que en el presente “caso” el sistema impositivo no es el adecuado para asumir la ‘dirección dogmática’, a través de la perpetración de un delito tributario, se manifiesta en el hecho de que este bien jurídico aun tratándose de una defraudación de un monto mayor, no será ni lesionado ni puesto en peligro, aun cuando el legislador pretendió que el § 370 AO se estructurara como delito de lesión. El sistema impositivo debe ser entendido solamente como escala de valoración en la interpretación del tipo penal de defraudación tributaria”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 176.

⁷⁵³ “Por tanto el objeto protegido de la completa y puntual recaudación tributaria cumple también la tarea de criterio de interpretación “. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 171.

b) Tesis de Sebastian BÜRGER.

BÜRGER toma como fundamento la postura de DANNECKER y algunos elementos de la tesis de SALDITT. En primer lugar, y haciendo mención a la tesis de SALDITT, señala que se puede descartar que la igualdad en el reparto de la carga tributaria pueda ser considerada como el bien jurídico exclusivamente protegido, ya que ésta no se vería afectada en caso de que un sujeto realice el delito de defraudación tributaria. En otras palabras, en la medida que el delito de defraudación tributaria no modifica la clave o base de la distribución (*Verteilungsschlüssel*), no podrá afirmarse que el componente jurídico individual de la igualdad de carga tributaria pueda ser considerado como bien jurídico⁷⁵⁴. En razón de ello, propone el autor que la tesis defendida por SALDITT se entienda con un significado supraindividual, haciendo parte del sistema tributario⁷⁵⁵. Así, la defraudación tributaria se puede entender como una afectación a la igualdad de la carga tributaria, como quiera que el autor con la realización del delito se ubica por fuera del ordenamiento tributario, debilitando el sistema tributario y con ello la igualdad en el reparto de la carga tributaria al obtener una ventaja económica⁷⁵⁶.

Sumado a lo anterior, plantea que a la igualdad en el reparto de la carga tributaria (*gleichmäßige Lastenverteilung*) se le debe sumar el elemento de la completa y puntual recaudación tributaria (*vollständige und rechtzeitige Steueraufkommen*) mencionado por DANNECKER y que se vincula a su vez con la tesis mayoritaria de la doctrina y la jurisprudencia alemana⁷⁵⁷. Lo anterior, teniendo en cuenta, como ya se anotó, que la referencia simplemente a la igualdad en el reparto de la carga tributaria (*gleichmäßige Lastenverteilung*) no puede ser entendida como bien jurídico exclusivamente protegido por el delito de defraudación tributaria. En definitiva, para este autor la correcta determinación del bien jurídico protegido se debe entender como la suma de la completa y puntual recaudación tributaria (*vollständige und rechtzeitige Steueraufkommen*) y la igualdad en el reparto de la carga tributaria (*gleichmäßige Lastenverteilung*).

III CONCLUSIONES.

La doctrina muestra relevantes diferencias en el análisis del delito de defraudación tributaria: desde un concepto diferente sobre el bien jurídico, pasando por la interpretación

⁷⁵⁴ “Mediante la defraudación tributaria no se altera la clave de la distribución, que sólo puede ser una medida de valoración, si un tributo es injusto. Cuando no se afecta el equitativo reparto de la carga en su componente jurídico individual por el delito de defraudación tributaria, no puede ser bien jurídico protegido por el § 370 AO”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p.143.

⁷⁵⁵ “Con ello solo se puede proteger la igualdad en el reparto de la carga en su significado supraindividual como componente principal del sistema tributario del § 370AO”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p.143.

⁷⁵⁶ BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p.143.

⁷⁵⁷ BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 144.

y el significado de los elementos que componen el injusto, hasta los criterios de determinación de la autoría. La primera manifestación de estas diferencias está en el bien jurídico. Mientras la tesis patrimonialista diferencia entre bienes jurídicos mediatos e inmediatos, siendo este último el patrimonio de la Hacienda pública, desde la tesis funcional se afirma que el bien jurídico es la Hacienda pública, como titular de funciones públicas, en particular, de la función tributaria. Finalmente, la tesis de las funciones del tributo defiende una posición diferente, según la cual el bien jurídico es el tributo y, en particular, las funciones que está llamado a cumplir y que se concretan en la posibilidad de realización de la previsión de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario.

Estas diferencias se trasladan a la determinación de la conducta y el resultado típicos. Así, desde la tesis patrimonialista se han defendido dos posturas: una estricta y una moderada; éstas han venido reiterando la necesidad de que la conducta típica debe comprender una conducta engañosa, cuya versión más estricta exigía equivalencia con el delito de estafa. Recientemente esta tesis se ha moderado en sus exigencias, requiriendo un comportamiento que sea capaz de provocar desconocimiento de los fundamentos del hecho imponible o, cuando menos, la imposibilidad para la AT de conocerlos. Esta doble exigencia, la infracción de deberes y un acto de ocultación, cristalizan en una explicación del injusto en la cual su estructura se modula a partir de un componente de infracción de deber, en reconocimiento de la relación jurídica tributaria, y de un componente de dominio, que reconocería la exigencia de la necesaria adjetivación con que se deben calificar los comportamientos atentatorios contra el patrimonio.

Dentro de la postura patrimonialista, el escollo más difícil de superar ha sido resolver el problema de la omisión de presentación de la declaración tributaria. Esto, en la medida en que la exigencia de un engaño comportaba generalmente la realización de una conducta activa. No obstante, esta tesis ha procurado por diversas vías, bien desde la teoría de la estafa, bien desde la imputación objetiva, dar relevancia penal a la omisión. Finalmente, para la tesis patrimonialista el desvalor de resultado se determina en función de las dos líneas teóricas en que esta tesis se ha desarrollado. Por una parte, la que vincula el delito de defraudación tributaria con la estafa, cuyo desvalor de resultado se concreta en un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, producido por un error. Por el contrario, la línea moderada sostiene que el desvalor de resultado está en la “frustración de expectativas de ingreso en las arcas de la Hacienda Pública”⁷⁵⁸.

A diferencia de la tesis patrimonialista, tanto la tesis que defiende PÉREZ ROYO como la defendida por GRACIA MARTÍN han prescindido de la exigencia de engaño. Para el primero,

⁷⁵⁸ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 540.

el desvalor de acción es el incumplimiento de deberes de información y colaboración determinados en la legislación tributaria. No obstante, hay un criterio que delimita el círculo de deberes penalmente relevantes, y es que se trate de deberes presentes en la fase de liquidación y cuya violación pueda provocar el perjuicio económico exigido en el tipo. Finalmente, en lo que se refiere al desvalor de resultado, este autor considera que éste se concreta en una falta de ingreso a la Hacienda pública o en un egreso de parte de ésta, en función de si se trata de elusiones o disfrute indebido.

Para GRACIA MARTÍN, el desvalor de acción está en el incumplimiento de deberes tributarios en fase de liquidación, fundamentalmente el deber de tributar, y que tiene como resultado el menoscabo de las funciones del tributo. Por ello, la conducta típica se concreta en la infracción de los deberes tributarios. Sin perjuicio de lo anterior, GRACIA MARTÍN limita el grupo de deberes tributarios cuya infracción resulta penalmente típica a aquellos asociados a informar a la AT sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria. En cuanto al desvalor de resultado, este se concreta en la elusión del pago de tributos o cantidades retenidas o que deberían haberse retenido o el disfrute ilícito de beneficios fiscales, y en el momento en que se produce un detrimento a las funciones del tributo, concretado en la imposibilidad de una correcta liquidación.

En materia de omisión, ni la tesis de PÉREZ ROYO ni la de GRACIA MARTÍN han tenido los problemas de la teoría patrimonialista. En el caso de PÉREZ ROYO, la omisión es penalmente relevante y no es problema la imputación de responsabilidad penal en estos casos, en la medida en que el comportamiento típico se satisface con la infracción de los deberes tributarios. En el caso de GRACIA MARTÍN la omisión puede claramente ser comportamiento típico del delito de defraudación tributaria, en la medida en que no permita conocer el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria, pudiendo ser equiparable a la acción de una falsa declaración tributaria. Por esto, si se da a conocer la información tributaria por un medio diferente a la declaración, tal omisión deja de ser típica.

Finalmente, como se ha dicho, las diferencias tienen que ver con la autoría. Para la primera de las tesis explicadas, la patrimonialista, se ha defendido mayoritariamente que se está ante un delito especial. Sin perjuicio de esto, y a fin de evitar situaciones de impunidad, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ ha desarrollado importantes argumentos para ampliar el ámbito de la autoría a sujetos que no están vinculados inicialmente por la obligación tributaria. Diferente es la tesis de PÉREZ ROYO, para quien se trata de un delito común, el que se concreta en que se trate de un sujeto que esté en una posición en la cual pueda realizar el tipo. Sin perjuicio de esta afirmación, el delito será especial en los casos de omisión. Por esto, para este autor no resulta tan complejo dar solución a los casos en que los terceros no deudores tributarios realizan el supuesto típico, pues responderán como autores. Incluso en los casos en que el delito se realice en el marco de personas jurídicas no es necesario el recurso al art. 31 CP, como quiera que, al ser un delito común, quien realice la acción

responderá directamente como autor. Obviamente, será necesario acudir a la cláusula del actuar en lugar de otro en los casos omisivos, que son los supuestos en que considera que se está ante un delito especial. Similar a la tesis patrimonialista, para GRACIA MARTÍN se trata de un delito especial, del que puede ser autor el sujeto pasivo del tributo.

Para terminar, se presenta una breve aproximación a la discusión alemana en relación con el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, previsto en el §370 de la Ordenanza Tributaria. Las posiciones se dividen en dos grandes bloques. De una parte, una postura que sostiene que el bien jurídico protegido está representado por un único interés digno de tutela. Dentro de este primer grupo hay diferentes tesis, cada una de las cuales cifra el bien jurídico protegido en un concreto interés. En este primer grupo se encuentra la tesis mayoritaria, que defiende como bien jurídico protegido el interés en la puntual y completa recaudación de los impuestos.

Otro grupo de autores consideran que el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria debe concretarse a partir de vincular dos intereses diferentes. Esta es la postura de DANNECKER o, más recientemente, de BÜRGER. Para estos autores, el bien jurídico penalmente protegido debe explicarse a través de la conjunción de diversos intereses. En el caso de DANNECKER, a partir de vincular la completa y puntual recaudación tributaria y el sistema tributario. Para el caso de BÜRGER, defiende un bien jurídico penalmente protegido que se forma a partir de la igualdad en el reparto de la carga tributaria y la completa y puntual recaudación tributaria.

PARTE III.
PROPUESTA DE INTERPRETACIÓN Y DE REFORMA DEL
DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

CAPÍTULO 1.
EL BIEN JURIDICO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN
TRIBUTARIA.

I INTRODUCCIÓN A LA PROPUESTA DE INTERPRETACIÓN Y REFORMA.

La norma jurídicopenal, particularmente la que está dirigida al ciudadano⁷⁵⁹, es un imperativo que, conjuntamente con las causas de justificación, delimita los espacios de riesgo penalmente prohibido señalando los límites entre lo penalmente relevante e irrelevante. Por ello, y como expresa ROXIN, “Al acogerse una determinada conducta en un tipo se pretende motivar al individuo para que omita la actuación descrita en el mismo (o en los delitos de omisión, para que lleve a cabo la conducta ordenada)”⁷⁶⁰. Así, la norma de conducta que subyace al enunciado pretende influir en el comportamiento de los individuos motivándolos a comportarse de una determinada forma, lo que debe realizarse con estricto apego al principio de legalidad penal⁷⁶¹. Más allá del posible efecto preventivo que la vaguedad de las normas pueda generar, en la medida en que lo incierto en los límites de lo prohibido provoque en sus destinatarios evitar más comportamientos que los estrictamente prohibidos, lo cierto es que el modelo de Derecho penal propio del Estado de Derecho impone que la determinación de lo prohibido se realice siempre con el mayor apego al principio de legalidad. Por esto, la tensión entre fin preventivo y satisfacción del principio de legalidad debe decantarse siempre por éste.

A pesar de lo anterior, el deber de fijar con claridad los límites de lo prohibido y lo permitido no ha encontrado adecuada plasmación en el delito de defraudación tributaria, particularmente a la hora de determinar el comportamiento prohibido y los sujetos a quienes se puede responsabilizar por ello, lo que puede ser consecuencia de dos factores: unos asociados a las características de la criminalidad tributaria, otros al diseño del modelo de respuesta penal.

En lo que se refiere a los retos de la criminalidad tributaria, se apuntó que no es infrecuente la participación de terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, como pueden ser contables, revisores fiscales, asesores tributarios, abogados, etc ⁷⁶². Del análisis jurisprudencial realizado, se desprende que más del 90% de los casos de defraudación

⁷⁵⁹ Esto, pues se reconoce que de las proposiciones normativas se derivan tanto la norma de sanción (que se dirige al juez obligándole a imponer la sanción frente a determinadas conductas), como la norma de conducta (dirigida al ciudadano prohibiéndole una conducta determinada). Así, MIR PUIG. *Derecho penal parte general*. 2008. 8ª Ed. p. 62 y ss.

⁷⁶⁰ ROXIN. *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. p. 218.

⁷⁶¹ Esto remite a la concepción sistemática y de garantía del tipo penal. Así, ROXIN. *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. p. 277.

⁷⁶² En este sentido, FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 37.

tributaria se realizan con la participación de empresas o personas jurídicas⁷⁶³. En este sentido, la tipificación se enfrenta al reto de comprender y valorar adecuadamente la participación de *intraanei* y *extranei* que participan en la realización de las tramas de defraudación. A esto se suma que en muchos casos se aprovecha la existencia de formas de defraudación que no se limitan a las fronteras de un país, beneficiándose de la existencia de “paraísos fiscales”⁷⁶⁴. Adicionalmente, el análisis realizado revela que las tramas de defraudación tributaria tienden a ser cada vez más complejas y sofisticadas, lo que se acredita al ver que cada vez menos formas de defraudación se limitan al simple incumplimiento de la presentación de la declaración tributaria, siendo cada vez más común apelar a complejas formas de defraudación articuladas a través de diferentes empresas y en distintos países.

En lo que se refiere a la respuesta penal, ésta no ha dado satisfactoria contestación a algunos de los retos de la criminalidad tributaria, sin perjuicio de reconocer el esfuerzo de los diferentes operadores jurídicos, ya sea por vía legislativa o a través de la interpretación, para atender a la protección a la Hacienda pública como interés protegido. Desde el legislador, basta leer el art. 305 CP para ver que se trata de un enunciado “farragoso” en el que es difícil la determinación de lo penalmente prohibido, con lo cual ni la finalidad preventiva ni de garantía logran su mejor realización⁷⁶⁵. Esta afirmación se confirma al

⁷⁶³ Resalta la importancia en la participación de personas jurídicas, ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 56. A su vez, los IHE recomiendan la tipificación expresa de conductas de los *extranei* que presten colaboración en la realización de tramas de fraude tributario. Manifiestan que se debería “castigar la práctica de ciertas personas o entidades que, con ánimo de lucro, ofrecen en el mercado diferentes servicios o estructuras jurídicas específicas, a sabiendas de que su único o primordial fin es el de ponerse al servicio de la defraudación tributaria”. IHE. *Reforma del Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 7 y 8.

⁷⁶⁴ En este punto, y reconociendo la dificultad que supone la investigación y sanción de las conductas de fraude tributario cuando se llevan a cabo aprovechando “paraísos fiscales”, los IHE plantean que esta forma de realización habría de suponer una agravante en el delito de defraudación tributaria. En este sentido, IHE. *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre 2008. p. 5. Recientemente han dicho que “Esta alternativa tiene, en opinión de Inspectores de Hacienda, una enorme coherencia desde un punto de vista de política criminal: si el delincuente utiliza medios que impiden la detección y sanción de su comportamiento delictivo, el Estado debe reaccionar aumentando la dureza de las penas”. IHE. *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010. p. 5. Cabe apuntar que en el Proyecto de Ley orgánica que busca modificar el Código penal en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social que actualmente se debate en el Congreso, se incluye un nuevo tipo agravado (art. 305bis) para el delito de defraudación tributaria que menciona entre las circunstancias agravantes la utilización de paraísos fiscales que oculten o dificulten la determinación de la identidad del obligado tributario o responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o el patrimonio del obligado tributario o responsable del delito. Al respecto, Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A, proyectos de ley, N.º 17-1, 7 de septiembre de 2012.

⁷⁶⁵ “El delito contra la Hacienda pública, comúnmente conocido como delito fiscal, adolece de una tipificación confusa, siendo éste un hecho grave pues afecta a principio de legalidad penal y a los de tipicidad y taxatividad”. ALONSO GONZÁLEZ. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. 2008. p. 31 y 32.

observar los recurrentes problemas en la interpretación y aplicación del delito, así como la falta de criterios que permitan valorar los comportamientos típicos en función de su concreta lesividad⁷⁶⁶. Ejemplo de esto son los problemas de delimitación de la conducta típica, pues desde 1977 hasta hoy no hay claridad en si basta el incumplimiento de deberes formales tributarios⁷⁶⁷; incluso el impago del tributo para que pueda predicarse que se ha realizado el aspecto objetivo del tipo⁷⁶⁸, o si se exige la realización de una conducta engañosa y, en algunos casos una *mise en scène*⁷⁶⁹. Los problemas no son menos relevantes en lo que se refiere a la imputación de responsabilidad a las diferentes personas que participan de las tramas de defraudación, pues se vio que no sólo se discute si el delito es común o especial, sino que en ocasiones su aplicación lleva al desconocimiento de la premisa de la que se parte: o bien porque se condena como autor a quien no es obligado tributario o porque se condena desconociendo el principio de accesoriedad en la participación.

Se reconoce, como ponen de manifiesto la Teoría y la Filosofía del Derecho, que el lenguaje tiene un margen de vaguedad e indeterminación que hace imposible definir perfectamente todos y cada uno de los supuestos penalmente prohibidos, quedando siempre una “zona gris” o “zona de penumbra” en la cual no es fácil determinar si un supuesto concreto está o no dentro del ámbito de la prohibición. Además resulta imposible prever todos y cada uno de los supuestos lesivos para el interés protegido. Por esto, la delimitación última de los comportamientos prohibidos no se puede resolver sólo en la instancia legislativa, sino que demanda la participación de los operadores jurídicos: jueces y doctrina, para que dentro del tenor literal del tipo con el uso de las herramientas jurídicas de interpretación concreten el enunciado normativo en una norma⁷⁷⁰. Sin embargo, más allá de los problemas del lenguaje y de la difícil tarea de identificar y sancionar este tipo de

⁷⁶⁶ No es extraño, por ello, que los Inspectores de Hacienda del Estado, así como importantes autores recomienden la reforma del tipo del delito de defraudación tributaria. Así, los IHE. *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010. p. 2. También, *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre 2008. p. 4. Ello se reconoce igualmente en la doctrina, siendo significativa la siguiente afirmación: “Uno de los posibles defectos que en la historia recorrida de estos delitos contra la Hacienda Pública es el de cierta “tacañería” a la hora de abordar las tareas legislativas: se ha reunido en un solo precepto (el art. 305) una pluralidad heterogénea de comportamientos que merecerían un tratamiento separado y con diferente respuesta. En suma, la creación de un completo Título de delitos contra la Hacienda Pública sigue siendo el reto pendiente”. AYALA GÓMEZ, “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, 2009. p. 62.

⁷⁶⁷ Así, BACIGALUPO ZAPATER “§ 22 El delito fiscal”. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 474. GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N.º. 58. 1988. p. 286.

⁷⁶⁸ LAMARCA PÉREZ. “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”. *RDFHP*. N.º. 178. 1985.

⁷⁶⁹ BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 274 y ss. CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008.

⁷⁷⁰ Es por esta razón que la labor dogmática de interpretación de los textos legales, así como la creación de los mismos, es y debe ser una actividad político criminal. Ahora, en el caso del intérprete, tal actividad tiene como límite el tenor literal del enunciado normativo. ROXIN, *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. p. 225.

conductas y autores, lo que refleja la práctica del delito de defraudación tributaria es que no se ha logrado, ni desde el legislador, ni desde la jurisprudencia y la doctrina, una respuesta penal satisfactoria a la criminalidad tributaria.

En definitiva, no obstante el esfuerzo para adecuar la respuesta penal a las características de la criminalidad tributaria por parte del legislador, los jueces y la doctrina, existe todavía, como afirma CHOCLÁN MONTALVO, un “cierto grado de inseguridad jurídica”⁷⁷¹. Se sigue contando, a pesar de la imparable especialización de las tramas de fraude, con un modelo de tipificación que viene de 1977 y que se construye amparado en el modelo de tipificación de las infracciones tributarias. A su vez, y a pesar del esfuerzo de la jurisprudencia y la doctrina para atender con el mismo modelo de regulación la cada vez más compleja criminalidad tributaria, sus debates, a pesar de ciertos acuerdos, siguen anclados en la determinación de la conducta típica y la autoría.

Ante este panorama, la tarea que se pretende realizar en esta última parte es proponer una interpretación del delito de defraudación tributaria que haga posible enfrentar los retos de la criminalidad tributaria, así como formular un modelo alternativo de regulación que, teniendo presente la “realidad” de este tipo de criminalidad y la experiencia que deja el modelo actual, permita de cara al futuro una más adecuada respuesta penal para la protección de la Hacienda pública. Para ello, y en lo que sigue, se analizará tanto el objeto de protección penal en el delito de defraudación tributaria como la propuesta de interpretación y de reforma a la legislación vigente.

II APROXIMACIÓN A UN CONCEPTO MATERIAL DE DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

A través del Derecho penal se pretenden proteger intereses relevantes y positivamente valorados por la sociedad. Cuando éstos se tutelan a través del Derecho penal, se habla de bienes jurídico penales⁷⁷². Partir del Derecho penal como protector de bienes jurídico no

⁷⁷¹ CHOCLÁN MONTALVO. “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 31. Este juicio es compartido también por AYALA GÓMEZ, quien afirma lo siguiente: “En los escasos veinte años de vida de los modernos delitos fiscales han sido necesarias tres reformas de las normas que regulan los delitos contra la Hacienda Pública (1977, 1985 y 1995). No puede decirse que hayan facilitado mayores cotas de seguridad jurídica. Al contrario, las opiniones científicas y pronunciamientos judiciales que de tales preceptos conocemos expresan la ausencia de criterios homogéneos de interpretación”. AYALA GÓMEZ. “Consumación y prescripción del Delito fiscal”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 84.

⁷⁷² La expresión bien jurídico-penal quiere significar, entonces, que el Derecho penal selecciona, entre los bienes jurídicos relevantes, aquellos que por su trascendencia necesitan y merecen protección penal. Así, MIR PUIG. *Derecho penal. Parte general*. 8ª Ed. 2008. p. 119 y ss. La aceptación del Derecho penal como mecanismo de protección de bienes jurídicos cuenta con generalizado respaldo doctrinal. Entre muchos ejemplos,

significa desconocer las insuficiencias de este concepto⁷⁷³ pero sí, separarse de una parte de la doctrina que legitima la intervención penal en la vigencia de la norma⁷⁷⁴. Esto, pues más allá de los problemas del concepto de bien jurídico, resulta útil para cumplir un papel en la construcción y sistematización de la parte especial del Derecho penal y realizar una labor de interpretación de los tipos penales⁷⁷⁵. Partiendo de esta premisa, se analizará el concepto material del delito de defraudación tributaria a través de concretar el bien jurídico protegido por este delito.

Quienes parten de la protección de la vigencia de la norma señalan que la tesis del bien jurídico no es correcta para explicar la función y los fines del Derecho penal, pues las consecuencias externas de un acto no son necesarias para justificar la intervención penal⁷⁷⁶. Lo relevante, dicen, está en el sentido comunicativo del comportamiento; cuando el sujeto se comporta de forma contraria a su rol y expectativas de comportamiento que, con fundamento en las normas jurídicas, los demás tienen de él. Por ello, el objeto de protección del Derecho penal no es un bien externo y físico, sino la expectativa del comportamiento que la norma genera y de la cual depende el buen funcionamiento social⁷⁷⁷. Esta tesis se trasladada al Derecho penal económico por GARCÍA CAVERO, ya que

ALCÁZER GUIRAO, *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 13. ROXIN, *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. p. 51 y ss. HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 20.

⁷⁷³ “Ya ha sido mencionado en alguna ocasión el hecho de que el concepto de bien jurídico no es, por sí solo, un instrumento adecuado para delimitar lo merecedor de protección penal, sino que son otros factores, ético-políticos, pragmáticos, etc., los que deben regir la decisión”. ALCÁZER GUIRAO, *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 80. *Ibidem*. p. 147. También ROXIN: “A pesar de estas evoluciones la cuestión teórica del concepto material de delito sigue sin estar clara, pues hasta ahora no se ha logrado precisar el concepto de ‘bien jurídico’ de modo que pudiera ofrecer una delimitación jurídicamente fundada y satisfactoria por su contenido”. ROXIN, *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. p. 54.

⁷⁷⁴ Fundamentalmente, JAKOBS. “El derecho penal garantiza la vigencia de la norma, no la protección de bienes jurídicos”. JAKOBS. “¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?”. *El funcionalismo en Derecho penal*. 2003. p. 43. También, “El Derecho penal protege la vigencia de la norma, y sólo de modo mediato y parcial también bienes”. JAKOBS. *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*. 2003. p. 67. JAKOBS. *Derecho penal. Parte general*. 2ª Ed. 1997. p. 45. Esta línea se lleva al Derecho penal económico por GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte general*. 2007. p. 107 y ss.

⁷⁷⁵ Así, HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 105.

⁷⁷⁶ “Resulta evidente que tal discurso no es precisamente adecuado a la materia, y por ello se objetará que el carácter perecedero de todos los bienes sólo tiene algo que ver con el derecho en la medida en que las personas deben respetarlos; se dice, entonces, que la relevancia jurídica de los bienes es relativa, referida sólo a una determinada puesta en peligro. Visto de este modo, el derecho penal ya no garantiza la existencia de los bienes jurídicos en sí, sino sólo que las personas no ataquen esos bienes, y, de manera correspondiente, únicamente en esta medida se tratará de bienes jurídicos, por lo demás, de meros bienes que pueden perecer”. JAKOBS. “¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?”. *El funcionalismo en Derecho penal*. 2003. p. 42.

⁷⁷⁷ “Desde el punto de vista del derecho penal el bien no ha de representarse como objeto físico o algo similar, sino como norma, como expectativa garantizada; y es que cualquier otra cosa sería muy extraña: ¿cómo podría representarse el derecho en cuanto estructura de la relación entre personas, es decir, el derecho como espíritu normativo, en un objeto físico?”. JAKOBS. “¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?”. *El funcionalismo en Derecho penal*. 2003. p. 43.

la intervención penal se dirige a garantizar que las conductas de los sujetos se adecúen a determinados roles, más que a sancionar la lesión externa de un bien⁷⁷⁸.

Se prefiere la orientación del Derecho penal como protector de bienes jurídicos, a pesar de reconocer que no es un concepto fácil de traducir en la elaboración de un programa político criminal o en el cumplimiento de tareas intrasistemáticas. En el plano político criminal desempeña una función crítica que está lejos de cumplir la visión del Derecho penal como protector de la vigencia del derecho y, en el plano intrasistemático, permite una valoración del injusto conforme un componente fáctico, admitiendo una referencia en términos de lesión o de peligro para valorar la mayor o menor gravedad del injusto⁷⁷⁹. Es decir, remite la violación de la norma a un “sustrato empírico”⁷⁸⁰ a través del cual graduar el injusto en función de la afectación del interés protegido, permitiendo un ejercicio de proporcionalidad y ponderación tanto a nivel de desvalor de acción y de resultado, como de la sanción a imponer⁷⁸¹.

De lo anterior se desprenden las funciones del bien jurídico. Primero, *lege ferenda*: guía para determinar los intereses a proteger por el Derecho penal y herramienta de crítica del programa político criminal⁷⁸². Para el cumplimiento de esta tarea el concepto de bien jurídico se modula en función de directrices políticas más generales que ayudan a definir los

⁷⁷⁸ “Las consideraciones expuestas adquieren especial relevancia para el Derecho penal económico, en donde se sanciona conductas que en la mayoría de los casos van más allá del simple daño patrimonial a los particulares (lesión del patrimonio). Así se salvaría la crítica usual a la legislación penal económica que le reprocha llevar a cabo una infracción al llamado principio de lesividad, el cual exige una necesaria vinculación entre el tipo penal y la lesión (o puesta en peligro) del bien jurídico, pues el cambio en la visión del bien jurídico penalmente protegido permitiría concluir que lo que se protege no son objetos individuales (patrimonio), sino la vigencia efectiva de la norma. La tipificación de los llamados delitos de peligro abstracto en la legislación penal económica, encontraría en el funcionalismo sistémico las bases teóricas para su reconocimiento”. GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte general*. 2007. p. 101. “La protección de la configuración actual de la economía no podría alcanzarse de manera satisfactoria si no se asegurase la vigencia de expectativas normativas en niveles que ciertamente no implican aún una lesión individualizada. Si bien se produce con ello una reducción de las garantías penales tradicionales vinculadas a la exigencia de una lesión concreta, no cabe otra alternativa para mantener normativamente la configuración actual del sistema económico”. *Ibidem*. p. 108, y también en las pp. 115 y 116.

⁷⁷⁹ ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 85.

⁷⁸⁰ HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 104.

⁷⁸¹ “Con ello, se posibilita el establecimiento de una graduación material de la gravedad del injusto en atención al enjuiciamiento de las diferentes fases de peligro por las que pasa una acción hasta la lesión, algo que, al remitirse a la producción de efectos fácticamente perceptibles y graduables en su intensidad, conlleva, por un lado, un aumento de seguridad jurídica y, por otro, la acentuación de la lesión efectiva de bienes jurídicos, de resultado lesivo, como prototipo del injusto, aspiraciones ambas de marcado talante liberal”. ALCÁCER GUIRAO, *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 130. También el reconocimiento del bien jurídico como criterio de proporcionalidad en HASSEMER, “¿Puede haber delitos que no afecten a un bien jurídico penal?”. *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmáticos?* 2007. p. 99.

⁷⁸² ROXIN. *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. p. 52. También, y en dirección a las funciones del bien jurídico para el Derecho penal económico, PEDRAZZI. “El bien jurídico en los delitos económicos”. *La reforma penal: delitos socio-económicos*. 1985. p. 281.

intereses dignos de protección⁷⁸³. Además, una tarea *lege lata*: criterio de construcción sistemática de la parte especial del Derecho penal, criterio de interpretación de los tipos penales y de medición de la pena⁷⁸⁴. La función de construcción sistemática se orienta a la ordenación de los delitos en función de los bienes jurídicos protegidos. En lo que se refiere a la función interpretativa y de medición de la pena, logra vincular criterios teleológicos en la interpretación que ayudan a precisar el sentido del tipo y su ámbito de protección, en función del interés protegido⁷⁸⁵, permitiendo la “graduación y, por ello, de ponderación cualitativa”⁷⁸⁶ del injusto en función de la mayor o menor lesividad del comportamiento para el bien jurídico⁷⁸⁷, función ésta que no parece realizable desde una consideración del delito como infracción de la norma⁷⁸⁸.

Las funciones asociadas al bien jurídico resultan necesarias en el Derecho penal tributario, pues éste se caracteriza por estar referido siempre a un marco jurídico extrapenal⁷⁸⁹. Es decir, se refiere a un objeto o “realidad” creada por la norma jurídica tributaria⁷⁹⁰, lo que implica una estructura de tipo penal en blanco y la presencia de abundantes elementos normativos. Además, algunos de los delitos del Derecho penal tributario son tipos de peligro, lo que hace difícil tener un referente para delimitar entre injusto penal y tributario. En caso de delitos de lesión, no siempre es fácil identificar los bienes jurídicos supraindividuales que se protegen⁷⁹¹. Estas características, -Derecho penal subsidiario a la

⁷⁸³ ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 80.

⁷⁸⁴ ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 19.

⁷⁸⁵ “Un concepto material de injusto ha de constituir un instrumento útil de interpretación de los tipos legales, especialmente por el carácter que posee de interconector entre los fines del derecho penal y las consecuencias de su aplicación”. ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 19.

⁷⁸⁶ ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 18.

⁷⁸⁷ “Esa graduación cualitativa basada en la diferente lesividad de la conducta (art. 66,1, C.P.: “mayor o menor gravedad del hecho”) permitirá una determinación de la cantidad de pena ajustada al parámetro axiológico que justifica la sanción, coadyuvando no sólo a la racionalidad interna del sistema, sino a la igualdad, proporcionalidad y, en suma, justicia de sus efectos externos”. ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 19.

⁷⁸⁸ “Así, frente a la antijuridicidad formal, que contempla al delito exclusivamente como contrariedad a la norma, por lo que carece de un referente externo desde el que ponderar diferencias cualitativas entre conductas, una noción material de lo injusto permite operar en dirección a esa graduación, dado que su configuración viene dada por la lesividad de la conducta, y esa lesividad es susceptible —o debería serlo— de graduación y, por ello, de ponderación cualitativa”. ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 18.

⁷⁸⁹ Así, PEDRAZZI. “El bien jurídico en los delitos económicos”. *La reforma penal: delitos socio-económicos*. 1985. p. 282. Expone este autor que la determinación del bien jurídico en el campo del Derecho penal económico es, además de necesaria, sumamente compleja.

⁷⁹⁰ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 3. También, señala PEDRAZZI que “En sus más características manifestaciones el derecho penal económico refleja y sanciona opciones hechas por el legislador nacional, históricamente condicionadas. Objeto de tutela son entonces bienes de creación positiva: bienes que no tienen naturaleza prejurídica, sino que derivan de principios constitucionales y legislativos, a su vez expresión de las fuerzas político-sociales dominantes”. PEDRAZZI. “El bien jurídico en los delitos económicos”. *La reforma penal: delitos socio-económicos*. 1985. p. 286.

⁷⁹¹ GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte general*. 2007. p. 113.

regulación tributaria, protección de bienes jurídico penales supraindividuales y forma de tipificación a partir de la estructura de delitos de peligro y tipos penales en blanco o con elementos normativos-, hacen necesaria la presencia de criterios materiales, a concretarse por vía del bien jurídico, para permitir la solución de los problemas de delimitación entre el riesgo permitido (es decir, los actos en ejercicio de la libertad económica o amparados por la economía de opción), riesgo tributariamente relevante y el riesgo penalmente relevante⁷⁹².

Por la vía de la vigencia de la norma sería difícil delimitar los ámbitos penal y tributario, pues la vigencia sería objeto de protección tanto administrativa como penal. De invocarse el criterio cuantitativo como límite, los 120.000 euros, cabe decir que éste no es elemento suficiente para lograr tal propósito, lo que es evidente en casos de “fraude de ley”, donde más allá de la cuantía ha existido polémica sobre su relevancia penal⁷⁹³. La dificultad para la separación entre el ilícito penal del tributario implica el riesgo de un trasvase de injustos tributarios al Derecho penal. Este proceso de expansión, convirtiéndose en un Derecho penal “administrativizado”⁷⁹⁴, puede tener como ejemplo el delito contable tributario⁷⁹⁵.

Las características del Derecho penal tributario pueden condicionar la interpretación de los términos del delito de defraudación tributaria al sentido que éstos tienen en el Derecho tributario. Esto implica acercarlo a la realización de fines tributarios, alejando una interpretación dirigida al fin de protección penal. Por esto la doctrina penal se esfuerza en asumir una interpretación “penal” de los elementos del tipo, renunciando en ocasiones a su sentido técnico tributario, como ocurre con el término “elusión”⁷⁹⁶. Finalmente, las características del Derecho penal tributario no sólo hacen difícil la separación entre injustos tributarios y penales, sino también entre diferentes tipos de ilícitos penales. Es polémica la separación entre los tipos penales tributarios y entre éstos y otros delitos. En este sentido, la distinción del tipo de defraudación tributaria con los tipos de estafa, apropiación

⁷⁹² Especialmente interesante son los problemas que supone diferenciar entre los comportamientos en economía de opción, fraude de ley y delito de defraudación tributaria. Sobre ello, RIGGI. *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. 2010. p. 239 a 273. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 17 y ss. SILVA SÁNCHEZ. “Ingeniería financiera y derecho penal”. *Fenómenos delictivos complejos. Cuadernos de Derecho judicial XI*. CGPJ. 1999. p. 165 y ss.

⁷⁹³ RIGGI. *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. 2010. p. 239 y ss.

⁷⁹⁴ SILVA SÁNCHEZ. *La expansión del Derecho penal*. 2ª Ed. 2001. p. 128.

⁷⁹⁵ Sobre los problemas de legitimación del delito del art. 310 CP, GALLEGOS SOLER. “Artículo 310”. *Comentarios al Código penal*. Segunda época. Tomo X (Vol I). 2006. p. 141. SUÁREZ GONZÁLEZ. “Sobre la tipificación del delito contable en el derecho español”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 369. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal*. 1988. p. 112.

⁷⁹⁶ “Por ello esta acepción (haciendo referencia el autor a la acepción del término en el campo del Derecho tributario), al trasladarse al precepto penal, es unánimemente rechazada por la doctrina que tiene que acogerse al significado «vulgar» del término para no caer en contradicciones”. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal*. 1988. p. 118. Más adelante, este autor señala: “Por ello, al decir el artículo 349 que se defrauda «eludiendo el pago», no se está usando el término en acepción técnica, sino gramatical, pues tal puntualización excluye el mismo”. *Ibidem*. p. 120.

indebida, el delito de fraude de subvenciones o el de fraude contable tributario⁷⁹⁷. En síntesis, las características del Derecho penal tributario plantean problemas que van desde la determinación de los comportamientos que lo integran o deberían integrar, hasta su armónica integración en el CP y en el Título XIV dedicado a los delitos contra la Hacienda pública.

Por esto, se cree que el concepto de bien jurídico penal protegido por el delito de defraudación tributaria permitirá caminar en el sentido de solucionar los problemas señalados, lo que quizá no se lograría al asumir la tesis la vigencia de la norma, ya que desde esta perspectiva sería difícil, por ejemplo, diferenciar entre tipos penales y tributarios o realizar una interpretación de los elementos de cada uno de los elementos del tipo penal desde una perspectiva de Derecho penal, dada la dificultad de encontrar criterios de desvalor adicionales a la infracción de la norma tributaria. Sería difícil, por ejemplo, explicar la diferencia punitiva entre el delito de defraudación tributaria (entre 1 y 5 años de prisión) y el delito de fraude contable tributario (entre 5 y 7 meses, fundamentalmente en relación con el art. 310 c) y d)⁷⁹⁸.

La perspectiva del Derecho penal orientado a la lesión de bienes jurídicos, al trascender a la simple infracción de la norma, permite conformar un criterio de lesividad que ayude tanto a la selección de los comportamientos que por su mayor relevancia pueden ser parte del Derecho penal tributario, ordenar el “sistema de tipos penales tributarios” y servir de herramienta de interpretación de los elementos del tipo penal para orientarlos en función de un criterio que justifique su presencia en el Derecho penal. Concretar el bien jurídico penalmente protegido permitirá establecer el elemento de desvalor para justificar la intervención del Derecho penal tributario, habilitando en el plano intrasistemático la ordenación de los diferentes tipos de injusto, modulando la reacción penal en función de mayor o menor grado de afectación al interés que se pretende proteger, e interpretando los tipos con un criterio teleológico que trasciende a la simple constatación de la infracción de una norma. Finalmente, en el plano de *lege ferenda*, permite servir de criterio de valoración y crítica del Derecho penal tributario⁷⁹⁹.

⁷⁹⁷ Como explica claramente MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 553 y 537.

⁷⁹⁸ En ambos casos se exige la presencia de una conducta típica del delito de defraudación tributaria. Ejemplo, la omisión de la presentación de la declaración tributaria. Si es típica en los términos del art. 305 una omisión de declarar con cuantía de 120.000 euros, sancionada con pena de entre 1 a 5 años de prisión, no se entiende como la misma omisión, si además está acompañada de cualquiera de las modalidades de los literales c) y d), y una cuantía defraudada de 240.000 euros, se sanciona con una pena entre 5 y 7 meses.

⁷⁹⁹ ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 79.

1. Concepto de bien jurídico.

No se pretende elaborar un concepto de bien jurídico penal, sino seguir una línea que creemos válida con el modelo de Estado social y democrático de Derecho. Se parte del modelo liberal propuesto por ALCÁCER GUIRAO. En palabras de este autor, un concepto liberal de bien jurídico tiene como valor principal “la persona y sus intereses de desarrollo social, así como en un carácter ‘material’, que atiende también al objeto valorado y no sólo a la valoración, y que es capaz, por ello, de plasmar el *daño* que convierte a una conducta lesiva del bien jurídico en merecedora de sanción penal”⁸⁰⁰.

El primer elemento consiste en conceder prioridad a la libertad de la persona⁸⁰¹. Esto quiere decir que la intervención del Derecho penal ha de limitarse a proteger intereses que sean relevantes para el ámbito de libertad de la persona o, como expone MIR PUIG, intereses que aseguren la participación de los individuos en sociedad⁸⁰². Intereses valorados positivamente y que pueden dar lugar a bienes jurídico-penales sólo podrán ser aquellos que estén orientados al amparo de la esfera de libertad de las personas, permitiendo su participación social en términos de igualdad. Por ello, en los casos en que el comportamiento tenga consecuencias para el propio ámbito de libertad de quien lo realiza, ello habrá de ser respetado y no podría ser prohibido penalmente conforme el principio del bien jurídico⁸⁰³.

Del concepto de bien jurídico no se deriva que puedan ser objeto de protección penal sólo intereses individuales, pues la protección penal debe abarcar tanto la esfera de libertad individual, como intereses de carácter social o supraindividual dirigidos a proteger las condiciones sociales que permiten la participación de los individuos en sociedad. Un concepto liberal de bien jurídico implica que los intereses protegidos sólo sean aquellos que inmediata o mediatamente se relacionen con el ámbito de libertad personal y con sus posibilidades de participación social en términos de libertad e igualdad⁸⁰⁴. La protección penal, por ello, no puede reducirse a la esfera individual. La concepción liberal del bien

⁸⁰⁰ ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 81.

⁸⁰¹ ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 77.

⁸⁰² “Un Estado social y democrático de Derecho sólo deberá amparar como bienes jurídicos **condiciones de la vida social**, en la medida en la que afecten a las **posibilidades de participación de individuos** en el sistema social. Y para que dichos bienes jurídicos merezcan ser protegidos penalmente y considerarse bienes jurídico-penales, será preciso que tengan una **importancia fundamental**”. MIR PUIG. *Derecho penal, parte general*. 2008. 8ª Ed. p. 121. (Negrita del original).

⁸⁰³ La intervención penal en casos de afectación a la esfera de libertad del propio autor plantea otro modelo de justificación. En particular, se reconoce en la doctrina anglosajona el “*Legal Paternalism*” o el “*Offence Principle*”. Así, VON HIRSCH, “El concepto de bien jurídico y el «principio del daño»”. *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmáticos?* 2007. p. 47 y ss.

⁸⁰⁴ KINDHÄUSER, *Strafrecht. Allgemeiner Teil*. 4. Ed. 2009. p. 36. También, ROXIN. *Derecho penal parte general*. Tomo I. 2000. p. 54.

jurídico, como protección de intereses valorados positivamente para permitir la maximización de libertades individuales, tiene lugar tanto a través de la protección de intereses individuales como de intereses supraindividuales⁸⁰⁵, lo que permite que la Hacienda pública pueda ser uno de los objetos de protección por el Derecho penal⁸⁰⁶.

La consecuencia del bien jurídico penal desde una perspectiva liberal implica que los intereses supraindividuales deben ser protegidos en tanto sirvan al desarrollo de libertades individuales. Por ello, el concepto de bien jurídico implica modular el concepto de Hacienda pública de manera que su protección penal sea la que mejor realice la garantía de la esfera de libertades individuales y las condiciones sociales, para que los individuos puedan participar en términos de igualdad en la sociedad. Por esto, de los diferentes sentidos que tiene el concepto jurídico de Hacienda pública, tendrá que protegerse el que esté en mejores condiciones de realizar un concepto liberal de bien jurídico-penal.

2. La hacienda pública como objeto de protección jurídico penal.

Si la protección a través del Derecho penal debe limitarse a aquellos intereses que están relacionados con la esfera de libertad del individuo y su participación en la sociedad en términos de libertad e igualdad, el sentido de la protección penal de la Hacienda pública debe orientarse en esta dirección. Por ello es necesario poner de manifiesto la conexión entre el interés a proteger, en este caso la Hacienda pública, con la justificación del *ius puniendi*.

El concepto jurídico de Hacienda pública, como se entiende en el Derecho financiero y tributario, tiene tres sentidos⁸⁰⁷. Uno subjetivo, en que se entiende como la

⁸⁰⁵ “Ello se debe a que para el desarrollo de las condiciones de participación social del individuo no sólo será precisa la protección inmediata de los bienes inmediatamente circunscritos a la libertad personal, sino asimismo la protección *mediata* de ellos a través de la tutela de estadios intermedios de la organización social (bienes jurídicos “intermedios”, cuya *ratio* radica en una anticipación de la tutela penal de bienes personales, siendo el centro de la discusión no el ámbito de bienes a proteger, sino la técnica de protección), así como la protección de instituciones públicas, los cuales pueden configurarse como bienes jurídicos supraindividuales (bienes jurídicos “institucionales”). Así, bienes jurídicos como la hacienda pública, la administración de justicia, o el medio ambiente pueden perfectamente ser legitimados desde estos presupuestos, en la medida en que su mantenimiento abre espacios de libertad social para el ciudadano”. ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 113 y 114.

⁸⁰⁶ “Desde el punto de vista de una teoría personalista del bien jurídico tampoco es difícil fundamentar por qué deben ser también reconocidos los bienes jurídicos universales, es decir, los bienes jurídicos de los que la persona individual no puede disponer. Pues, al ser la persona un ser social, sólo puede preservar y realizar sus intereses dentro de la sociedad y de las instituciones de la misma (Economía, Administración de Justicia, Educación, Defensa, Familia, etc.). La protección del correcto funcionamiento de estas instituciones se hace, por tanto, en función de los intereses de las personas que viven y actúan en esas instituciones”. HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 110.

⁸⁰⁷ Así, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. “Los objetos de protección de los delitos contra las Haciendas Públicas”. En *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 70. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 61 y 62.

“Administración” o, dice SAINZ DE BUJANDA, la “persona-administración” titular de derechos y obligaciones que tienen contenido financiero⁸⁰⁸. Desde el punto de vista funcional se entiende como un complejo de actividades administrativas que tienen por función el desarrollo de lo que se conoce como el ciclo de “ingreso-gasto”, o el desarrollo de las actividades dirigidas a la obtención de ingresos públicos y a la aplicación de los recursos a través del gasto público⁸⁰⁹. Finalmente, el aspecto objetivo hace referencia a los institutos jurídicos que pueden generar derechos y obligaciones de contenido económico⁸¹⁰. SAINZ DE BUJANDA lo define como el “conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado, a las corporaciones locales y a los órganos autónomos que integran la administración institucional”⁸¹¹.

Por lo anterior, se debe justificar cuál de los tres sentidos de Hacienda pública satisface los criterios de legitimidad del *ius puniendi*⁸¹². Adicionalmente, la dirección por la que se opte debe no sólo satisfacer las condiciones de legitimidad del Derecho penal, sino también permitir realizar de la forma más amplia posible las funciones que se asigna al bien jurídico penal.

A) *La Hacienda pública como garantía del ejercicio y protección de derechos individuales*⁸¹³.

Los bienes jurídicos que conforman el ámbito de libertad individual, como primer elemento del concepto de bien jurídico penal, se corresponden con intereses que están

⁸⁰⁸ SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. 1977. p. 22 y ss. El sentido subjetivo de Hacienda pública queda reflejado en el art. 77 LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). También en el art. 94d) de la Constitución y los arts. 19 y 20 de la LGP. Ley 47/2003, de 26 de noviembre.

⁸⁰⁹ SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de Derecho financiero*. 1993. p. 2 a 4. SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero, I. Introducción*. Vol. 1. 1977. p. 26.

⁸¹⁰ SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. 1977. p. 25. Este es el sentido de Hacienda pública que utiliza el legislador en la LGP art. 5.1 (Ley 47/2003, de 26 de noviembre).

⁸¹¹ SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. 1977. p. 25.

⁸¹² Obviamente, concretar el sentido de Hacienda pública en el Derecho penal tiene como límite las categorías del Derecho tributario. Sin embargo, éstas otorgan un margen de libertad al Derecho penal para que éste seleccione la que mejor se ajusta a las exigencias del Derecho penal. Esta “licencia” para moldear en términos jurídicopenales los objetos que serán protegidos por el Derecho penal, no es para nada extraña cuando se procede a la determinación de los objetos susceptibles de protección penal. “El legislador a la hora de crear una ley penal actúa, dentro de su margen de autonomía, “configurando” los bienes jurídicos, no simplemente “sacándolos” de la realidad social y reflejándolos, y en esa actuación lleva a cabo una función política y no simplemente demoscópica o estadística”. HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 111.

⁸¹³ “Los derechos no pueden ser protegidos o aplicados sin el apoyo y recursos públicos. Esto puede predicarse tanto de los viejos como de los nuevos derechos, de los derechos de los estadounidenses tanto antes como después del New deal de Franklin Delano Roosevelt. Tanto los derechos de bienestar como los derechos a la propiedad privada tienen costos públicos. El derecho a la libertad a contratar tiene un coste público no menor que los derechos a una vivienda decente. Todos los derechos demandan fondos del tesoro público”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 15.

protegidos a través de su reconocimiento jurídico como derechos⁸¹⁴. La identificación de los derechos que sustentan el ámbito de autonomía del individuo debe hacerse, en consecuencia, a través de una perspectiva de derecho positivo⁸¹⁵. Indagar por los derechos es preguntar entonces por aquellos intereses que una sociedad se ha comprometido defender y que, elevados a tal categoría, se protegen tanto a través de su reconocimiento legal, como de las prerrogativas que el propio sistema jurídico confiere para su protección y ejercicio. Por el contrario, los intereses que no están reconocidos en el ordenamiento jurídico, o bien que no cuentan con una estructura institucional adecuada para su protección y ejercicio, no serían muy diferentes de los “los deberes morales de la humanidad, no las obligaciones legales de los habitantes de un estado-nación delimitado por un territorio”, como explican HOLMES y SUNSTEIN⁸¹⁶.

Por lo anterior, el ejercicio de los derechos requiere, además de su reconocimiento jurídico, de un Estado capaz de disponer de las condiciones adecuadas para su protección y garantía. En este sentido, la existencia y límites de los derechos están condicionados por la presencia de circunstancias que permitan al Estado ser capaz de dirigir el proceso de creación de los derechos y disponer los medios necesarios para su ejercicio y protección. La vida y la salud, por ejemplo, requieren de condiciones para su ejercicio, las que sólo se pueden proveer mediante un Estado que tenga la capacidad de ofrecerlas, capacidad que se obtiene, entre otras vías, a través del sistema tributario⁸¹⁷.

Por esto, tan importante como el reconocimiento jurídico de un interés y su calificación como derecho, es la existencia de condiciones adecuadas para su ejercicio. En palabras de HOLMES y SUNSTEIN, se podrá hablar de derechos cuando cuenten con el respaldo de un sistema impositivo que permita al Estado destinar recursos para su libre y pacífico

⁸¹⁴ “Dentro de este marco, un interés se califica como un derecho cuando un sistema legal efectivo lo trata como tal utilizando los recursos colectivos para defenderlo. Al igual que la capacidad creada y mantenida por el Estado para contener o reparar el daño, un derecho es en un sentido legal, por definición, un ‘hijo de la ley’”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 16.

⁸¹⁵ Esto sin perjuicio del valor que pueda tener una postura *ius naturalista* a efectos de valorar la correspondencia entre un determinado ordenamiento jurídico y los criterios éticos que en una sociedad en un determinado momento asume como prioritarios. Así, HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 18.

⁸¹⁶ HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 17. En este sentido, se entiende la siguiente afirmación: “La propiedad es una relación social legalmente construida, un conjunto de reglas de acceso y exclusión legislativa y judicialmente creadas y judicialmente aplicables. Sin un gobierno capaz de establecer y aplicar tales reglas, no habrá derecho a usar, destruir o disponer de las cosas que poseemos”. *Ibidem*. p. 59.

⁸¹⁷ El derecho a la salud es un buen ejemplo. “La atención a la salud constituye uno de los principales instrumentos de las políticas redistributivas de la renta entre los ciudadanos españoles: cada persona aporta impuestos en función de su capacidad económica y recibe servicios sanitarios en función de sus necesidades de salud”. *Sistema Nacional de Salud*. del Ministerio de Sanidad y Política Social. 2010. p. 16. Este informe se consulta el día 7 de octubre de 2011 en la web: <http://www.msps.es/organizacion/sns/docs/sns2010/Principal.pdf>

ejercicio⁸¹⁸. En consecuencia, es evidente que el sistema tributario es condición para que cada uno de los individuos pueda libre e igualitariamente hacer ejercicio de los derechos y participar activamente en el sistema social, con lo cual existe una relación de dependencia entre derechos, sean éstos de primera, segunda o tercera generación, y la existencia del sistema tributario que permita al Estado disponer de condiciones para asegurar las esferas de libertad de los ciudadanos y su participación social en términos de igualdad.

Este punto de partida, explican HOLMES y SUNSTEIN, relativiza la diferenciación entre derechos negativos y positivos. Generalmente se entienden los derechos negativos como barreras frente al Estado, en tanto los positivos presuponen actividades positivas por parte de éste. Así, mientras que la libertad de locomoción o a no ser torturado correspondería con los denominados derechos negativos, es decir, de no interferencia, los positivos exigirían del Estado acciones positivas, como sería el caso de ciertos derechos sociales. No obstante, tal disyuntiva se desvanece cuando se analizan las relaciones entre el Estado y los individuos. Incluso en el caso de los derechos de no injerencia, su ejercicio ha de requerir de acciones positivas por parte del Estado que demandan recursos públicos⁸¹⁹. En este sentido, los derechos que pueden ser entendidos como de no injerencia por parte del Estado requieren acciones positivas de éste⁸²⁰.

En consideración con lo anterior, partiendo de la idea de que todos los derechos requieren por parte del Estado de acciones positivas, desde el proceso legislativo en que se consagran legalmente hasta la existencia de las autoridades encargadas de su protección y garantía, se puede concluir que desde esta perspectiva todos los derechos son derechos positivos⁸²¹.

⁸¹⁸ “En la práctica, los derechos devienen más que meras declaraciones solo si confieren poder a los cuerpos cuyas decisiones son legalmente vinculantes. (...) Por regla general, los individuos desafortunados que no viven bajo un gobierno capaz de recaudar impuestos y ofrecer un efectivo recurso no tienen derechos. Falta de Estado significa falta de derechos. Un derecho existe, realmente, solo cuando y si éste tiene un costo presupuestario”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 19.

⁸¹⁹ “Incluso Friedrich Hayek, el gran crítico del socialismo, señaló, ‘la pregunta de si el Estado debe o no ‘actuar’ o ‘interferir’ presenta una alternativa totalmente falsa, y el término ‘laissez-faire’ es una ambigua y engañosa descripción de los principios en que se basa una política liberal”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 69. En sentido similar, SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. Volumen segundo. 1985. p. 625.

⁸²⁰ “Es decir, la libertad personal no puede ser asegurada solamente limitando la interferencia del gobierno en libertad de acción y asociación. Ningún derecho es simplemente un derecho a ser dejado solo por las autoridades. Todos los derechos son pretensiones a una respuesta gubernamental afirmativa”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 44.

⁸²¹ “La financiación de los derechos fundamentales a través de los ingresos fiscales nos ayuda a ver con claridad que los derechos son bienes públicos: servicios sociales diseñados para mejorar el bienestar individual y colectivo financiados por los contribuyentes y administrados por el gobierno. Todos los derechos son derechos positivos”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 48. En el mismo texto, señalan los autores con mayor rotundidad lo siguiente: “Protección ‘contra’ el gobierno es impensable de hecho sin protección ‘por’ el gobierno. Esto es exactamente lo que Montesquieu tuvo en mente cuando afirmó que la libertad puede ser protegida solo si el poder controla al poder. Ningún sistema jurídico puede defender la población contra las autoridades sin defender a la gente por medio de las autoridades”. p. 55.

Por esto, el sistema tributario es una forma, entre otras, a través de la cual el Estado adquiere capacidad para disponer de los medios y condiciones que permitan garantizar el ejercicio de los derechos. Por ello, la protección de la Hacienda pública tiene pleno sentido como mecanismo para posibilitar el ejercicio de derechos y en consecuencia para ser considerado un interés legítimamente protegido por el Derecho penal⁸²². De lo dicho se desprende que existe una estrecha vinculación entre Hacienda pública e intereses individuales, como quiera que el ejercicio de éstos depende en buena medida de la Hacienda pública, lo que avala que sea un interés protegido por el Derecho penal⁸²³.

La Hacienda pública merece y necesita protección penal. Esto, porque sólo es posible realizar controles o inspecciones aleatorias para verificar el correcto cumplimiento de los deberes tributarios, siendo ésta una oportunidad que puede ser aprovechada por los deudores para no cumplir sus obligaciones⁸²⁴. A ello se suma que el adecuado funcionamiento de la actividad financiera requiere de la participación de los contribuyentes, tanto a través de la presentación de la declaración y pago de la deuda tributaria, como en ocasiones liquidando la obligación tributaria. Estas circunstancias hacen de la Hacienda pública un acreedor vulnerable, lo que justifica su protección por vía penal y permite rechazar la opinión que negó la existencia de un bien jurídico en el Derecho penal tributario⁸²⁵.

El problema de la determinación del bien jurídico en el delito de defraudación tributaria no está, en todo caso, en la legitimidad de la Hacienda pública como interés penalmente protegido. La doctrina española y alemana reconoce que se trata de un interés perfectamente legitimado para que se garantice a través del Derecho penal. El debate relevante es la perspectiva desde la cual el Derecho penal protege la Hacienda pública. Así, encontramos posiciones que van desde asumir que la protección penal debe asociarse a un concepto funcional de Hacienda pública, hasta un concepto objetivo. Por ello, la tarea es determinar el sentido en que se protege a la Hacienda pública.

⁸²² “El interés público en la recaudación completa y puntual de los tributos es especialmente digno de protección, porque si no el Estado, los Estados federados y los municipios no estarían en la posición de cumplir con sus obligaciones públicas” JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7. 2009. p. 19. (Negrita del original). “Así, por ejemplo, la razón por la que debe ser protegida la Hacienda pública debe extraerse del hecho de que en un Estado social la recaudación de impuestos revierte en la calidad de vida de los ciudadanos”. VON HIRSCH. “El concepto de bien jurídico y el «principio del daño»”. *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmáticos?* 2007. p. 45.

⁸²³ Es más, se llega a defender que la satisfacción de las tareas estatales es el bien jurídico penalmente protegido por el Derecho penal tributario, como explica BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 138.

⁸²⁴ JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 19 y 20.

⁸²⁵ Así, QUINTANO RIPOLLÉS. *Tratado de la parte especial del Derecho penal*. Tomo III. 2ª Ed. 1978. p. 901 y ss.

III EL BIEN JURÍDICO EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

La legitimidad de la intervención penal debe estar acompañada de la determinación precisa del interés protegido con la sanción de los comportamientos descritos en el art. 305 CP. La discusión en España sobre el bien jurídico penal en el delito de defraudación tributaria en particular, y de los delitos contra la Hacienda pública en general, se encuentra enfrentada, *grosso modo*, entre la tesis patrimonialista y funcionalista. En Alemania la situación es también polémica, lo que se expresa en diferentes posturas sobre el bien jurídico penalmente protegido por el §370 AO⁸²⁶.

1. Estado de la cuestión en la doctrina española.

Como se expuso en la segunda parte de esta investigación, la doctrina y jurisprudencia española están divididas a la hora de identificar el bien jurídico protegido a través del delito de defraudación tributaria. Es posible identificar tres ideas básicas a través de las cuales se integran las propuestas de configuración del bien jurídicopenalmente protegido por el delito de defraudación tributaria. A grandes rasgos, se defiende la tesis de la protección del erario público o patrimonio de la Hacienda pública⁸²⁷, la tesis de la protección de la función tributaria⁸²⁸ y finalmente, la tesis que defiende la protección de las funciones del tributo⁸²⁹. Cabe reconocer que hay matices entre estas teorías, lo que implica que no todas las posiciones se reducen claramente a estas tres opciones.

Reconociendo el valor de las tesis funcionalistas, no deja de puntualizarse que además de ello se deben garantizar los principios constitucionales que están en la base del

⁸²⁶ Lo explica TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 267 y ss. También JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 18 y 19. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 137 y ss.

⁸²⁷ MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1044. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGUESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 54 y ss. MAGALDI PATERNOSTRO. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. 2004. p. 1178 y ss. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Estudios penales y criminológicos*. 1995. p. 171 a 173.

⁸²⁸ MUÑOZ CONDE. *Derecho penal. Parte especial*. 18ª Ed. 2010. p. 1055 y 1056. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 20. BUSTOS RAMÍREZ. En BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 22. ARROYO ZAPATERO. *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*. 1987. p. 91. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 64.

⁸²⁹ GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994.

funcionamiento del sistema tributario⁸³⁰. Claramente vinculados con una protección de los principios constitucionales, hay quienes consideran que a través de la tipificación de los delitos contra la Hacienda pública se busca proteger el Sistema fiscal como sistema equitativo de cooperación social. En opinión de estos autores, la protección penal se dirige a garantizar “una norma de cooperación social explícitamente reconocida en el artículo 128.1 de la Constitución, en tanto que exige que *«toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general»*, de suerte que la violación de estas reglas constituyentes recogidas en los artículos 31.1 y 2 y 128.1 de la Constitución deba ser sancionada por el Derecho Penal”⁸³¹. De manera similar, estaría la opinión de quienes defienden la protección de las posibilidades del Estado en la realización de una política financiera y fiscal justa y la solidaridad social⁸³², la justa contribución al sostenimiento de las cargas públicas y el principio de solidaridad⁸³³, o el interés en que la carga tributaria se realice conforme las normas constitucionales y legales, de manera que se contribuya al gasto público conforme a principios de capacidad económica y principios del sistema tributario⁸³⁴.

La comprensión de las diferentes opiniones en esta materia no sería completa sin mencionar que éstas comparten un elemento común. Esto es, identificar, a través de diversas elaboraciones dogmáticas la existencia de diversos intereses o bienes jurídicos penalmente protegidos. Así, una parte de la doctrina afirma –tanto autores que se inscriben en la tesis patrimonialista como defensores de la función tributaria–, que a través del Título XIV del Código penal se protege un “objeto genérico”, concretado en la actividad encaminada a los ingresos tributarios (arts. 305 y 310 fundamentalmente) y el gasto público (art. 308)⁸³⁵. La identificación del “objeto genérico” de protección, vinculado al concepto

⁸³⁰ “Como antes hemos apuntado hay que abogar por una interpretación teleológica que nos permita defender que con el delito de defraudación tributaria se pretende proteger no sólo a la Hacienda Pública en su concepción funcional o dinámica sino también los principios constitucionales que han de inspirar el funcionamiento de nuestro sistema tributario”. ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 24.

⁸³¹ BAL FRANCÉS/GONZÁLEZ GUTIERREZ BARQUÍN. “Bien jurídico protegido en el delito contra la hacienda pública”. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. AA.VV. 2008. p. 74. En términos idénticos, la opinión de GARCÍA TIZÓN. “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 157 a 169. DEL POZO. “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública y la Ley General Tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 171 a 184.

⁸³² SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/CORTES BECHARELLI. *Delitos contra la Hacienda Pública*. 2002. p. 18. También, MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p. 96 y 97.

⁸³³ SIMÓN ACOSTA. *El delito de defraudación tributaria*. Aranzadi. 1998. p. 24.

⁸³⁴ MORILLAS FERNÁNDEZ. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Segunda época*. 2006. p. 23 y 24.

⁸³⁵ Desde la tesis patrimonialista, afirma AYALA GÓMEZ que “Existe un genérico objeto de protección de la norma penal, y éste se identifica con la Hacienda Pública en cuanto desarrolladora de la total actividad financiera en su doble aspecto de los ingresos públicos tributarios y los gastos. (...) Pero la indagación del bien jurídico ha de continuar, porque decir que el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública, no desentraña la totalidad y riqueza de argumentos que subyacen a tal investigación”. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 26 y 29 respectivamente. Por su parte, un representante de la tesis funcionalista

funcional de Hacienda pública, no determina en todo caso el bien jurídico-penalmente protegido por cada una de las figuras típicas comprendidas en los delitos contra la Hacienda pública⁸³⁶.

También se debe resaltar la opinión de que existe un bien jurídico mediato y otro inmediato, o de un bien jurídico representado y otro con función representativa⁸³⁷. En desarrollo de esta propuesta se afirma que sólo uno de los bienes jurídicos resulta efectivamente lesionado con el comportamiento típico. Así, sólo el bien jurídico inmediato será el que resulte puesto en peligro o lesionado. Por el contrario, el llamado bien jurídico mediato no resulta ni lesionado ni puesto en peligro y, además, no hace parte ni está incorporado al tipo de injusto⁸³⁸. Sin perjuicio de ello, a este último se le reconocen ciertas funciones, tanto de clasificación sistemática de los tipos, como de criterio de medición de la pena. El riesgo que se deriva de esta propuesta está en que podría amparar la criminalización de conductas sobre la base de identificar un bien jurídico que, en realidad, no resulta ni lesionado ni puesto en peligro, tal y como reconocen sus defensores.

Al margen de las diferentes opiniones en materia de bien jurídico, es posible reconocer un hecho de enorme relevancia. Sea cual sea la tesis que se defiende, se presenta una coincidencia general que se concreta en la necesidad de explicar el bien jurídico penal a través de la unión de diversos elementos. Así, en ocasiones se habla del Erario público y las

como PÉREZ ROYO afirma: “En el caso de los delitos contra la Hacienda Pública podemos distinguir un bien jurídico genérico, común a todas las figuras que ya conocemos. Se trataría de la protección de la Hacienda Pública. Pero, por debajo de ese objeto genérico, carente de determinaciones precisas, es necesario buscar de forma más apurada el objeto de la protección penal. Para realizar esta búsqueda consideramos de interés, en primer lugar, distinguir entre los delitos tributarios en su conjunto y el fraude de subvenciones, de acuerdo con la distinción a que ya hemos aludido de las distintas formas de la función financiera que aparecen implicadas en uno y otro caso. A su vez, dentro de los delitos tributarios, conviene separar el bien jurídico genérico común a todos ellos y los bienes específicos tutelados en cada figura singularmente considerada”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 57 y 58. La separación entre bienes jurídicos genéricos y particulares, también la defiende OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. “Los objetos de protección de los delitos contra las Haciendas Públicas”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 65.

⁸³⁶ A la postura doctrinaria que identifica un “objeto genérico” se le critica que no pasa de ser una referencia genérica que no genera consecuencias en la posterior determinación del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, a juicio de GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 11.

⁸³⁷ “La técnica de tipificación que se propone para tutelar aquellos bienes jurídicos inmateriales que se consideren dignos de protección penal es la de construir la figura típica sobre la base de un bien intermedio ‘representante’ o con función representativa que es el que ha de resultar **inmediatamente** lesionado (o, en su caso, puesto en concreto peligro) por el comportamiento típico individual, y sin que, por su parte, sea preciso acreditar esa efectiva lesividad (lesión o peligro concreto) para el bien inmaterial **mediatamente** protegido. Precisamente, la ‘abstracta peligrosidad’ de la conducta típica para este bien mediato reside en la lesión (o puesta en concreto peligro) y generalizada del bien intermedio con función representativa”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Estudios penales y criminológicos*. 1995. p. 170. Recientemente, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 146 y ss.

⁸³⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 148 y ss.

funciones del tributo o el orden socioeconómico, la Hacienda pública en sentido funcional y la recaudación, los fines del tributo concretados en la recaudación, la solidaridad y la contribución al sostenimiento de las cargas públicas, etc. A su vez, esta coincidencia generalmente se concreta en dar relevancia a dos elementos: la recaudación tributaria⁸³⁹ y las finalidades del tributo. En síntesis, los elementos a los que progresivamente apuntan las diversas tesis reconocen que la intervención penal busca garantizar aspectos adicionales a los patrimoniales o financieros, concretados en las funciones del tributo, la solidaridad, las funciones que del Estado o el sistema tributario.

Así, la recaudación tributaria ha sido reconocida como un elemento dentro de la tesis funcional⁸⁴⁰. Este elemento está presente también en la tesis de GRACIA MARTÍN, para quien el bien jurídico-penalmente protegido se concreta en las funciones del tributo, en particular la función financiera, materializada en la efectiva recaudación conforme con la normativa de cada tributo⁸⁴¹. Por parte de la tesis patrimonialista, sus defensores defienden como bien jurídico del delito de defraudación tributaria tanto la recaudación como los fines del tributo, elementos que articulan bajo la idea de bienes jurídicos mediatos e inmediatos⁸⁴². Algo similar se puede afirmar al remitirse a las tesis que apuntan hacia la solidaridad como bien jurídico penalmente protegido, por cuanto en ellas se reconoce la adicional importancia de la contribución al sostenimiento a los gastos públicos.

Dicho todo esto, y sobre la base de reconocer que las diversas tesis en conflicto apuntan hacia una tesis mixta o plural, como es el caso de una parte de la doctrina alemana, creemos posible afirmar que, a nuestro juicio, las diferentes tesis en conflicto pudieran no estar tan alejadas unas de otras. El que se proponga por buena parte de la doctrina española la posibilidad de identificar un bien jurídico genérico y otro específico o, en otros términos, un bien mediato o con función representativa y otro inmediato o representante, deja entrever un vínculo que permite relacionar aspectos que se encuentran presentes en cada una de las tesis en materia de bien jurídico penalmente protegido. En este sentido, y más allá de centrarnos en las diferencias entre las propuestas, en ocasiones más terminológicas que materiales⁸⁴³, creemos posible una vía conciliadora que pasa por reconocer aquellos

⁸³⁹ Elemento que, como se expuso *supra*, es el que identifica la doctrina mayoritaria alemana como bien jurídico protegido por el delito del §370 de la AO.

⁸⁴⁰ Ejemplo de ello, ARROYO ZAPATERO. *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*. 1987. p. 93. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 127.

⁸⁴¹ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 78.

⁸⁴² MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 161 y 162.

⁸⁴³ Basta pensar que en muchos casos la solución a los problemas dogmáticos, como la realización por omisión o la prescripción del delito de defraudación tributaria, es coincidente entre los diferentes autores más allá de las tesis en materia de bien jurídico protegido. Para una explicación en relación con los problemas y soluciones a los problemas dogmáticos, remitimos a la segunda parte de esta investigación, como al capítulo siguiente.

elementos que a nuestro juicio están presentes en la concreción del bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria⁸⁴⁴.

Vistas las cosas desde esta perspectiva, no parece que se esté muy lejos de las tesis mixtas en Alemania. Así, con independencia del peso que se otorgue a cada uno de los elementos que conformen en definitiva el concepto de bien jurídico penalmente protegido, lo cierto es que una parte de la doctrina alemana, como en general la doctrina española, reconoce la necesaria presencia en el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria de la vinculación de diversos elementos. En concreto, la necesaria presencia de un componente patrimonial y de un componente funcional. Es desde este punto de vista que, se cree, puede concretarse el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria, tal y como se pasa a explicar a continuación.

2. Toma de postura.

Conforme lo dicho hasta el momento, vale la pena puntualizar los elementos que resultan relevantes para determinar el bien jurídico protegido. La protección penal está condicionada por la previa existencia del Derecho tributario, del cual el Derecho penal recoge los “objetos” susceptibles de protección. De los muchos “objetos” que pueden ser protegidos, sólo lo podrán ser aquellos que se vinculen de la forma más directa con un interés relevante para asegurar las esferas de libertad de los ciudadanos y que garantice la participación social de los individuos en condiciones de igualdad y libertad⁸⁴⁵. Debe poder afirmarse la necesidad y merecimiento de protección por parte del Derecho penal. Finalmente, la identificación del bien jurídico penalmente protegido no es un ejercicio académico *ius naturalista*. Es decir, no busca preguntarse por el *deber ser*. Se trata de un averiguar el objeto jurídico o interés protegido en los términos de la regulación penal vigente. Por ello, se debe partir de las disposiciones del derecho vigente. De una parte, la CE como fundamento de legitimidad y validez del ordenamiento jurídico. De otra parte, del Derecho penal y las normas de Derecho tributario⁸⁴⁶.

⁸⁴⁴ Una tesis conciliadora es reconocida en la doctrina española. Así, GALLEGO SOLER considera viable identificar posturas conciliadoras que reconocen el valor de los elementos positivos de la tesis funcional y de la tesis patrimonial. GALLEGO SOLER. “Artículo 310”. *Comentarios al Código penal*. Segunda época. Tomo X (Vol I). 2006. p. 157 y ss. También, RANCAÑO MARTÍN. *El delito de defraudación tributaria*. 1997. p. 39 y ss. Es más, y sin perjuicio de las diferencias entre GRACIA MARTÍN y MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, vemos como este último encuentra efectivamente un punto de contacto entre la tesis expuesta por el primero y la suya. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Estudios penales y criminológicos*. 1995. p. 179 y ss.

⁸⁴⁵ MIR PUIG. *Derecho penal. Parte general*. 2008. 8ª Ed. p. 121. También de este autor, MIR PUIG. *Introducción a las bases del Derecho penal*. 2ª ed. Reimpresión. 2003. p. 124.

⁸⁴⁶ Desde esta perspectiva adquiere sentido la afirmación de PEDRAZZI, cuando afirma que “La tutela penal se autolimita sobre todo mediante la descripción de la conducta típica: no incriminando cualquier conducta lesiva del bien protegido, sino subordinando la represión penal a la comisión de determinadas modalidades de comportamientos”. PEDRAZZI. “El bien jurídico en los delitos económicos”. *La reforma penal: delitos socio-*

Se trata de aplicar los criterios mencionados para concretar el objeto jurídico o de protección. De una parte, con fundamento en el Derecho penal positivo, señalar que la protección penal está dirigida a la Hacienda pública⁸⁴⁷. Es decir, entre los muchos conceptos e instituciones del Derecho tributario, el legislador penal ha decidido proteger con la intervención punitiva la Hacienda pública. De otra parte, siendo la Hacienda pública un concepto que tiene su origen en el Derecho financiero y tributario, será de allí de donde se logre obtener el significado técnico jurídico. Finalmente, y dentro de los posibles sentidos de Hacienda pública, se habrá de seleccionar el que mejor refleje los criterios de legitimidad del *ius puniendi* y la propia regulación penal en la materia.

En desarrollo de estos criterios, lo primero es analizar el concepto de Hacienda pública para determinar, en función de criterios de Derecho penal, qué aspecto es el que se protege a través de los delitos tributarios. Lo primero, es reiterar el concepto de Hacienda pública desde la perspectiva tributaria⁸⁴⁸. Es posible resaltar un concepto subjetivo, un concepto objetivo y un concepto funcional de Hacienda pública, tal y como se mencionó *supra*. Teniendo como base los tres criterios del concepto de Hacienda pública, la protección penal sólo debe estar referida al sentido objetivo, descartando que la tutela penal se oriente a la Hacienda pública como sujeto (concepto subjetivo) o la Hacienda pública como función (criterio funcional).

Si atendemos a la regulación penal del delito de defraudación tributaria y a los demás delitos tributarios que componen el Título XIV CP, puede concluirse que éstos no tienen sentido si se identifica el bien jurídico-penalmente protegido como la Hacienda pública en sentido subjetivo⁸⁴⁹, sin perjuicio de reconocer que la Hacienda pública en sentido subjetivo

económicos. 1985. p. 284. “En la caracterización de dicho bien jurídico debe partirse ciertamente de la consideración, explicitada en la redacción del artículo 349, CP, de que se trata de un delito de resultado que exige el perjuicio de la recaudación tributaria, la cual aparece en principio como el objeto inmediato de la protección penal”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 77.

⁸⁴⁷ La regulación penal en la materia identifica la Hacienda pública como elemento central del Derecho penal tributario. Por una parte, conforme con el propio Título XIV y, también, en función de la redacción del tipo del artículo 305 que se refiere, precisamente, a la Hacienda pública.

⁸⁴⁸ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 31 a 34.

⁸⁴⁹ Se puede afirmar que no se conoce ninguna postura doctrinal o jurisprudencial que haga mención, exclusivamente, a la persona-administración como bien jurídico penalmente protegido por los delitos contra la Hacienda pública. Quizá se podría replicar que la postura de RANCAÑO MARTÍN acoge la protección del aspecto subjetivo, cuando afirma que “El concepto de Hacienda Pública ofrece, por tanto, dos perspectivas, la objetiva y la subjetiva (...) Pues bien, ambos aspectos componen el concepto de Hacienda y ambos son protegidos por el tipo penal”. Sin embargo, más adelante precisa la autora que más que el sentido subjetivo, el objeto de protección serían el aspecto funcional y objetivo de Hacienda pública: “Es por ello por lo que pensamos que en el delito de defraudación tributaria previsto en el art. 349 del Código Penal el interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquella de un contenido patrimonial”. RANCAÑO MARTÍN. *El delito de defraudación tributaria*. 1997. p. 40 y 41.

se corresponde con el sujeto pasivo del delito⁸⁵⁰. Esto no significa que la “persona-administración” quede desamparada de posible tutela penal. Ésta se realiza por otros delitos ajenos al Derecho penal tributario; más concretamente, a través del Título XXII y, en particular, por las modalidades típicas que se recogen en el Capítulo II del dicho título, dedicado a los atentados contra la autoridad, sus agentes, funcionarios públicos y la resistencia o desobediencia⁸⁵¹.

Descartándose el sentido subjetivo, quedan por analizar los sentidos funcional y objetivo del concepto de Hacienda pública. Es en relación con estos donde existe realmente el problema para precisar el objeto jurídico en los delitos contra la Hacienda pública⁸⁵².

En relación con el sentido funcional, ya se ha expuesto que esta opción encuentra respaldo en una parte de la doctrina española, cuyo exponente hemos identificado con PÉREZ ROYO, quien señala como elemento indispensable del bien jurídico la vulneración de los deberes que se derivan de la función tributaria, particularmente “la violación de algunos de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria”⁸⁵³. Esta tesis cuenta con autores de peso en la doctrina penal, entre otros, ARROYO ZAPATERO, BERDUGO Y FERRE o BUSTOS. En muy apretada síntesis, afirman que la protección penal se orienta a la tutela de la función tributaria, entendida como actividad financiera que lleva a cabo la Administración⁸⁵⁴. No existe duda alguna de que la Hacienda pública como la actividad financiera encaminada a la obtención de ingresos y aplicación de gastos puede ser lesionada o puesta en peligro con la actividad de los particulares. Esta afirmación es más vigente hoy que antes, pues actualmente se asigna a los particulares la realización de importantísimas tareas en desarrollo de la actividad financiera que antes eran competencia de la AT, por ejemplo, la obligación para los particulares de

⁸⁵⁰ GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. Nº. 10/7-13. 1994. p. 188.

⁸⁵¹ En este sentido se entiende la afirmación de GRACIA MARTÍN cuando plantea que, dependiendo del bien jurídico protegido, puede variar el contenido del Título XIV. “La cuestión planteada, desde luego, no es baladí, pues según cuál sea el sentido que se atribuya a la expresión Hacienda Pública no podrá explicarse que hayan quedado fuera de dicho Título otros delitos del Código que, según el punto de vista que se adopte, también deberían considerarse delitos contra la Hacienda Pública”. GRACIA MARTÍN. “Nuevas perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. Nº. 10/7-13. 1994. p. 188.

⁸⁵² OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009.

⁸⁵³ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 78. “Siguiendo esta línea de razonamientos, consideraríamos que la protección penal (al menos, en los delitos tributarios), se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias”. *Ibidem*. p. 64.

⁸⁵⁴ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 20. BUSTOS RAMÍREZ. En BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 22. ARROYO ZAPATERO. *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*. 1987. p. 91.

realizar la declaración y la liquidación de las obligaciones tributarias (las llamadas autoliquidaciones). En consecuencia, el buen desarrollo de la actividad financiera depende en buena medida de la actividad de los particulares.

La dependencia de los actos de los particulares para el buen funcionamiento de la actividad financiera no es suficiente, sin embargo, para considerar que es ésta la perspectiva en la que se debe fijar el bien jurídico. Debe reconocerse, eso sí, que tiene un significado muy importante en la precisión del momento en que debe intervenir el Derecho penal para proteger el bien jurídico. Por esto, para la determinación de los comportamientos penalmente relevantes se debe tener siempre presente el sistema de gestión de la actividad financiera, pues será a partir de éste en que sea posible identificar los momentos de mayor o menor vulnerabilidad para el bien jurídico o, de necesidad de intervención⁸⁵⁵. Sin perjuicio de lo anterior, esta perspectiva no resulta la más adecuada para ubicar el bien jurídico, pues el tipo penal del delito de defraudación tributaria exige un resultado lesivo en términos de un perjuicio económico que no podría explicarse desde la perspectiva de la función tributaria⁸⁵⁶. La tesis funcional, en consecuencia, no permitiría desarrollar una adecuada labor interpretativa del tipo, como función del bien jurídico, y se correría el riesgo de configurar el delito de defraudación tributaria en términos de simple infracción de un deber⁸⁵⁷.

Adicionalmente, no parece que esta tesis esté en mejor posición que la perspectiva objetiva para satisfacer en mayor grado los criterios de legitimidad del *ius puniendi*. Como se expuso *supra*, la vinculación entre el sistema tributario y la garantía a los individuos tanto en sus derechos como en su participación social en términos de igualdad y libertad está

⁸⁵⁵ Es en este sentido en el que se entiende la afirmación de PÉREZ ROYO, cuando afirma que el antiguo delito de ocultación de bienes o industria bien podía corresponderse con un sistema de gestión en que no existía el sistema de autoliquidaciones. “Se trata del hecho de que, como se ha observado anteriormente, el tipo que crea el Código Penal de 1870, aun con toda su complejidad, era efectivamente adecuado a la estructura del sistema tributario de la época y a la represión de las conductas más usuales, puestas en práctica para su vulneración”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 34. Por esta razón, tiene toda la razón GRACIA MARTÍN cuando afirma que la actividad financiera es relevante para la determinación del desvalor de acción en el Derecho penal tributario. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 67.

⁸⁵⁶ Esta crítica se correspondería a la que en la discusión alemana se dirige contra la tesis de la pretensión a la averiguación, determinación y revelación tributaria (*Steuerlicher Ermittlungs-, Festsetzungs-, und Offenbarungsanspruch*) propuesta por EHLERS, a la cual se le reprocha, precisamente, no poder explicar el tipo penal del § 370 AO, como quiera que esta perspectiva no podría explicar la exigencia de un resultado típico que, conforme con la precitada norma, consiste en una reducción tributaria o en la obtención de una ventaja tributaria ilegítima. Sobre las críticas a esta tesis, se remite a BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 137 y 138. KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004. p. 34. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 173.

⁸⁵⁷ “En particular, creo que este planteamiento conlleva el riesgo de hacer perder de vista el sentido real de la protección jurídica en el ámbito tributario y conducir, a la postre, a la configuración, de modo inconsciente, de tipos delictivos en que el contenido de lo injusto se agote, en realidad, en la pura infracción de deber”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 69.

relacionada más estrechamente con uno de los resultados de la actividad financiera, básicamente con la efectiva recaudación de los tributos. Es por ello que buena parte de los defensores de la tesis funcional reconocen la importancia de la recaudación del tributo⁸⁵⁸.

Sumado a lo anterior, en caso de que la protección penal se dedicara a la Hacienda pública en sentido funcional, no se entiende que en el art. 305 CP haga mención a las diferentes haciendas públicas. Si la protección se concreta a una actividad, no habría razón para diferenciar entre la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, como no se diferencia en los delitos contra la Administración pública. Tal diferencia lleva a pensar que lo protegido debe ser algo que puede corresponder distintamente a cada una de tales Haciendas, lo que apunta en dirección a los derechos o bienes que a cada una de ellas corresponde. Por esto, el bien jurídico apunta al sentido objetivo. Por último, la determinación del bien jurídico en la función tributaria llevaría a cuestionar la falta de conductas típicas en el Título XIV, que comprometerían el buen funcionamiento de la actividad financiera. En este sentido, extraña la falta de la tipificación de conductas por parte de funcionarios o autoridades públicas que, por su estrecha vinculación con la actividad financiera, podrían afectar el buen funcionamiento de la misma⁸⁵⁹.

Descartadas las perspectivas subjetiva y funcional, la protección penal se debe referir al sentido objetivo. Esta afirmación merece una mayor concreción, por la confusión que genera, ya que permite el acomodo de dos tesis en principio incompatibles⁸⁶⁰. De una parte, GRACIA MARTÍN reconoce que es el sentido objetivo del concepto de Hacienda pública el que debe ser penalmente protegido⁸⁶¹. Por otra parte, la tesis patrimonialista parte de que el

⁸⁵⁸ “En conclusión, podemos decir que el objeto específico de la protección penal en el artículo 349, CP, es la recaudación correspondiente a cada una de las figuras que integran el sistema tributario, pero sólo en cuanto resulte afectada por la violación de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 78. También, ARROYO ZAPATERO. *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*. 1987. p. 93.

⁸⁵⁹ En caso de protección de la actividad financiera, entendida como el buen desempeño de la misma, sería de esperar que se contara con delitos análogos a los que componen la protección penal a la Administración pública. Sin embargo, se reitera, no se entiende cómo podría protegerse la actividad financiera sin que uno de los más importantes sujetos que participan en dicha actividad, los funcionarios de la Administración tributaria, no fueran penalmente sancionados cuando a través de su comportamiento lesionen su buen funcionamiento.

⁸⁶⁰ Se hace mención a la tesis de GRACIA MARTÍN y la tesis patrimonialista, la que se ha caracterizado a través de las importantes aportaciones de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. Como puede leerse, se muestran muy críticos entre ellos. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 72 y 73. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Estudios penales y criminológicos*. 1995. p. 168.

⁸⁶¹ “Para aclarar cuál es el bien jurídico protegido por los tipos del Derecho Penal Tributario (...) nos interesa sólo el sentido objetivo, es decir, el que se refiere el concepto a cierta clase de bienes o derechos”. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994. p. 191.

objeto jurídico es “*el patrimonio de la Hacienda pública*”⁸⁶², lo cual es afín al sentido objetivo de Hacienda pública⁸⁶³. Por ello, se debe precisar el sentido objetivo del concepto de Hacienda pública, recurriendo nuevamente al Derecho financiero y tributario⁸⁶⁴. Antes de proceder, se debe tener presente que la regulación penal del delito de defraudación tributaria recae sólo en el Tributo. Por ello, la aproximación al sentido objetivo de Hacienda pública propone un primer límite que lleva a desestimar la referencia al patrimonio o erario público en términos generales, teniendo que centrarse en el Tributo o, incluso, en los ingresos tributarios⁸⁶⁵.

Dicho esto, y recordando a SAINZ DE BUJANDA, una limitación adicional a la tesis del bien jurídico como protección del patrimonio o erario público radica en que “tributo” no equivale directamente a “patrimonio”, puesto que éste es un instituto jurídico del que pueden derivarse derechos patrimoniales de crédito que permiten un ingreso para a la Hacienda⁸⁶⁶. El tributo comparte con otros institutos, por ejemplo la deuda pública, ser medio para generar ingresos públicos⁸⁶⁷. Con fundamento en esto, se debe diferenciar entre institutos jurídicos –entre ellos el tributo– (ámbito normativo-institucional), los derechos y obligaciones que se concretan por virtud de tales institutos (ámbito de aplicación de los institutos) y la efectiva realización del ingreso⁸⁶⁸. Desde el punto de vista jurídico tributario, entonces, no puede respaldarse la tesis patrimonialista que asimila directamente tributo y patrimonio, remitiendo la protección jurídico penal a la efectiva realización del ingreso. Con fundamento en el diseño del delito de defraudación tributaria, se cree, por el contrario, que la protección no debe corresponder al momento en que se realiza el efectivo ingreso. Se trata de proteger del perjuicio que con la conducta típica se genera al Tributo como

⁸⁶² MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 528.

⁸⁶³ “También en sentido objetivo, estático y patrimonial, la expresión Hacienda pública puede y suele referirse al conjunto de bienes, derechos y obligaciones de titularidad estatal. Se alude así a la Hacienda del Estado del mismo modo en que vulgarmente se habla de la «hacienda» de un particular”. FERREIRO LAPATZA. *Curso de Derecho financiero Español*. Vol I. 14ª Ed. 2004. p. 20.

⁸⁶⁴ “Porque la afirmación de que este sentido objetivo (*patrimonial*) del concepto de Hacienda Pública es el determinante del bien jurídico protegido puede dar la impresión de que estamos, por ello, en presencia de delitos *patrimoniales* y que el bien jurídico protegido es precisamente el defendido por la doctrina dominante: el Patrimonio de la Hacienda Pública. (...) ¿Cómo se puede explicar, pues, que alguien que, como yo, rechace radicalmente la tesis de que el bien jurídico protegido sea el Patrimonio de la Hacienda Pública, afirme a continuación que, sin embargo, aquél hay que deducirlo de la acepción objetivo-*patrimonial* del concepto de Hacienda Pública?”. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. Nº. 10/7-13.1994. p. 195.

⁸⁶⁵ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. “Los objetos de protección de los delitos contra las Haciendas Públicas”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 76.

⁸⁶⁶ “Por otra parte, los «tributos» -cualquiera que sea su especie- no son tampoco derechos económicos, sino figuras jurídicas que, en su dinámica aplicativa, generan derechos de crédito al percibo de prestaciones tributarias”. SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero*, I. vol. 1. 1977. p. 478 y ss.

⁸⁶⁷ “En unos casos, (tributos y Deuda pública), nos encontramos ante institutos que de modo inmediato procuran ingresos pecuniarios”. MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 42.

⁸⁶⁸ GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, Nº. 10/7-13. 1994. p. 197 y ss.

instituto jurídico o instrumento capaz de generar derechos de crédito a favor de las diferentes Haciendas públicas. Por esta razón, vincular directamente el injusto de los delitos tributarios con el patrimonio de la Hacienda pública es pasar por alto que hasta la efectiva realización del ingreso hay algo previo que merece y necesita protección y, a diferencia del patrimonio, no cuenta con la amplitud de un sistema de tipos penales dispuestos para su protección.

Además, una interpretación sistemática de los delitos contra la Hacienda pública y del Derecho penal especial español conduce a pensar que no se puede asimilar directamente el Tributo con el patrimonio. Cabe reiterar la crítica de PÉREZ ROYO, quien afirma que no todos los delitos tributarios exigen o requieren un perjuicio patrimonial y no todo perjuicio patrimonial al patrimonio público se encuentra desvalorado en los términos del injusto de los delitos tributarios⁸⁶⁹. A su vez, el patrimonio como bien jurídico protegido no es defendible si se piensa que, a diferencia de la mayoría de los delitos patrimoniales, los delitos contra la Hacienda pública son delitos especiales propios, tal y como defiende la mayoría de la doctrina y la totalidad de la jurisprudencia. Cuesta entender que, si es prioritaria la defensa de un patrimonio al que se vinculan importantes fines, como afirman los defensores de la tesis patrimonialista, se limite su protección a determinados actos lesivos realizados sólo por un círculo cerrado de sujetos. Si la teleología de la regulación de los delitos tributarios fuera la protección del patrimonio, no hay razón alguna para que se limite la protección del bien jurídico imposibilitando la acumulación de las cantidades defraudadas en relación con diversos tributos, o las cuotas defraudadas cuando se trata del mismo tributo pero que tiene lugar en períodos impositivos diferentes o, finalmente, tributos defraudados en relación con diferentes Haciendas (art. 305.2 CP)⁸⁷⁰. Adicionalmente, se imposibilita la continuidad delictiva, siendo paradójico que ésta tenga aplicabilidad para otros delitos en los que se protege el patrimonio público⁸⁷¹.

Llama la atención, a su vez, que si se trata de protección al patrimonio resultan discutibles ciertas diferencias entre el delito de defraudación tributaria y algunos de los delitos patrimoniales. Como ejemplo, la regulación del delito de defraudación tributaria y el delito de estafa. Si se observa la regulación de la estafa agravada por razón del valor de la

⁸⁶⁹ PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 63 y 64. A su vez, y como bien dice GARCÍA CAVERO y en forma crítica contra la tesis patrimonialista: “si bien el tipo penal puede requerir como resultado típico una forma de perjuicio, esta situación no convierte el delito automáticamente en un delito patrimonial”. GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte especial*. Tomo II. 2007. p. 602.

⁸⁷⁰ GALLEGOSOLER. “De los delitos contra la hacienda pública y la Seguridad Social”. *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. 2011. p. 675. GALLEGOSOLER. “Artículo 310”. *Comentarios al Código penal*. Segunda época. Tomo X (Vol I). 2006. p. 150. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *El delito contable tributario*. 1995. p. 201. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 61.

⁸⁷¹ GALLEGOSOLER. “De los delitos contra la hacienda pública y la Seguridad Social”. *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. 2011. p. 675. GALLEGOSOLER. “Artículo 310”. *Comentarios al Código penal*. Segunda época. Tomo X (Vol I). 2006. p. 150.

defraudación (art. 250.1.5º), en la cual la cuantía de la defraudación es igual o superior a 50.000 euros (por cierto, 70.000 euros menos que en la defraudación tributaria), este monto bien puede cuantificarse a través de una sola acción de estafa, o por medio de dos, independientemente que cada una de ellas por separado no alcancen dicho monto. Se acepta también para este delito la figura del delito continuado⁸⁷². A su vez, la estafa agravada difiere en cuanto la pena de prisión en abstracto si se la compara con la prevista para la defraudación tributaria. Para la estafa agravada del art. 250.1.5º se asigna una pena de prisión de 1 a 6 años, que contrasta con la de 1 a 5 años para el delito de defraudación tributaria. Esto llama todavía más la atención si se piensa que la lesión patrimonial es de 70.000 euros más que en la estafa y que se trata del patrimonio público, por ende llamado a cumplir importantes funciones de tipo socio-económico, tal y como apuntan los defensores de la tesis patrimonial. Por esto, como bien afirmó BACIGALUPO, el delito de defraudación tributaria sería un tipo privilegiado en comparación con el delito de estafa⁸⁷³.

El argumento de la tesis patrimonialista, al decir que la diferencia entre la regulación de los delitos que protegen el patrimonio privado y los delitos contra la Hacienda pública es su vinculación con fines socio-económicos, no es relevante para decidir que es este el bien jurídico penalmente protegido por los delitos tributarios y lograr una identificación de los delitos tributarios frente a los patrimoniales. Esto, pues dicha finalidad es común a todos los ingresos estatales cualquiera sea el instituto jurídico financiero del que provengan. Por ello, ¿por qué proteger sólo los ingresos por vía tributaria? Es más, tal finalidad está presente una vez se concreta el efectivo ingreso, en principio sin diferencia de cuál ha sido la fuente (instituto jurídico-financiero) del mismo⁸⁷⁴. A su vez, la finalidad podría estar presente en la protección al patrimonio público por parte de otros delitos, no sólo tributarios, como sería el caso del delito de sustracción de cosa propia a la utilidad social y el de malversación, en el que la protección al buen funcionamiento de la Administración pública tiene claro reflejo en la protección al patrimonio público, considerándose éste como afectado al cumplimiento de finalidades públicas⁸⁷⁵. Por ello, la referencia al patrimonio y a la finalidad del mismo, conforme una interpretación sistemática, no ayuda a

⁸⁷² Así, Acuerdo del Pleno de la Sala Segunda del TS de 30/10/2007. En relación con el delito de defraudación tributaria, por el contrario, se va en dirección contraria. Así, GALLEGO SOLER. “De los delitos contra la hacienda pública y la Seguridad Social”. *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. 2011. p. 675.

⁸⁷³ BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 474 y ss.

⁸⁷⁴ Así lo expone GRACIA MARTÍN, apoyándose en las consideraciones de CAYÓN GALIARDO en su texto *La unidad funcional de la Hacienda Pública*. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994. p. 198 y ss.

⁸⁷⁵ Así, la STS 16 de marzo de 2004. Ponente, Monterde Ferrer. Desde la perspectiva patrimonial, pues, no es posible identificar el particular elemento de injusto de los delitos tributarios. Es por ello consecuente QUERALT JIMÉNEZ, partiendo de la tesis patrimonialista, al exponer conjuntamente los delitos contra la Hacienda pública, el delito de daño en cosa propia (art. 289) y malversación de caudales públicos (arts. 432 a 435). QUERALT JIMÉNEZ. *Derecho penal español. Parte especial*. 6ª Ed. 2010. p. 797 a 852.

explicar los delitos tributarios, así como a delimitarlos con otros que se dirigen a proteger el patrimonio del Erario público.

Con lo dicho hasta el momento puede adelantarse una primera conclusión. Bien por una razón jurídica tributaria, bien con fundamento en una interpretación sistemática del CP, no es posible asimilar directamente aspecto objetivo de la Hacienda pública con erario público y entender que con ello se concreta el objeto jurídico para el caso de los delitos contra la Hacienda pública. Esta conclusión, sin desconocer la razón que cabe a quienes defienden la tesis patrimonialista, según la cual la afectación a los ingresos de la Hacienda pública es un elemento relevante en los delitos tributarios.

Dicho esto, y con miras a concretar el bien jurídico penalmente protegido debe reconocerse un primer elemento. Nos referimos al principio de solidaridad, acorde con el modelo social de Estado, que en el ámbito penal tributario se concreta en el deber de tributar del art. 31.1 CE⁸⁷⁶. El reconocimiento del principio de solidaridad, sin perjuicio de su importancia fundamental, requiere de una mayor concreción para definir los límites del bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria⁸⁷⁷. Creemos, con fundamento en lo dicho, que la mayor concreción del deber de solidaridad se logra a través del reconocimiento de los diferentes fines del tributo, que lo convierten en un instrumento de dirección política⁸⁷⁸. Por ello, el tributo como instrumento para la realización de objetivos financieros y de intervención política debe estar necesariamente presente en la configuración del bien jurídico, siendo estos fines la concreción del deber de solidaridad. Es por esto que la determinación del bien jurídico protegido debe partir de la consideración del tributo como instrumento para la realización de objetivos fiscales y extrafiscales, tal y como se desprende del artículo 2.2 LGT: “Los tributos, además de ser medios para obtener los

⁸⁷⁶ “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, 19/1987 y 46/2000)-, 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”. STS de 15/07/2002. Recurso de Kepro Costa Brava FD 2º. Ponente, Andrés Ibáñez. También, la STC de 25/04/2002. FJ 7º. Ponente, Cachón Villar.

⁸⁷⁷ A favor del principio de solidaridad SIMÓN ACOSTA. *El delito de defraudación tributaria*. 1998. p. 24. Creemos, con SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIERREZ, que, siendo relevante el principio de solidaridad, requiere de una mayor precisión para determinar el objeto jurídico. Así, SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *El delito contable tributario*. 1995. p. 181.

⁸⁷⁸ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 69. Así, SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *El delito contable tributario*. 1995. p. 178 y ss. La función del tributo como instrumento de dirección política se reconoce por el TC, como se desprende del siguiente apartado: “Así las cosas, es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales”. STC de 25/04/2002. FJ 8º. Ponente, Cachón Villar.

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”.

Una comprensión del Tributo en los términos expuestos es reconocida por la STC 37/1987 de 26 de marzo:

“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales»⁸⁷⁹.

Es más, la importancia extrafiscal del Tributo avala que se puedan establecer tributos priorizando los fines extrafiscales sobre los puramente fiscales⁸⁸⁰. Por lo anterior, se queda corta a nuestro juicio la tesis patrimonialista, al priorizar el aspecto puramente fiscal que se deriva del tributo. Sin desconocer la parte de razón que hay en ello, no puede desconocerse que el deber de tributar pivota en el Estado Social y de Derecho en un mínimo de solidaridad que permite trascender del contenido puramente económico, a la realización de fines asociados a la justicia e igualdad⁸⁸¹. Es más, si fuera sólo relevante la protección de los ingresos económicos del Estado, cabría pensar en que la regulación penal se queda efectivamente corta, al no sancionar otras conductas que ponen en peligro o lesionan otro tipo de fuentes de ingreso estatal. Consideramos a su vez errado desglosar el aspecto patrimonial y los fines del tributo, como es usual encontrar en algunos autores que defienden la tesis del erario público. Esto, pues el aspecto patrimonial hace parte esencial de los fines mismos del tributo, con lo que no puede afirmarse que se protege el aspecto patrimonial, por una parte, pero mediatamente los fines del tributo. Esto, se repite, pues el

⁸⁷⁹ STC 37/1987. FJ 13. Ponente Leguina Villa.

⁸⁸⁰ Ello es reconocido por MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 69. Estos autores señalan el apoyo que en este sentido otorga el TC en las sentencias 197/1992 de 19 de noviembre; 134/1996 de 22 de julio; 194/2000 de 19 de julio; 289/2000 de 30 de noviembre; 168/2004 de 6 de octubre y 179/2006 de 13 de julio.

⁸⁸¹ Esto, en tanto sus defensores priorizan el aspecto económico para efectos de concretar el bien jurídico penalmente protegido, relegando las demás funciones del tributo a un papel de bien jurídico mediato, sin ninguna incidencia determinante en el tipo. Así, MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 528.

aspecto patrimonial hace parte del conjunto de fines del tributo, tal y como se reconoce en el art. 2 LGT.

Con fundamento en lo anterior, podemos adelantar una segunda conclusión. El objeto jurídico del delito de defraudación tributaria debe dirigirse al instituto jurídico financiero, el Tributo, sin priorizar sólo el efectivo ingreso que del mismo se deriva. La diferencia entre el Tributo y el efectivo ingreso se explica al considerar que entre uno y otro momento es necesario un acto de liquidación, que permitirá la concreción del crédito tributario. En función de esto, debe reconocerse que el marco de aplicación de los delitos tributarios queda circunscrito a un preciso ámbito o fase del procedimiento de gestión tributaria, que en el caso del delito de defraudación tributaria es el momento de declaración y liquidación⁸⁸². Es en esta fase del procedimiento de gestión tributaria en que la necesidad de protección penal se hace más relevante, pues el Estado está en una situación de vulnerabilidad al corresponder las funciones de liquidación a los deudores tributarios, generándose una pérdida de control del procedimiento de liquidación del crédito tributario, lo que podría ser aprovechado por éstos para frustrar los fines del tributo. Esto difiere claramente de la situación en fase de recaudación, en la que el Estado, con fundamento en el título que confiere un crédito tributario ya liquidado, se convierte en un acreedor con capacidad de defensa de sus intereses, bien a través de las vías administrativas o judiciales⁸⁸³.

En función de lo anterior, es posible orientar el bien jurídico penalmente protegido hacia la idea de las funciones del tributo, como expresión en el ámbito tributario del deber de solidaridad⁸⁸⁴. Se trata de hacer girar el bien jurídico a partir de la idea del Tributo como instrumento destinado a la realización de fines políticos y financieros. No obstante, creemos que es necesaria una precisión adicional. La idea de concretar el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria en los fines del Tributo ha sido ya reconocida por DANNECKER en Alemania o GRACIA MARTÍN en España. Sin embargo, cada uno de estos autores concreta aun más esta propuesta por medio de un elemento adicional, que en el caso del autor alemán es el sistema tributario y del autor

⁸⁸² Así, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 63. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 119 y ss. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 248 y ss.

⁸⁸³ “En la fase de liquidación, la Administración se encuentra en una posición que, como hemos indicado anteriormente, es muy vulnerable, en la medida en que el desarrollo normal de su función requiere la leal colaboración del contribuyente (y de terceras personas)”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 120.

⁸⁸⁴ En relación con la tesis de las funciones del Tributo, GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994. p. 189. SUÁREZ GONZÁLEZ. “Capítulo XVIII Delitos contra la Hacienda Pública”. En BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ. *Manual de Derecho penal (parte especial)*. 1993. p. 607.

español las previsiones de recaudación tributaria⁸⁸⁵. Creemos, sin embargo, que tal tipo de concreción debe orientarse en un sentido diferente. Si el objeto jurídico son las funciones del Tributo, su concreción no puede radicar en la recaudación, como apunta GRACIA MARTÍN, puesto que se prioriza sólo una de ellas, como es la fiscal. Es más, la recaudación es una especie, en el género más amplio que son los fines del Tributo. En cuanto a la tesis de DANNECKER, nos separamos de su posición, como quiera que el sistema tributario, sin perjuicio de calificarlo como bien jurídico, parece quedar reducido al papel que en España se confiere a los llamados bienes jurídicos mediatos, pues el sistema impositivo no cumple ningún papel en la dirección dogmática del § 370 AO, siendo calificado por el autor como un elemento supraindividual⁸⁸⁶.

Se cree que los fines del tributo han de concretarse a través del cumplimiento de los deberes de declaración y pago correspondientes a la normativa que regula cada tributo individual, pues sólo a través del cumplimiento de tales deberes tiene realización el conjunto de fines que se asignan al Tributo como instrumento de dirección política y de provisión de recursos al Estado. *En este orden, el bien jurídico penalmente protegido se concretaría en las funciones del Tributo, materializadas en el cumplimiento de los deberes de cada tributo singular en el marco de la relación jurídico-tributaria y cuyo fundamento último está en el art. 31 CE*⁸⁸⁷. Esta concreción es la más adecuada de cara a la interpretación del delito de defraudación tributaria. En estos términos, los fines fiscales se encuentran representados más claramente a través de la elusión al “pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie”. Por otra parte, en lo que toca con el disfrute de “beneficios fiscales”, ello queda más claramente asociado a la realización de fines extrafiscales del Tributo. Obviamente, esta afirmación no quiere ni mucho menos llevar a que sea posible una escisión en el plano de la conducta típica entre los diferentes fines del Tributo. Simplemente quiere resaltarse que es desde esta consideración del bien jurídico como mejor puede interpretarse el tipo del delito de defraudación tributaria⁸⁸⁸.

Por otra parte, el cumplimiento de los deberes que tienen lugar en el marco de la relación jurídico tributaria, que une a la Hacienda pública con el sujeto pasivo del tributo (el deudor tributario), permite a su vez la plena comprensión del ilícito tributario como delito especial,

⁸⁸⁵ GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994. p. 208. Afirma GRACIA MARTÍN que el objeto de protección penal se limitará sólo al aspecto financiero del tributo. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 78. Nota al pie 225. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 174 y ss.

⁸⁸⁶ DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 176.

⁸⁸⁷ En un sentido similar, GALLEGO SOLER. “De los delitos contra la hacienda pública y la Seguridad Social”. *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. 2011. p. 673.

⁸⁸⁸ Es esta diferencia la que lleva a GRACIA MARTÍN a sostener que en el tipo del delito de defraudación tributaria hay dos tipos de lo injusto. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994. p. 213.

así como la existencia de la previa obligación en el marco de la relación jurídico tributaria para poder hablar de delito de defraudación tributaria. Así, el bien jurídico penalmente protegido permite, además de una mejor interpretación del delito de defraudación tributaria, su delimitación con los otros delitos, tanto tributarios como no tributarios.

Es en relación con la cuantía de 120.000 euros exigida por el art. 305 CP, donde en menor medida encuentra acomodo la tesis propuesta y, por el contrario, mayor apoyo puede otorgar a la tesis patrimonial. Sin embargo, no creemos que ello sea tan relevante como para desestimar esta propuesta. La exigencia de una cuantía resalta, por una parte, que uno de los fines del Tributo es el aspecto económico. Además, puede ser entendida como un criterio de delimitación de relevancia penal del comportamiento lesivo para el bien jurídico, de manera que pueda delimitarse entre injusto penal y tributario, desarrollando criterios de limitación del *ius puniendi*, como mínima intervención o proporcionalidad, que llevan a negar relevancia penal en caso de que no se genere un perjuicio en términos económicos. Sin perjuicio de esto, se cree que habría de modificarse el tipo, dando paso a criterios de relevancia que estén mucho más vinculados al bien jurídico propuesto. Así, más que una cuantía en términos de un valor absoluto, habría de referirse a porcentajes progresivos en función de la capacidad contributiva de cada deudor tributario⁸⁸⁹.

En orden con lo anterior, las funciones del Tributo se deben concertar en el cumplimiento de los deberes que tienen origen en el marco de la relación jurídico tributaria, pues su cumplimiento permite la satisfacción de los fines del Tributo. Por ello, se hace necesario tanto el cumplimiento del deber de declaración conforme con la normativa de cada tributo como el deber de pago. Estas consideraciones limitan el ámbito del injusto penal tanto al incumplimiento de dichos deberes como a que tal incumplimiento sea lesivo a los fines del Tributo, como elemento que hace parte del bien jurídico. Es por esto que, además de la capacidad interpretativa, se cree que esta tesis puede cumplir también una función crítica y de limitación del propio ámbito de aplicación del delito. Ahora bien, por razón de la generalidad que es propia del bien jurídico, la lesividad del mismo habrá de entenderse en la dirección que apunta CORCOY BIDASOLO. Es decir, bajo el entendido de que la lesividad no es en términos de “destrucción”, sino de “afectación” de los fines del Tributo a través del incumplimiento de los deberes que al deudor tributario corresponden⁸⁹⁰.

Así, la consumación del delito de defraudación tributaria afecta tanto el fin económico que se espera que rinda el Tributo, como la finalidad de justicia e igualdad que justifica conforme el art. 31.1 CE este deber. Quien realiza el delito de defraudación tributaria afecta tanto el aspecto fiscal como extrafiscal del Tributo, impidiendo la correcta

⁸⁸⁹ La estimación de la cuantía ha sido ya objeto de crítica en la doctrina. Así, GÓMEZ BENÍTEZ. “Crónica legislativa”. *ADPCP*. N.º. 3. 1980. p. 485.

⁸⁹⁰ CORCOY BIDASOLO. *Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales*. 1999. p. 260 y ss.

estimación del crédito tributario y la efectiva realización de los fines de igualdad y justicia social que se esperan realizar por la vía de gravar la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo⁸⁹¹. Esto nos sitúa en una posición similar a las tesis de la doctrina alemana que, como se mencionó, precisan el bien jurídico por medio de una combinación de diferentes elementos. En nuestro caso, se resaltan los aspectos financieros y extrafiscales presentes en el Tributo y el cumplimiento de los deberes en el marco de la relación jurídico-tributaria conforme con el art. 31 de la CE.

A) Bien jurídico y objeto de la acción u objeto material del delito de defraudación tributaria.

La teoría de la protección de bienes jurídicos parte de una diferenciación conceptual que resulta importante: el bien jurídico penalmente protegido, de una parte, y el objeto de la acción, por la otra⁸⁹². Esta diferencia, válida para todo el Derecho penal, es si se quiere especialmente útil cuando se trata de bienes jurídicos supraindividuales como en el caso que nos ocupa, ya que permite concretar el objeto que materialmente se ataca y se lesiona con el comportamiento típico⁸⁹³. De otra forma, se correría un riesgo de “espiritualizar” el bien jurídico, sin que éste pudiera cumplir el papel que le corresponde.

Con fundamento en lo dicho *supra*, es en la fase de declaración en que se concretará, y con el acto de liquidación, el crédito a favor de la correspondiente Hacienda pública, crédito que se integrará al patrimonio público y que legitima a su titular a la percepción de una determinada cantidad de dinero⁸⁹⁴. Por ello, los actos que afectan al bien jurídico en los términos apuntados se concretan en el ataque sobre la precisa determinación del *an* y el *quantum* del crédito tributario, como elemento que se integra al patrimonio de la Hacienda, impidiendo que ésta pueda tener efectivo conocimiento de su existencia y monto conforme con la normativa de cada tributo individual y con proceder a su cobro⁸⁹⁵. Así, la conducta

⁸⁹¹ GRACIA MARTÍN. “Nuevas perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994. p. 203 y ss. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 148 y ss.

⁸⁹² Esta diferencia conceptual se plantea claramente en la discusión alemana, a fin de precisar entre el bien jurídico protegido y el objeto sobre el que recae la acción. La doctrina mayoritaria alemana afirma que el §370 AO tiene como objeto de la acción la pretensión tributaria del acreedor frente al deudor. Sobre ello, BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 136.

⁸⁹³ ROXIN. *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. p. 62 y 63. HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 105.

⁸⁹⁴ Por esto, el acto de liquidación puede definirse “como aquella manifestación unilateral –provisional o definitiva- de la Administración sobre el *an* y el *quantum* de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su *pretensión de cobro*, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso”. MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 317. (cursiva del original).

⁸⁹⁵ Así, GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 36. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 73.

típica será aquella que implique una afectación del bien jurídico penalmente protegido, a través del ataque al *an* y el *quantum* del crédito tributario⁸⁹⁶.

Las consideraciones que anteceden, tanto relativas al bien jurídico como al objeto de la acción, concretan mejor la voluntad del legislador cuando en la Exposición de motivos a la LO 2/1985 de 29 de abril de 1985, afirmó: “Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago”. A su vez, estas consideraciones permitirán una interpretación del delito de defraudación tributario que explique satisfactoriamente la disposición del art. 305 CP.

⁸⁹⁶ Por el contrario, hay quienes consideran el crédito tributario como el bien jurídico penalmente protegido. Así, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 82.

CAPÍTULO 2.
ANÁLISIS *LEGE LATA*.

I FUNDAMENTO TEÓRICO PARA LA PROPUESTA DE INTERPRETACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

1. Los modelos teóricos para la interpretación del delito de defraudación tributaria propuestos por la doctrina y la jurisprudencia.

La determinación de los límites de lo penalmente relevante en el delito de defraudación tributaria se ha intentado, tradicionalmente, a través de dos formas diferentes. Una parte de la doctrina y la jurisprudencia concreta en la infracción de deberes tributarios la defraudación tributaria. Para esta tesis los límites entre injusto penal y tributario están en el desvalor de resultado, pues desde el desvalor de acción resulta difícil la separación, como quiera que en ambos casos se desconocen normas tributarias. Desde esta perspectiva no se define con precisión el injusto penal, ya que no es claro si todos o sólo una parte de los deberes jurídico-tributarios son penalmente protegidos⁸⁹⁷. Para otros, los límites de relevancia penal se pueden concretar con ayuda del delito de estafa, opción que genera, entre otros problemas, dificultades para solucionar casos prácticos como la omisión de presentación de la declaración tributaria⁸⁹⁸. Adicionalmente, se suma la disputa de si estamos ante un delito común o especial. A continuación se analizarán los diversos modelos de que pueden ser útiles para interpretar el delito de defraudación tributaria y se defenderá el que se considera más adecuado.

A) Delito de defraudación tributaria: ¿delito común o delito especial?

a) Defensores de la consideración como delito común.

Una parte de la doctrina considera el delito de defraudación tributaria un delito común, con fundamento en argumentos como el tenor literal del tipo, razones de carácter político criminal o, finalmente, constitucional⁸⁹⁹. En relación con la literalidad del tipo, ésta se aleja de la que es habitual en los delitos especiales, pues no se hace mención a un autor específico, lo que apoya la afirmación del delito común, como apuntan APARICIO PÉREZ o

⁸⁹⁷ En este sentido, WULF. *Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht*. 2000. p. 213.

⁸⁹⁸ En sentido similar se critica a quienes fundamentan con el modelo de la estafa. Así, WULF. *Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht*. 2000. p. 214. Desde la doctrina española se critica el uso del delito de estafa en la interpretación del art. 305 CP. Así, BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 474.

⁸⁹⁹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/CORTES BECHARELLI. *Delitos contra la Hacienda Pública*. 2002. p. 21. SIMÓN ACOSTA. *El delito de defraudación tributaria*. 1998. p. 38. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 69. RANCAÑO MARTÍN. *El delito de defraudación tributaria*. 1997. p. 48. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 81. RODRÍGUEZ MOURULLO. "El nuevo delito fiscal". *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 259.

PÉREZ ROYO⁹⁰⁰. Afirman SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y CORTES BECHARELLI que “el tenor literal del precepto en absoluto exige que se eluda el pago de tributos «propios», sino simplemente de tributos, tanto los propios como los ajenos”⁹⁰¹. Sin embargo, la tesis de PÉREZ ROYO cambia cuando se indica que el delito se puede realizar omisivamente, en cuyo caso se trata de un delito especial dado que se exige un garante⁹⁰².

Desde el punto de vista político criminal, la ventaja del delito común está en evitar lagunas de punibilidad o situaciones de injusticia material que derivarían de la imposibilidad de sancionar a quienes, no siendo deudores u obligados tributarios, participan de la defraudación a la Hacienda pública⁹⁰³. Esta consideración es importante si se piensa en la frecuente participación de terceros no deudores tributarios en las tramas de defraudación tributaria. Esta posición reconoce que debe existir una deuda tributaria y una relación jurídica tributaria, pero ello no implica que deba ser el obligado tributario el único que pueda ser sujeto activo. En síntesis, permite sancionar a los no deudores, más allá de que sea o no posible la sanción de los deudores.

Finalmente, y desde el punto de vista constitucional, menciona FEIJOO SÁNCHEZ la posibilidad de apoyar la tesis del delito común, pues el art. 31 CE establece un deber de solidaridad especial de contribuir a los gastos públicos que incumbe a todos los sujetos por igual, lo cual implica que no existe un “círculo cerrado de destinatarios como los delitos contra la Administración Pública o la Administración de Justicia, sino que es un deber

⁹⁰⁰ “El tipo penal no hace ninguna referencia expresa a las condiciones personales del sujeto de la acción, en contraste con lo que sí ocurre en los clásicos delitos especiales, como pueden ser el alzamiento de bienes, el cohecho o la malversación de caudales públicos”. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 67. Dice PÉREZ ROYO: “La redacción literal del artículo 349 permite claramente excluir que nos hallemos ante un delito especial. Por supuesto no existe ninguna referencia expresa a las condiciones personales del sujeto de la acción, como sucede en los delitos especiales propios (por ejemplo, la prevaricación o la malversación de fondos). Pero tampoco existen referencias implícitas”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 81.

⁹⁰¹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/CORTES BECHARELLI. *Delitos contra la Hacienda Pública*. 2002. p. 22.

⁹⁰² “Sin embargo, cuando el tipo se realiza a través de conductas omisivas aparece como cualificación necesaria en el sujeto activo la condición de sujeto pasivo del tributo, obligado al cumplimiento de los deberes tributarios, ya que es precisamente esta condición la que determina la posición de garante”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 82. En este mismo sentido, RANCAÑO MARTÍN. *El delito de defraudación tributaria*. 1997. p. 50.

⁹⁰³ “Lo cierto es que la consideración del delito fiscal como un delito común, permite una persecución más adecuada de la conducta sancionada en el Código penal puesto que hace inútiles muchas de las técnicas de fraude que tanto se han extendido y que se dirigen precisamente, como ya indicábamos antes, a hacer aparecer como obligado tributario a quien no tiene dominio material de la conducta defraudatoria”. MUÑOZ PÉREZ. “Estructura del tipo”. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 131. De forma similar: “En mi opinión, la interpretación del precepto penal como un delito especial puede crear una inaceptable impunidad para aquellos tipos de defraudación en los que el diseño y la ejecución de la dinámica comisiva se lleva a cabo, precisamente, por terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria”. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 64.

ampliamente compartido desde una perspectiva fáctica⁹⁰⁴. Son consideraciones como esta la que plantea MUÑOZ PÉREZ, quien sostiene precisamente la solidaridad como bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria, pudiendo ser vulnerada por cualquier persona, y por ello no pudiendo limitarse la autoría al obligado tributario⁹⁰⁵.

b) Defensores del delito especial.

Ya se indicó en esta investigación, que la opinión de la jurisprudencia y de la mayor parte de la doctrina es considerar el delito de defraudación tributaria como delito especial⁹⁰⁶. Para sustentar esta posición se recurre a consideraciones de tipo gramatical. Se afirma que el modo en que se redactan las modalidades de conducta del tipo del art. 305 CP, en gerundio (“eludiendo”, “obteniendo”, “disfrutando”), indica que sólo pueden ser realizadas por un número limitado de personas⁹⁰⁷. Sin embargo, consideraciones simplemente gramaticales

⁹⁰⁴ FEIJOO SÁNCHEZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 112. Sin perjuicio de este argumento, en el artículo defiende el autor la tesis del delito especial propio.

⁹⁰⁵ MUÑOZ PÉREZ. “Estructura del tipo”. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 131.

⁹⁰⁶ STS 15/12/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater, fundamento único. SAP de Burgos 27/02/2007, ponente Luis Antonio Carballera Simón, FD 3 y 10. En la doctrina, entre otros, SERRANO GÓMEZ/SERRANO MAÍLLO. *Derecho penal, parte especial*. 2011. p. 572. GALLEGO SOLER. “De los delitos contra la hacienda pública y la Seguridad Social”. *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. 2011. p. 677. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 306. MUÑOZ CONDE. *Derecho penal. Parte especial*. 18ª Ed. 2010. p. 1056. ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 29. MORILLAS FERNÁNDEZ. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Segunda época*. 2006. p. 25 y 43. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 53 y 54. MAGALDI PATERNOSTRO. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. 2004. p. 1182. ROMERAL MORALEDA. “Sujeto activo del Delito Fiscal: obligados tributarios. Las personas jurídicas: Responsabilidad. Y la crisis de empresa como causa de justificación”. *El delito fiscal. Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 104. Vinculado con el debate sobre el carácter común o especial del delito, es frecuente encontrar una equiparación entre delito especial y delito de propia mano, lo que no es correcto. Ejemplo de ello, la STS 24/02/1993, ponente Díaz Palos: “En consecuencia, sujeto activo del delito sólo puede ser el contribuyente o su sustituto. De ahí que el delito fiscal sea considerado como delito especial o de propia mano” (FD 4). STS 28/10/1997, ponente José Augusto de Vega Ruiz, FD 39: “Es un delito ‘de primera mano’ porque sólo puede ser sujeto activo del mismo el que sea directamente tributario o deudor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido pero nunca un tercero”. Este último fallo remite a la STS 25/09/1990, ponente García Ancos. Esta confusión la reproduce también alguna parte de la doctrina que confunde los delitos de propia mano con el delito especial. Así, ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 40 y 118. Un delito especial no equivale a delito de primera mano; se trata, simplemente, de dos formas diferentes de limitar o restringir los sujetos que pueden ser autores de un delito, como explica MIR PUIG. *Derecho penal. Parte general*. 8ª Ed. 2008. p. 228. También crítico con la equiparación entre delito especial y de propia mano, CHOCLÁN MONTALVO. “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 35 y 52. Existe la opinión, sin confundir delito especial con delito de propia mano, de que la defraudación tributaria es, además de especial, de propia mano. Así, MAGALDI PATERNOSTRO. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. 2004. p. 1183.

⁹⁰⁷ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 72. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 250 y ss.

no pueden convencer, pues, como ya se dijo, éstas permitirían también apoyar la tesis del delito común. Adicionalmente se exponen razones de tipo sistemático; así, afirma MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ que la tipificación conjunta de modalidades comisivas y omisivas indica que sólo un círculo limitado de sujetos puede ser autor del delito⁹⁰⁸. Sin embargo, este argumento tampoco estaría libre de crítica, ya que defensores del delito común exponen que la redacción conjunta de ambas modalidades no tiene por qué implicar que todo el tipo sea calificado como un delito especial, como propone PÉREZ ROYO, quien califica como delito especial sólo la modalidad omisiva.

Finalmente, argumentos extrapenales han servido también para sustentar que se trata de un delito especial, en particular argumentos tributarios; estos permiten derivar la conclusión del delito especial en función de la necesaria presencia de un sujeto obligado tributariamente o que esté sujeto a la relación jurídica tributaria⁹⁰⁹.

B) *Delito de defraudación tributaria. ¿Delito de infracción de un deber o delito de dominio?*

Como se indicó, el debate no se limita a si es éste un delito especial o común. La discusión se vincula con los modelos que pueden ser útiles para su interpretación, que recientemente se han propuesto en un terreno teórico más amplio que el tradicional debate entre el modelo de la estafa y la infracción de deber. Nos referimos a la distinción entre delitos de infracción de un deber o institucionales y delitos de organización o dominio. Esta disyuntiva obliga a explicar brevemente su significado y el impacto que han tenido para el análisis del delito.

a) La distinción entre delitos de dominio e infracción de deber en Roxin y Jakobs.

1º. Los delitos de infracción de un deber en Roxin⁹¹⁰.

La distinción entre delitos de infracción de deber y dominio parte de la obra de ROXIN *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*, con el propósito de resolver problemas de autoría

La tesis del delito especial se apoya también en la literalidad del precepto del originario delito fiscal de 1977. Así, MARTÍNEZ PÉREZ. *El Delito fiscal*. 1982. p. 418.

⁹⁰⁸ MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1044 y ss. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 72.

⁹⁰⁹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 71. GRACIA MARTÍN. “La responsabilidad del directivo, órgano y representante de la empresa en el derecho penal español. *Hacia un Derecho penal económico europeo*. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann. 1995. p. 82.

⁹¹⁰ ROXIN. *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*. 7ª Ed. 2000. También, ROXIN. *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 128 y ss. y SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. Capítulo I. GIMBERNAT ORDEIG. *ADPCP*. 1964. p. 548 a 553.

y participación en los delitos especiales, particularmente en los casos del llamado “instrumento doloso no cualificado”⁹¹¹. ROXIN defiende dos criterios para decidir quién es autor de un delito: uno en el que la autoría se determina por el dominio del hecho; y otro en que el dominio del hecho es intrascendente, siendo la infracción de un deber el criterio de determinación de la autoría. En los delitos de infracción de un deber sólo el que lo infringe puede ser autor, sin importar su contribución al delito o si tiene o no dominio del hecho⁹¹². En los delitos de dominio, por el contrario, el dominio determina quien es autor. Cada uno de los criterios de autoría es independiente entre sí. En los delitos de infracción de un deber el criterio es sólo la infracción del deber jurídico extrapenal. En los delitos de dominio, el criterio es el dominio del hecho, tanto por medio del dominio de la acción, de la voluntad, como por el dominio funcional que tiene el coautor.

En los delitos de infracción de un deber se infringe un deber extrapenal que tiene dos aspectos muy importantes: no se extiende a todos los implicados o participantes en el delito y es indispensable la infracción del deber para que se realice el tipo. Se trata, por esto, de deberes antepuestos a la norma penal y cuyo origen está en otros ámbitos jurídicos diferentes al Derecho penal⁹¹³. En consecuencia, el autor, al estar obligado por el deber extrapenal, se convierte en la figura central del injusto. Puesto que en los delitos de infracción de un deber el dominio no juega papel alguno, es posible que el legislador califique de autor a quien, obligado por el deber extrapenal, apenas realiza actos que en función del criterio del dominio darían lugar simplemente a complicidad o participación. En este mismo orden, quien no está obligado, no podrá ser nunca autor, por más dominio que tenga⁹¹⁴.

⁹¹¹ ROXIN. *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*. 7ª Ed. 2000. p. 386 y ss. También, ROXIN. *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. p. 337 y 338.

⁹¹² “Comparando el concepto de autor de los delitos de dominio y de los de infracción de deber, son las diferencias las que primero saltan a la vista: el criterio del dominio del hecho resulta de las singularidades del curso concreto del suceso. En cambio, en los delitos de infracción de deber la forma externa de intervención es indiferente; basta cualquier ‘causar’ de la índole que sea, de manera que, en lo que se refiere a la irrelevancia de las formas externas de conducta, cabe advertir una concordancia con el concepto extensivo de autor”. ROXIN. *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*. 7ª Ed. 2000. p. 413 y 414. Explica GIMBERNAT ORDEIG la tesis de ROXIN, afirmando: “desde su tesis, esta solución de la doctrina dominante es fácil de fundamentar para Roxin: el *intranens* infringe el deber y, por ello, es autor; el *extranens*, no, por ello es cómplice”. GIMBERNAT ORDEIG. *Autor y cómplice en Derecho penal*. 1966. p. 235.

⁹¹³ ROXIN. *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*. 7ª Ed. 2000. p. 431.

⁹¹⁴ Las consecuencias las ejemplifica a través de los delitos de lesiones de autoridad o funcionario público § 340 y de torturas § 343 del CP alemán. En el primero, quien es un *intranens* responderá como autor aunque lo que haga sea inducir a otro *intranens* a lesionar a un tercero. Así, tanto el *intranens* “de atrás” como quien realiza la lesión son autores. El inductor del *intranens* es también autor. En el delito del § 340 hace responsable también como autor al *intranens* que “permita que se cometa” una lesión corporal, con lo que se acredita que no hace falta dominio alguno por parte de éste en el curso de la acción. Para el caso de supuesto típico del § 343, el *intranens* será autor aunque no sea él quien realice la agresión o la amenaza encaminada a obtener una declaración. ROXIN. *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*. 7ª Ed. 2000. p. 745.

De la tesis de ROXIN se derivan consecuencias en dos ámbitos importantes, como explica SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. Por una parte en la participación, ya que en los delitos de infracción de un deber sólo podrá ser autor quien esté obligado por el deber extrapenal, y los demás que intervengan en el delito, incluso con dominio, sólo podrán ser partícipes⁹¹⁵. De otro lado, tiene consecuencias para la omisión, pues si el criterio decisivo es la infracción de un deber, resulta irrelevante si ésta se realiza por acción o por omisión. Ejemplo de esto, señala ROXIN, es el caso del funcionario de prisiones, en el que resulta irrelevante para afirmar la tipicidad si se facilita la huida de un preso que está bajo su custodia no cerrando la puerta de la celda (omisión) o abriéndola (acción). De otra parte, y también en el ámbito de la omisión, es importante mencionar que ROXIN considera que los delitos de comisión por omisión se vinculan a la categoría de los delitos de infracción de un deber.

Más allá de estas consecuencias, esta tesis tiene implicaciones en general para la conducta típica, como quiera que ésta quedará reducida a la simple infracción de un deber, lo que puede conducir a que el injusto se limite al desvalor de acción, siendo todo lo demás irrelevante⁹¹⁶.

2º. Los delitos de infracción de un deber en Jakobs.

La tesis de JAKOBS trasciende la solución de los problemas de autoría y participación, dando lugar a una fundamentación de diferentes tipos de injusto⁹¹⁷. Para este autor hay “delitos en virtud de organización” y “delitos institucionales”⁹¹⁸. En los delitos en virtud de organización, el fundamento de la responsabilidad penal está en el sinalagma “libertad de organización/responsabilidad por las consecuencias”. El Derecho penal interviene cuando el libre ejercicio de la esfera de organización de un sujeto interfiere negativamente en una esfera de organización ajena, desconociendo con ello el deber negativo a no dañar (fundamentado en el principio de *‘neminem laedere’*)⁹¹⁹. El deber negativo de no dañar a los

⁹¹⁵ SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 32.

⁹¹⁶ “Si lo decisivo en estos delitos fuera, como pretende ROXIN, la infracción del deber extrapenal, no habría más remedio que deducir que lo injusto de estos delitos se agota en el desvalor de la acción, esto es, en la infracción de un deber”. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 333.

⁹¹⁷ “Sin embargo, en JAKOBS, el criterio de la lesión del deber ya no es sólo una regla para determinar la autoría, sino que es, además y sobre todo, fundamento esencial de la imputación jurídico-penal”. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 39. Señala igualmente este autor lo siguiente: “Sin embargo, tanto en la fundamentación como en algunos puntos concretos, existen diferencias entre las concepciones de JAKOBS y ROXIN. En primer lugar, y como se ha visto, JAKOBS ha introducido el concepto de institución, del que se hallaba ayuna la explicación de ROXIN. En segundo, la lesión del deber –para ROXIN– explica tan sólo la autoría, mientras que –para JAKOBS– en ella reside el juicio de imputación y, al menos en parte, el injusto”. *Ibidem*. p. 43.

⁹¹⁸ JAKOBS. *Derecho penal. Parte general*. 2ª ed. 1997. p. 718 y 876.

⁹¹⁹ JAKOBS. “Actuar y omitir”. *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*. 2003. p. 106. También, JAKOBS. *La imputación penal de la acción y de la omisión*. 1996. p. 40.

demás se manifiesta tanto en una prohibición como en un deber, con lo cual es equivalente la acción o la omisión⁹²⁰. La competencia por organización puede tener lugar, a juicio de JAKOBS, por virtud de los deberes de aseguramiento en el tráfico⁹²¹, por razón de un comportamiento anterior⁹²² (injerencia) o, finalmente, en razón de la asunción de una tarea⁹²³. En cuanto a los límites a la responsabilidad penal, se estructuran por vía del riesgo permitido⁹²⁴, la responsabilidad de otro o comunidad fundamentada en los contactos sociales⁹²⁵ y la actuación a propio riesgo o competencia de la víctima como consecuencia de su comportamiento organizativo⁹²⁶. Finalmente, en el caso en que el resultado es producto del infortunio, la víctima debe soportar el daño⁹²⁷. Lo anterior, habida cuenta que en todo curso dañino participan, como advierte JAKOBS, cuando menos dos personas: autor y víctima. Por ello es necesario, a fin de limitar la responsabilidad, que se evalúe la participación de todas las personas cuyos ámbitos de organización se han visto comprometidos en la producción del resultado⁹²⁸.

En el caso de los delitos institucionales, el fundamento de responsabilidad está en un deber positivo, pues la persona está vinculada con el bien jurídico en un “*mundo en común*”. En los delitos de dominio se sanciona cuando de la propia organización se derivan perjuicios penalmente relevantes para esferas de organización ajenas, a través de la creación o aumento de un peligro o de una lesión. En los delitos institucionales, por el contrario, la vinculación de las esferas de organización impone al sujeto velar por el mantenimiento de la institución, de manera que la sanción penal deriva de la falta de evitación de daños para la misma, bien de su propia esfera de organización, bien de organizaciones ajenas. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES se encarga de puntualizar las consecuencias para la participación y la omisión en la tesis de los delitos institucionales. En cuanto a la participación, las consecuencias son similares a la tesis de ROXIN. Es decir, sólo será autor quien infrinja el deber y ello sólo lo puede hacer el *intranseus*⁹²⁹. En relación con la omisión, las consecuencias también son similares a las de la tesis de ROXIN. Es decir, siendo lo relevante la infracción del deber institucional, es irrelevante si ello tiene lugar actuando u

⁹²⁰ JAKOBS. *La imputación penal de la acción y de la omisión*. 1996. p. 34 y 51.

⁹²¹ JAKOBS. *La imputación penal de la acción y de la omisión*. 1996. p. 34 y 35.

⁹²² JAKOBS. *La imputación penal de la acción y de la omisión*. 1996. p. 35.

⁹²³ JAKOBS. *La imputación penal de la acción y de la omisión*. 1996. p. 37.

⁹²⁴ JAKOBS. *La imputación penal de la acción y de la omisión*. 1996. p. 44 y 45

⁹²⁵ JAKOBS. *La imputación penal de la acción y de la omisión*. 1996. p. 46.

⁹²⁶ JAKOBS. *La imputación penal de la acción y de la omisión*. 1996. p. 48.

⁹²⁷ JAKOBS. *La imputación penal de la acción y de la omisión*. 1996. p. 48.

⁹²⁸ JAKOBS. *La imputación penal de la acción y de la omisión*. 1996. p. 42 y 43.

⁹²⁹ “JAKOBS subraya, al igual que ROXIN, que en el delito de infracción de deber el especialmente obligado habrá de responder, en principio, como autor”. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 39.

omitiendo⁹³⁰. Más allá de estas semejanzas, se insiste que la tesis de JAKOBS tiene una vocación más amplia que la de ROXIN, pues en JAKOBS esta diferencia responde a una distinción entre dos tipos de injusto⁹³¹.

Las diferencias entre una y otra propuesta se hacen evidentes en los delitos de infracción de un deber, si se considera que lo que para ROXIN son deberes extrapenales, para JAKOBS la referencia es a las instituciones en que se fundan los deberes positivos sobre los que se sustentan estos delitos. En los delitos institucionales ocurre que la persona está vinculada a una determinada institución, lo cual la hace responsable del fomento y cuidado de la misma, derivándose su responsabilidad cuando infrinja el deber positivo de cuidado y protección. Ese deber positivo tiene el significado de ordenar a la persona construir un “mundo en común” alrededor de la institución para su protección⁹³². Por esto, en JAKOBS se da un incremento de los delitos institucionales, pues cualquier delito, no obstante *prima facie* sea de dominio, se convertirá en delito de infracción de un deber si la persona está vinculada con la institución. Como ejemplo, menciona SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES el supuesto propuesto por JAKOBS del “padre que facilita al asesino de su hijo (del padre) un cuchillo no es *mero cómplice* de un homicidio o asesinato (ROXIN), sino *autor* del mismo, puesto que mediante su comportamiento ha quebrantado el deber de cuidado institucional”⁹³³.

Puede pensarse que esta tesis lleva a identificar delitos especiales con los de infracción de deber. Pero hay que anotar que JAKOBS diferencia dos tipos de delitos especiales: los delitos especiales en sentido amplio y los delitos especiales en sentido estricto, siendo estos últimos los que corresponderían a la categoría de los delitos de infracción de deber. En este último caso hay una diferencia fundamental con los delitos especiales en sentido amplio, y es la presencia de una relación institucional que se encuentra asegurada por el Derecho penal, lo que no ocurre en los delitos especiales en sentido amplio, cuya limitación del círculo de sujetos activos no tiene como fundamento la relación institucional⁹³⁴.

⁹³⁰ “En segundo lugar, y por lo que se refiere a la dogmática de la omisión, JAKOBS llega a la misma conclusión que ROXIN: en los delitos de infracción de deber existe una equiparación entre la lesión del deber por acción y aquella otra por omisión”. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 39 y 40.

⁹³¹ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 227. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 39.

⁹³² “En general, y como ya se dijo, la institución se caracteriza por una especial relación entre el autor y el bien jurídico, relación que ya existía entre ambos con anterioridad al hecho”. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 41.

⁹³³ SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 43 y 44. (Cursiva del original).

⁹³⁴ JAKOBS. *Derecho penal. Parte general*. 2ª ed. 1997. p. 876 y ss.

b) Delito de defraudación tributaria como delito de dominio o de infracción de un deber.

En la tesis de ROXIN y JAKOBS sobre los delitos de infracción hay diferencias⁹³⁵; y son éstas las que pueden explicar la sorpresa a que alude ALONSO GALLO cuando afirma que “una categoría dogmática que tenía por finalidad explicar la delimitación de la autoría en algunos delitos haya terminado utilizándose para fundamentar la naturaleza de la antijuridicidad de tipos delictivos como el delito fiscal”⁹³⁶. A su vez, afirma que la utilización de esta categoría dogmática no ha hecho más que “espiritualizar los requisitos exigidos por doctrina y jurisprudencia para la comisión del delito fiscal”⁹³⁷. De esta manera, tal distinción se estaría utilizando no sólo para resolver la pregunta de ¿quién es autor?, sino también ¿qué tipo de conducta es la que se sanciona en el delito?

Cabe preguntarse si hay lugar a la sorpresa de ALONSO GALLO o, incluso, si el delito de defraudación tributaria puede explicarse con fundamento en la categoría de los delitos de infracción de un deber y, de ser así, si debe seguirse el camino trazado por ROXIN o JAKOBS. Para enfrentar estos interrogantes, se hará mención a las diversas posibilidades que, referidas al delito de defraudación tributaria, se han planteado por parte de la doctrina y la jurisprudencia.

La categoría de los delitos de infracción de un deber aplicada al delito de defraudación tributaria encuentra una primera manifestación en GIMBERNAT ORDEIG. Dice este autor que “El delito fiscal pertenece, en realidad, a la categoría de los llamados ‘delitos que consisten en la infracción de un deber’, que vienen caracterizados por que en ellos se ha elevado a la categoría de injusto criminal la mera lesión de un deber extrapenal, que en el caso concreto del art. 349 es el deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos (cfr. art. 31.1 CE, art. 35 Ley General Tributaria y demás preceptos concordantes)”⁹³⁸. GIMBERNAT ORDEIG no sólo apoya la tesis de

⁹³⁵ FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 16. “la principal diferencia entre la construcción de ROXIN y la de JAKOBS: mientras el primero cree que la infracción del deber no fundamenta el injusto, sino tan sólo decide sobre la autoría (cfr. Expresamente, ROXIN *Täterschaft und Tatherschaft*, 7ª. ed., p. 696, n. 537); el segundo cree que el injusto (la defraudación de expectativas) viene definido exclusivamente con la lesión de la institución a la que sirve el deber. Con base en esta diferencia fundamental, no estimo acertado seguir afirmando que la aportación de JAKOBS constituya un desarrollo de la teoría de infracción de un deber creada por ROXIN”. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. Nota al pie 125. p. 227. Para una explicación más detallada, SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 37 y ss.

⁹³⁶ ALONSO GALLO. “La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal”. *Diario La Ley*. N.º. 6291, 8 jul. 2005. p. 2035.

⁹³⁷ ALONSO GALLO. “La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal”. *Diario La Ley*. N.º. 6291, 8 jul. 2005. p. 2034.

⁹³⁸ GIMBERNAT ORDEIG. “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”. *Criminología y Derecho penal al servicio de la persona. Libro homenaje al profesor Antonio Beristáin*. 1989. p. 743. A pesar de esta afirmación, este autor se ha mostrado crítico con la tesis de ROXIN. Así, GIMBERNAT ORDEIG. *Autor y cómplice en Derecho penal*. 1966. p. 266.

considerar que el delito de defraudación tributaria es un delito de infracción de un deber, sino que lo hace en términos muy cercanos a la idea de ROXIN.

Por otra parte, hay opiniones cercanas a la tesis de JAKOBS, como es el caso de SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, quien afirma que “el delito fiscal es un delito de infracción de deber dado que su contenido de ilicitud está constituido por la infracción de un determinado deber de acción. (...) La punibilidad del delito fiscal no descansa en la institución negativa del *neminem laede* –según ella, no hay que dañar a nadie, incluido el Estado, pero no hay por qué ceder a éste gran parte de los frutos de nuestro trabajo–, sino que el fundamento último del delito reposa en una institución positiva estatal, según la cual, existe una obligación de tributar acorde con una solidaridad social, regulada de acuerdo con el Estado social y democrático de derecho (se prohíben las confiscaciones)”⁹³⁹.

En la jurisprudencia no es explícito que la defensa de la tesis de los delitos de infracción de un deber se mueva a favor de JAKOBS o de ROXIN. Lo que es claro es que una parte de la jurisprudencia defiende que el delito de defraudación tributaria es un delito infracción de un deber, lo que vincula con fines político criminales, particularmente dotar de relevancia penal a las omisiones de presentación de declaración tributaria y rechazar la exigencia de conducta engañosa⁹⁴⁰.

Un análisis detenido de las diversas opiniones muestra matices importantes en la defensa o el rechazo de la tesis de la infracción de un deber. Es posible encontrar quienes consideran que el delito de defraudación es un delito de infracción de un deber, otros opinan que se trata de un delito de dominio y, finalmente, hay quienes sostienen que se trata de un delito en el que hay una combinación de delito de infracción de un deber con componentes de delito de dominio. Para terminar, existe una postura que defiende la tesis de que se trata de un delito de posición. Antes de analizar cada uno de estos enfoques, digamos que este debate ha tenido una clara orientación político criminal. El recurso a calificar el delito como de infracción de un deber ha servido para solucionar, como se indicó, el problema de la realización omisiva del delito de defraudación tributaria⁹⁴¹. Para otros, rechazar la tesis

⁹³⁹ SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. “Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho”. *Actualidad Penal*. N.º. 10. 2002. p. 248.

⁹⁴⁰ Así, entre otras, la STS 05/12/2002, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca, FD 2 y la SAP de Girona 31/01/2003, ponente Fátima Ramírez Souto, FD 1.

⁹⁴¹ “La ‘defraudación’ fiscal consiste en no pagar los tributos a los que se está obligado; el delito fiscal es (también) un delito de omisión. Ello impone extraer conclusiones, y en primer lugar, las que se derivan del carácter dogmático básico de los delitos de omisión, es decir, de su naturaleza de delitos de infracción de deber dado que su contenido de ilicitud está constituido por la infracción de un determinado deber de acción, En el caso del delito fiscal el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad, a la ‘defraudación’, es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE), en particular con los tributos”. BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 476. BACIGALUPO ZAPATER. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Código penal. Doctrina y jurisprudencia*. Tomo II. 1997. p. 3098.

del delito de infracción de un deber permite diferenciar entre injusto tributario y el penal⁹⁴². También, rechazar la tesis de la infracción del deber, defendiendo en consecuencia una tesis vinculada con la idea de dominio, permitiría abrir la posibilidad de la sanción penal a los terceros no vinculados a la obligación tributaria, sin las restricciones que derivan del principio de accesoriadad en la participación⁹⁴³.

La orientación político criminal en este debate está presente también en la discusión alemana. Como expone WULF, tanto en la regulación penal correspondiente al §392 de la AO de 1931, como en el §370 de la AO de 1977, este debate ha presidido las discusiones en relación con los problemas de determinación del comportamiento típico y de autoría. Para el caso del §392 de la AO de 1931, la tesis de la infracción del deber se utilizó de forma que se pudiera concretar el elemento de la “deslealtad tributaria” y, con ello, precisar el comportamiento típico. De otro lado, y bajo la regulación vigente, este debate incide en la calificación como delito especial o común del §370 de la AO⁹⁴⁴.

1º. Posición monista en la justificación material del injusto típico y su impacto en el delito de defraudación tributaria.

i. Tesis del dominio del hecho o dominio funcional.

Esta tesis la calificamos como monista, pues el dominio del hecho, incluso también para los delitos especiales, es el único criterio para decidir la autoría y la conducta típica, rechazando la tesis de la infracción de un deber⁹⁴⁵. Explica GÓMEZ MARTÍN que se puede encontrar un grupo de autores que opinan “que el dominio del hecho dejaría de ser un simple criterio para la determinación de la autoría para transformarse en un elemento clave para la fundamentación del injusto de los delitos especiales”⁹⁴⁶. Como ejemplo, puede verse SCHÜNEMANN en Alemania y RUEDA MARTÍN y GRACIA MARTÍN en la doctrina española⁹⁴⁷.

⁹⁴² “El delito fiscal no es, según creo, un delito que se configure sólo por la conjunción de la infracción de deberes tributarios formales y la producción de un perjuicio para la Hacienda pública (eso no permitiría distinguir el desvalor de acción del delito y de la infracción administrativa tributaria)”. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 71.

⁹⁴³ MUÑOZ PÉREZ. “Estructura del tipo”. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 151. También, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/CORTES BECHARELLI. *Delitos contra la Hacienda Pública*. 2002. p. 23.

⁹⁴⁴ “Esta violación del deber debía cumplir la característica de la ‘deslealtad tributaria’, que, de acuerdo con la opinión general, debe ser entendida como componente no escrito del tipo de defraudación tributaria para reducir el amplio marco propuesto para la norma penal, aun cuando se discuta acerca de la determinación de las características en casos concretos”. WULF. *Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht*. 2000. p. 212. *Ibidem*. p. 215.

⁹⁴⁵ GÓMEZ MARTÍN la llama unitaria. GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 210.

⁹⁴⁶ GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 200 y ss.

⁹⁴⁷ Para un análisis crítico de esta tesis, GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 200 y ss. En relación con esta tesis, SCHÜNEMANN. “Responsabilidad penal en el marco de la empresa. Dificultades relativas a la

SCHÜNEMANN⁹⁴⁸, a partir del análisis de los delitos de omisión, afirma que la posición de garante se define a través del criterio del “dominio sobre la causa del resultado”, sin que sea necesario acudir a los delitos de infracción de un deber⁹⁴⁹. La idea de dominio sobre la causa del resultado la retoma SCHÜNEMANN para el análisis de los delitos especiales, como quiera que en éstos se considera garante al autor, con lo cual el criterio de equivalencia entre acción y omisión se convierte en una herramienta en el análisis de este tipo de delitos⁹⁵⁰. La defensa de esta tesis lleva a aceptar la responsabilidad penal como autor en quien tiene dominio, aunque carezca de las condiciones especiales exigidas por el tipo⁹⁵¹. En definitiva, en los delitos especiales el sujeto se encuentra en una posición que le convierte en garante, y la infracción de un deber sólo es *ratio cognoscendi* de la autoría, siendo la *ratio essendi* el “dominio sobre la causa del resultado”⁹⁵².

GRACIA MARTÍN, partiendo del análisis de los casos de “actuaciones en lugar de otro”, rechaza tanto de forma general como para los delitos especiales la tesis de los delitos de infracción de un deber⁹⁵³. Centrándonos en los delitos especiales, hay una clase de ellos que están referidos al ejercicio de una función, siendo sujeto activo quien esté en una posición que califica de “dominio social” y que consiste en el acceso, dependencia e implicación entre las funciones que realiza el sujeto con bien jurídico⁹⁵⁴. Explica RUEDA MARTÍN: “el

individualización de la imputación”. *ADPCP*. 2002. SCHÜNEMANN. “Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa”. *ADPCP*. 1988. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. RUEDA MARTÍN. “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública”. *RDPC*. 2001.

⁹⁴⁸ Críticamente con la tesis de SCHÜNEMANN, SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. Capítulo VIII.

⁹⁴⁹ “Según mi propia concepción del delito impropio de omisión, ampliamente desarrollada en otro lugar, el deber penal de garantía surge del *dominio del garante sobre la causa del resultado*; hecho que justifica decisivamente la equiparación de la omisión impropia con el comportamiento activo”. SCHÜNEMANN. “Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa”. *ADPCP*. 1988. p. 536. (Cursiva del original).

⁹⁵⁰ SCHÜNEMANN. “Die Bedeutung der ‘Besondere persönliche Merkmale’ für die strafrechtliche Teilnehmer- und Vertreterhaftung”. *Jura*. (2). 1980. p. 577.

⁹⁵¹ SCHÜNEMANN. “Responsabilidad penal en el marco de la empresa. Dificultades relativas a la individualización de la imputación”. *ADPCP*. 2002. p. 38. También, SCHÜNEMANN. “Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa”. *ADPCP*. 1988. p. 545.

⁹⁵² SCHÜNEMANN. “Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa”. *ADPCP*. 1988. p. 542 y ss. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 169 y 170.

⁹⁵³ “En mi opinión, la teoría de los delitos consistentes en la infracción de un deber no es correcta y considero que la autoría en los delitos especiales, como en los comunes, se determina también mediante el criterio del dominio del hecho”. GRACIA MARTÍN. “La responsabilidad del directivo, órgano y representante de la empresa en el derecho penal español. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 92. Nota al pie 32.

⁹⁵⁴ “Resumiendo: desde la perspectiva que lo acabamos de contemplar, el ejercicio de una función, el dominio social significa la situación de dependencia de un bien jurídico involucrado esencial u ocasionalmente en una función cuyo ejercicio es monopolio de una clase de sujetos”. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 368.

sujeto tiene un poder de disposición sobre la lesión o puesta en peligro del bien jurídico”⁹⁵⁵. Dominio social significa, en primer lugar, acceso al bien jurídico. No todos los bienes jurídicos que se protegen en los delitos especiales pueden ser accesibles por cualquier persona, sino únicamente desde el interior de ciertas estructuras sociales en las que el sujeto activo del delito desempeña determinadas funciones⁹⁵⁶. Dice GRACIA MARTÍN que “Lo decisivo es que de *todos* los posibles ataques que ese bien jurídico pueda sufrir, sólo algunos han sido objeto de una valoración jurídico-penal específica y el resto ha quedado fuera de las fronteras del tipo correspondiente. En concreto, en los delitos especiales se han seleccionado sólo los ataques al bien jurídico *si* provienen de determinadas personas pertenecientes a un círculo. Es esta una expresión clara del principio de *intervención mínima* y, más exactamente, del carácter *fragmentario* del Derecho penal derivado de aquel”⁹⁵⁷.

El dominio social, además del acceso al bien jurídico, exige implicación de éste con las funciones que desarrolla el sujeto dentro de la estructura social, ejercicio que determinará la indemnidad o la lesión del bien jurídico⁹⁵⁸. Pone de relieve el autor antes mencionado que el ejercicio del dominio social, que no deriva del estatus personal sino de asumir materialmente funciones con dominio social⁹⁵⁹, se obtiene por cualquier vía que “atribuya competencias sociales o institucionales, de hecho o de derecho, para realizar una actividad en cuyo ejercicio es posible la realización de la acción típica de dominio social. En este sentido no importa cuál sea la *causa* formal que haya dado acceso al extraño al ejercicio de la función de dominio social, poco importa que haya sido un apoderamiento formal o fáctico, una designación orgánica por los estatutos sociales, un contrato de arrendamiento de servicios o un contrato de colaboración. Determinante es sólo si es un sujeto legitimado para ejercer *fácticamente* una función de dominio social en el sentido explicado”⁹⁶⁰. Por esto, la responsabilidad penal como autor no se fundamenta en el estatus del sujeto, sino en el ejercicio material de las funciones pertenecientes a un ámbito de dominio social, al que podrán ingresar *extranei* que, aunque no tengan un determinado estatus, tienen el dominio funcional⁹⁶¹. En consecuencia, se puede imputar responsabilidad como autor a quien, no siendo obligado tributario, tiene el dominio social que le permite lesionar el bien jurídico⁹⁶².

⁹⁵⁵ RUEDA MARTÍN. “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública”. *RDPC*. 2001. p. 138.

⁹⁵⁶ GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 356.

⁹⁵⁷ GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 363. (Cursiva del original).

⁹⁵⁸ GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 364.

⁹⁵⁹ “La lesión de los bienes jurídicos, sin embargo, no tiene lugar nunca por el mero hecho de que el sujeto ostenta un determinado *status*. A este le es inherente siempre el ejercicio de un determinado tipo de actividad o de *función*. Es mediante el ejercicio de tales *funciones* como puede lesionarse el bien jurídico”. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 365.

⁹⁶⁰ GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 389. (Cursiva del original).

⁹⁶¹ “Resumiendo: desde la perspectiva de las características de la acción típica los delitos de dominio social se caracterizan porque la acción típica presenta una cualidad específica consistente en que es realizada en el ejercicio de una función que es monopolio de una cierta clase de sujetos. En el sentido explicado el dominio social se muestra como un criterio normativo que se concreta en las condiciones de posibilidad de ejercicio

Así, la posición de dominio social implicará que se tiene una posición de garante con el bien jurídico. En definitiva, en los delitos especiales el autor tiene una posición de garante que le hace responsable del bien jurídico, tanto cuando de forma activa éste resulta lesionado, como por la no evitación de un resultado lesivo que provenga de su esfera de dominio social⁹⁶³. Es por ello que se califica este grupo de delitos como “delitos especiales de garante”, y “el criterio del ‘dominio social’, que es posible concretarlo en el ‘dominio sobre la vulnerabilidad del bien jurídico’, en el sentido de que éste se encuentra bajo la dependencia del sujeto, es presupuesto de la posición de garante, y el ‘dominio social’ es la *ratio essendi* de los delitos con especiales elementos de la autoría, tenemos que estos delitos son ‘delitos especiales de garante’”⁹⁶⁴.

Estas consideraciones se ven reflejadas en el análisis del delito de defraudación tributaria cuando GRACIA MARTÍN manifiesta que “la capacidad económica no es sólo fundamento y medida del deber de contribuir, sino que, al estar ligada al propio ámbito de dominio del sujeto, erige a éste en *garante* del bien jurídico”⁹⁶⁵. Más aún, cuando GRACIA MARTÍN analiza la responsabilidad de directivos o representantes de empresas, afirmando que la responsabilidad penal por defraudación tributaria recae sólo en quienes tienen dominio del hecho⁹⁶⁶.

del dominio del hecho o si se prefiere de la realización de la acción típica”. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 371.

⁹⁶² “De cuanto se lleva dicho cabe deducir como consecuencia fundamental que lo decisivo para el delito especial no es el status formal con el que el legislador describe al autor del hecho, sino la relación material de dominio social típico en virtud de la competencia para el ejercicio de una función”. GRACIA MARTÍN. “La responsabilidad del directivo, órgano y representante de la empresa en el derecho penal español. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 122.

⁹⁶³ “El que ostenta una posición de dominio social es garante del bien jurídico protegido”. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 372.

⁹⁶⁴ GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 376. (Cursiva del original).

⁹⁶⁵ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 79. Se reconoce también la idea del dominio en MUÑOZ PÉREZ: “Siendo particularmente útil en este ámbito recordar que es autor o coautor quien contribuye al delito de forma esencial y ostenta un «dominio funcional del hecho». Lo que no excluye, en el caso de varios autores, un reparto de las tareas ejecutivas entre los mismos”. MUÑOZ PÉREZ. “Estructura del tipo”. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 128 y 129 y 151.

⁹⁶⁶ GRACIA MARTÍN. “La responsabilidad del directivo, órgano y representante de la empresa en el derecho penal español”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 92. Nota al pie 31. (Cursiva del original). Una postura similar en ADAME MARTÍNEZ, quien afirma que “se puede afirmar que lo verdaderamente relevante para imputar al administrador de una sociedad es que lleve a cabo la gestión efectiva de la sociedad particularmente en el ámbito financiero, administrativo y fiscal. Si es un administrador únicamente formal y no desempeña un papel efectivamente gestor de la sociedad en los ámbitos anteriormente mencionados no se le podrá considerar nunca como autor, aunque sí podría ser imputado mediante otras formas de participación como la cooperación o la complicidad”. También la siguiente afirmación: “Pero por dejar claro el asunto podríamos decir que si el sujeto tiene el dominio funcional del hecho entonces no será cooperador necesario sino coautor”. ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 78 y 102 respectivamente.

La tesis del dominio ha encontrado eco en la jurisprudencia, que ha utilizado este criterio particularmente al recurrir al art. 31 CP y dar solución en casos en los que la defraudación se realiza en el marco de personas jurídicas. Ejemplo de ello son la STS 18/12/2000 ponente Juan Saavedra Ruiz o la SAP de Madrid 01/07/2002, ponente Adrián Varillas Gómez⁹⁶⁷. También, la SAP de Madrid 03/03/2008, ponente Rafael Espejo-Saavedra Santa Eugenia, donde se afirma que es posible imputar responsabilidad penal por defraudación tributaria a quien había ejercido un “dominio del hecho” en su condición de administrador⁹⁶⁸. Un llamativo ejemplo de la invocación al dominio es el supuesto resuelto por la STS 30/04/1999, ponente Cándido Cónde-Pumpido Tourón. Se trata de un administrador que habiendo realizado todos los actos de elaboración de la declaración, deja de serlo para el momento en que ésta se presenta, acto que realiza un nuevo administrador. Al no ser este último “dominador”, no obstante ser el administrador y por ello representante al tiempo del delito, se absuelve, condenando al primer administrador como autor mediato a pesar de no ser administrador al momento de realización del delito⁹⁶⁹.

⁹⁶⁷ “Siendo el delito contra la Hacienda Publica tipificado en el articulo 305 C.P. 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 35 LGT) esta integrada subjetivamente por aquella como sujeto pasivo de la misma y la Hacienda Publica. 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 concurran 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 axial figurase en el Registro Mercantil, pues ello en todo caso tendría solo efectos frente a terceros en relación con el trafico 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’”. STS 18/12/2000, ponente Juan Saavedra Ruiz, FD 3°. También, la SAP de Madrid 01/07/2002, ponente Adrián Varillas Gómez, FD 2° y la SAP de Sevilla 14/01/2003, ponente Miguel Carmona Ruano: “De cada uno de estos dos delitos son autores los acusados D. Luis Manuel y D. José Augusto, al ser ambos administradores de una sociedad mercantil con gestión directa en la empresa y pleno dominio de las decisiones sociales, entre ellas de la omisión de declaración y liquidación del impuesto sobre el valor añadido, sin que se ponga en cuestión esta autoría”. FD 8°. También la STS 26/12/2001, ponente José Jiménez Villarejo FD 2°, en la que más allá de la condición de administrador se exige la realización de actos de administración para imputar responsabilidad penal.

⁹⁶⁸ “Ello significa que sólo podrá imputarse el delito a quien, se demuestre, ha administrado la sociedad. Esa constatación debe dilucidarse por medio de las distintas pruebas admisibles en derecho. De todo ello, la conclusión a la que esta Sala llega es la misma que la del Juzgador de Instancia, que ambos tenían el llamado “dominio del hecho”, derivándose dicha conclusión tanto de las manifestaciones de Alejandro como de las propias manifestaciones de Federico que son concluyentes en cuanto a su participación y papel en la empresa y, aunque de forma progresiva, desde la primera declaración hasta la declaración efectuada en el acto del Juicio Oral, ha ido eliminando sucesivamente, en las manifestaciones, funciones en la empresa, de tal forma que en el acto del juicio oral prácticamente era un obrero sin responsabilidad alguna y sin voz ni voto (según intenta hacer ver), lo cierto es que de sus propias declaraciones se desprende lo contrario”. FD 6.

⁹⁶⁹ “La deuda tributaria nace con el hecho imponible, y en ese momento el recurrente era administrador único de la sociedad, concurriendo en él las cualidades precisas para la autoría, iniciándose por el mismo los actos ejecutivos determinantes de la producción del delito, cuyo resultado viene predeterminado por éstos. El hecho de que en el momento del perfeccionamiento delictivo, fuese su hijo quien presentase la declaración tributaria de acuerdo con su reciente nombramiento como administrador de la sociedad, no afecta a la

La idea de dominio ha permitido, incluso, relativizar cuando no directamente negar el principio de accesoriedad en la participación, al condenar como cooperador al asesor, financiero por una defraudación tributaria, sin la condena de los *intranei*, tal y como se presenta en SAP Logroño 21/10/2005, ponente Víctor Fraile Muñoz⁹⁷⁰ y la STS 30/04/2003 ponente José Jiménez Villarejo⁹⁷¹, lo que lleva a que un defensor de la tesis de la infracción de deber la considere esta última sentencia un “disparate dogmático”⁹⁷².

responsabilidad del acusado en concepto de autor, pues caso de ser su hijo conocedor y cooperador del fraude nos encontraríamos ante un delito realizado conjuntamente del que el recurrente es coautor, y caso de no serlo -opción que debemos acoger, conforme al principio de presunción de inocencia, al no haber sido el hijo del recurrente objeto de acusación alguna en esta causa- constituiría un simple instrumento, correspondiendo la responsabilidad en concepto de autor al acusado recurrente”. FD 3.

⁹⁷⁰ “En el último de los motivos del recurso se centra en la imposibilidad de condenarle como cooperador necesario, cuando en este caso no ha sido juzgado y condenado el representante legal del obligado tributario, por considerar que la falta de hecho típico y antijurídico del autor, determina la posibilidad de condenar al cooperador necesario. El motivo debe ser desestimado, resulta probado que en este caso, los socios de ‘Residencial Virgen del Rocío’ delegaron todas las gestiones económicas en su asesor financiero el Sr. Jesús Carlos, quien como señalábamos en el fundamento anterior, fue quien realizó la contabilización de la compraventa del inmueble, y también la elaboración de la liquidación del impuesto de Sociedades, con lo que tuvo una participación directa y efectiva en la defraudación a la Hacienda Pública, cumpliendo con ello todos los requisitos exigidos por el Código para ser considerada como un autor por cooperador necesario”. FD 5.

⁹⁷¹ “A la luz de cuanto acabamos de decir no parece dudoso que el acusado José Luis debió ser condenado como inductor de los delitos contra la Hacienda Pública que realmente cometieron, aunque por ellos no les sea exigible responsabilidad criminal, 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 mandadas del IRPF correspondiente al ejercicio de 1.992, 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 Luis, 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 Luis, 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 ello nos conduce es que efectivamente en la Sentencia recurrida se infringió el art. 14.2º CP 1.973 al no subsumir en esta norma -y en el tipo de la inducción- al acusado José Luis 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”. FD 16.

⁹⁷² FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 22.

En orden con la tesis del dominio, se podría esquematizar que los elementos fundamentales del injusto en el delito de defraudación tributaria serían los siguientes:

Acto de dominio social + Resultado.

Esta tesis, sin perjuicio de la ventaja que otorga al poder imputar responsabilidad al *extraneus* como autor del delito de defraudación tributaria, siempre que éste tenga dominio social, presenta inconvenientes. El dominio social puede llevar a confundir un aspecto fáctico, como es el dominio, con un elemento jurídico o normativo, como es el deber. Cuando se habla de dominio se hace mención al acontecer real, pero al hablar del deber se hace referencia a una obligación. Esta diferencia permite pensar en un obligado sin dominio o en un dominador sin deber. La diferencia entre uno y otro elemento motivó que en su momento ROXIN planteara precisamente dos criterios de autoría diferentes⁹⁷³.

La condición de obligado sólo puede ser definida en términos legales y ello sobre razones, paradójicamente, propuestas por GRACIA MARTÍN: el Derecho penal tributario se refiere a una “realidad” jurídicamente configurada⁹⁷⁴. Por ello, la idea de dominio no puede reemplazar la condición jurídica de obligado tributario de la LGT. Equiparar a un sujeto con dominio social con un obligado tributario puede convertirse en una aplicación analógica de la condición de obligado tributario y, por ello, una aplicación analógica del art. 305 CP, proscrita por el art. 4 CP⁹⁷⁵.

⁹⁷³ ROXIN. *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*. 7ª Ed. 2000. p. 385 y ss.

⁹⁷⁴ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 3.

⁹⁷⁵ Si bien la tesis de GRACIA MARTÍN muestra ventajas frente a la de SCHÜNEMANN, como quiera que la idea de dominio pretende desvincularse de una perspectiva puramente fáctica u ontológica, la idea de asunción de dominio social al margen del estatus no deja de ser problemática. Así lo pone de presente DOPICO GÓMEZ-ALLER en el análisis de los casos de omisión: “Por otra parte, en el ejemplo del socorrista que propone este autor, pueden observarse otros problemas en relación con el supuesto requisito del *acto de asunción del dominio del peligro*, adicional y posterior a la asunción del deber de evitar el peligro. En principio, la estructura resultante es la siguiente: *el socorrista no comete un homicidio por omisión si no salva a un bañista en peligro*; sin embargo, *sí lo hará si se lanza al agua a salvarle* (acto personal de asunción del dominio del peligro típico) *pero posteriormente cambia de decisión y le deja morir*. Es decir: en estas circunstancias, el omitente sólo responde por el resultado *si en algún momento decidió cumplir su deber*, pero no *si en todo momento quiso incumplirlo*. La solución no es satisfactoria. El resultado es insatisfactorio porque el concepto de ‘asunción (adicional) del dominio del peligro típico’ se plantea en un terreno problemático. Como ya hemos visto anteriormente, no parecen viables concepciones como éstas de la ‘asunción’ de responsabilidad, absolutamente *unilaterales*: ¿de quien asume ese dominio adicional el socorrista? (Recuérdese que GRACIA caracteriza su dominio social, acertadamente, como una construcción *normativa* y no *fáctica*). En Derecho, una *asunción* de funciones que no supere el ámbito del fuero interno, es decir, una ‘asunción sin delegante’ no puede tener efecto fundamentador de responsabilidad; este tipo de manifestaciones de voluntad sólo pueden ser relevantes a la hora de apreciar si la conducta es dolosa o imprudente (y, de entre las imprudentes, si es consciente o inconsciente)”. DOPICO GÓMEZ-ALLER. *Omisión e injerencia en Derecho penal*. 2006. p. 659. (Cursiva del original).

A pesar de la crítica desde esta postura a los delitos de infracción de un deber⁹⁷⁶, las conclusiones a las que llega no son muy diferentes. Así, calificar como garante del bien jurídico a quien ostenta el dominio social no es nada muy diferente a la responsabilidad penal por la vía de la infracción de un deber⁹⁷⁷. Por otro lado, dado que el criterio del dominio normativo, como propone GRACIA MARTÍN, no parece más que un dominio potencial⁹⁷⁸, no sólo resulta difícil hablar efectivamente de dominio, sino que fundar la responsabilidad sobre este criterio no queda muy lejos de la responsabilidad por la infracción de un deber, en la que se responde al margen de cualquier idea de dominio. Como ejemplo de ello, basta señalar que un dominio potencial no es nada muy diferente de lo que, desde las filas de los delitos de infracción de un deber, afirma GARCÍA CAVERO en relación con el delito de defraudación tributaria: “Sólo es necesario para imputar responsabilidad penal al administrador de derecho la posibilidad fáctica de poder haber impedido el hecho desvalorado”⁹⁷⁹.

Finalmente, no deja de resultar extraño desde esta tesis que se reconozca la atenuación de la pena para el caso de los *extranei* que tienen dominio social, ya que la atenuación se explicaría en que éstos no infringen el deber⁹⁸⁰. Esto, pues no se entiende como puede existir un “menor potencial lesivo que degrada la medida de su injusto”, si lo que realmente interesa es el dominio funcional y no la infracción de un deber. Por ello, el llamado “potencial lesivo”, siendo coherentes, está presente en todo aquel que domine funcionalmente el hecho, con lo que la atenuación deberá operar a partir de la diferencia

⁹⁷⁶ Las críticas de GRACIA MARTÍN, tanto a la tesis de ROXIN como de JAKOBS, en GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 112 y ss, 335 y 366.

⁹⁷⁷ Es significativo que ROXIN, al referirse a quienes defienden la tesis del dominio normativo en Alemania, sostenga que “la búsqueda de un nexo para todas las formas de autoría, que se manifiesta en estos esfuerzos, es absolutamente fructífera y no contradice mi teoría”. ROXIN. *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*. 7ª Ed. 2000. p. 744.

⁹⁷⁸ Este autor califica el dominio social como “posibilidad de ejercicio del dominio del hecho” o posibilidad de “realización de la acción típica”. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 371. (Cursiva del original).

⁹⁷⁹ GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 200.

⁹⁸⁰ “Los efectos lesivos o de puesta en peligro del bien jurídico que se derivan de las acciones de los partícipes *extranei*, no pueden tener para el injusto el mismo significado que los derivados de las acciones de los partícipes *intranei*. El menor potencial lesivo de estas acciones degrada, entonces, la medida de su injusto y su contenido de injusto tiene un significado diferente que debe reflejarse en la medición de la pena. El tratamiento de la atenuación de la pena del partícipe *extraneus* debe encontrar su lugar sistemático en las reglas de la medición de la pena, manteniendo la unidad del título de imputación”. RUEDA MARTÍN. “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública”. *RDPC*. 2001. p. 164. Esta autora ratifica su opinión en un reciente análisis del artículo 65.3 del Código penal. Dice que “resulta discutible que se haya previsto una atenuación meramente facultativa de la pena en lugar de una atenuación obligatoria a los supuestos de participación de diversos *extranei* en un delito especial. El análisis de esta cuestión exige recordar la conclusión a la que hemos llegado anteriormente, es decir, que la aportación del partícipe *extraneus* en quien no concurren las mencionadas condiciones, cualidades o relaciones exigidas en el autor *intraneus*, tiene un menor potencial lesivo que degrada la medida de su injusto y que debe reflejarse en la medición de la pena por los motivos que se han expuesto”. RUEDA MARTÍN. *Delitos especiales de dominio y su relación con el artículo 65.3 del Código penal*. 2010. p. 125.

entre quienes tienen dominio y quienes carecen de el, pero no entre *extranei* e *intranei*, pues tal diferencia no resulta determinante a efectos de imputación de responsabilidad⁹⁸¹.

2º. Posición dualista en la justificación material del injusto típico y su impacto en el delito de defraudación tributaria.

i. Tesis del delito de defraudación tributaria como delito de infracción de un deber.

Otros autores interpretan el delito de defraudación tributaria con fundamento en los delitos de infracción de un deber: FEIJOO SÁNCHEZ⁹⁸², GARCÍA CAVERO⁹⁸³, CHOCLÁN MONTALVO⁹⁸⁴ o SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES⁹⁸⁵, considerando en general, que ello supone algo más que la solución a problemas de autoría y participación⁹⁸⁶. FEIJOO SÁNCHEZ, por ejemplo, afirma que los delitos de infracción de un deber “son delitos que tienen que ver con relaciones jurídicas que exceden el mero deber de no inmiscuirse (ilegítimamente) en asuntos o ámbitos ajenos”⁹⁸⁷. No es sólo el refuerzo penal de deberes extrapenales, como apuntaba ROXIN; se trata de deberes especiales vinculados a roles sociales de cuya protección se encarga al Derecho penal⁹⁸⁸.

Para estos autores, que el delito de defraudación tributaria sea de infracción de un deber, significa que tiene como base un deber especial que recae en ciertas personas que, por su especial rol (deudor tributario), responderán penalmente cuando resulte afectado el bien

⁹⁸¹ Esta crítica, en SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 60.

⁹⁸² FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 18.

⁹⁸³ GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte General*. Tomo I. 2007. p. 770. GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 195. Hablamos del “primer García Caveró”, pues su posición en este punto se ha modificado, como se explicará más adelante.

⁹⁸⁴ CHOCLÁN MONTALVO. “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 35 y 52.

⁹⁸⁵ SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. “Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho”. *Actualidad Penal*. Nº. 10. 2002. p. 248. Recientemente, se suma a la tesis del delito de defraudación tributaria como de infracción de un deber, COLINA RAMÍREZ. *La defraudación tributaria en el Código penal español*. 2010. p. 145.

⁹⁸⁶ Así, FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 16 y 17. GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte general*. 2007. p. 435.

⁹⁸⁷ FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 17.

⁹⁸⁸ “No se trata, por tanto, de afirmar simplemente que existen tipos penales que protegen deberes extrapenales, sino de partir de la constatación de que existen en nuestro Derecho positivo tipos penales que protegen bienes jurídicos –individuales o supraindividuales– mediante la legítima estrategia de garantizar el cumplimiento de deberes especiales que tienen su origen en el desempeño de determinados roles jurídico-económicos (consejero ejecutivo de una sociedad que cotiza en bolsa, sujeto pasivo del impuesto de la renta obligado a pagar, etc.)”. FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 18.

jurídico protegido⁹⁸⁹. En consecuencia, la responsabilidad penal por el delito de defraudación tributaria tiene como fundamento un deber positivo o institucional y no la infracción del principio *neminem laede*, tal como afirma SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES⁹⁹⁰.

Desde la perspectiva de los delitos de infracción de un deber se derivan consecuencias importantes. En materia de autoría y participación, se deriva que sólo son autores los que están vinculados por el deber especial, es decir los *intraanei*, no pudiendo serlo un *extraneus*⁹⁹¹. Por esto, y de forma antagónica con la tesis del dominio social, la asunción fáctica de funciones de obligado tributario no permite la imputación de responsabilidad penal como autor a quien no es obligado tributario. Para que ello ocurra, explica GARCÍA CAVERO, habrá de acudirse al art. 31 CP y sobre la base de la transferencia del deber específico⁹⁹². Si bien sólo podrá ser autor el *intraeus*, los defensores de esta tesis aceptan la responsabilidad penal como inductor, cooperador o cómplice a quien no lo es, aplicando una disminución punitiva o, incluso, una doble aminoración de pena. En caso de que un *extraneus* deba responder como cómplice se ha de proceder a una doble disminución punitiva, pues además de no estar obligado institucionalmente, a éstos les reconoce el CP, por virtud de los arts. 29 y 63, una disminución punitiva. En caso de que la responsabilidad sea como cooperador o inductor, procederá una única disminución, debido a que el CP no establece diferencia alguna, conforme el art. 28, entre autor, cooperador o inductor⁹⁹³.

⁹⁸⁹ FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 24. También, “Concretamente en el ámbito de la organización de la economía, el ordenamiento jurídico atribuye a determinados sujetos económicos ciertas competencias institucionales o quasi-institucionales para el cumplimiento de los fines del Estado. (...) Esta vinculación se muestra con facilidad en las relaciones con la Hacienda Pública (delitos tributarios)”. GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte general*. 2007. p. 442 y 443. También: “El delito de defraudación tributaria es materialmente un delito de infracción de un deber, pues no se trata de un acto de organización de la propia esfera, sino de vinculación de la esfera individual con otra (la constituida por la Hacienda Pública)”. GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 195.

⁹⁹⁰ SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. “Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho”. *Actualidad Penal*. N.º. 10. 2002. p. 248.

⁹⁹¹ los *extranei* sólo pueden ser partícipes”. FEIJOO SÁNCHEZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 112. “Un *extraneus*, aunque se trate de un sujeto que también tenga que tributar – pero, lógicamente, en otras ocasiones, pues estamos ante un deber personalísimo–, no puede nunca convertirse en coautor de un delito fiscal, puesto que *el coautor no es sino un autor*, y, como es sabido, autor de un delito –especial– contra la Hacienda Pública sólo puede ser, obviamente, cada obligado tributario respecto de los impuestos que él deba pagar”. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. “Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho”. *Actualidad Penal*. N.º. 10. 2002. p. 249 y 250. (Cursiva del original). “

⁹⁹² GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 197.

⁹⁹³ “En efecto, puesto que el aporte participativo del interviniente no ha de ser obligatoriamente de cooperación necesaria –para la que el Código penal no dispone aminoración de la pena (crf. Art. 28,2.º párrafo, *b* del CP)–, sino que puede ser de complicidad –donde dicha aminoración genérica sí está prevista (arts. 29 y 63 del CP)–, la aplicación de una única aminoración en los casos en los que el partícipe sea cómplice, conllevaría consecuencias que chocarían con la idea de equidad, pues se impondría la misma pena al cooperador necesario en un delito fiscal (art. 28 del CP) que al cómplice en tal delito (art. 29 del CP), a pesar de que, como decimos, el Código establece expresamente que para este último es una aminoración de la pena

Existe, a juicio FEIJOO SÁNCHEZ, una excepción que permite imputar responsabilidad penal como autor a los *extranei*, incluso sin la responsabilidad de los *intranei*. Esta posibilidad, que a nuestro juicio no se concilia con los fundamentos de los delitos de infracción de un deber, la plantea tanto para explicar los supuestos en que son los *extranei* quienes tienen el poder de decidir sobre la defraudación tributaria, como para rechazar la tesis que acoge la fórmula mixta de los delitos de infracción de deber con componente de dominio. Para FEIJOO SÁNCHEZ esto es posible por vía del art. 31 CP, cuando los *extranei* asumen funciones de administrador de hecho; por ejemplo: el asesor fiscal que tiene a su cargo la contabilidad de la empresa⁹⁹⁴.

GARCÍA CAVERO acepta también que en algunos casos pueda considerarse autor a quien originariamente no tienen el estatus de obligado tributario. Ello podrá ocurrir, en primer lugar, por vía del art. 31 CP que regula la transferencia del deber especial del *intraneus* al *extraneus*. Este artículo, al permitir calificar como autor al *extraneus*, no modifica el delito de infracción de deber en uno de organización, sino que simplemente admite la transferencia de deberes entre un *intraneus* y un *extraneus*, como ocurre en los administradores de derecho. En segundo lugar, admite calificar como autor del delito de defraudación tributaria al administrador de hecho de una empresa con nombramiento defectuoso o, incluso, al no existir el administrador de derecho, cuando aquél cuente con el consentimiento de los

la consecuencia jurídica obligada”. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. “Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho”. *Actualidad Penal*. Nº. 10. 2002. p. 250. La disminución punitiva prevista en el art. 65.3 CP y que se incorpora al CP a través de la LO 15/2003, recoge la corriente de la jurisprudencia que apuntaba que “el partícipe extraneus en un delito especial propio debe ser condenado, de todos modos, con una pena atenuada respecto del autor intraneus”, como se indica en la STS de 12/02/1997, ponente Enrique Bacigalupo Zapatero, FD 5. En sentido similar, también la STS de 12/07/1999, ponente Eduardo Moner Muñoz, FD 7. Actualmente, entonces, se cuenta con soporte legal expreso para atenuar la pena a un *extraneus* que participa en un delito especial propio. Sin embargo, la interpretación que viene realizando el TS del art. 65.3 CP no es, como apunta ORTIZ DE URBINA GIMENO, totalmente adecuada si se la analiza desde el punto de vista del principio de legalidad. En este sentido, ORTIZ DE URBINA GIMENO. “¿Leyes taxativas interpretadas libérrimamente? Principio de legalidad e interpretación del derecho penal”. *La crisis del principio de legalidad en el nuevo Derecho penal: ¿decadencia o evolución?* Juan Pablo Montiel (ed.). 2012. p. 184 y ss.

⁹⁹⁴ “De acuerdo con lo que se ha dicho hasta ahora, se puede entender que ostentan dominio social en la empresa para ser autor de un delito las personas que detentan poder efectivo para tomar decisiones. En los delitos comunes todo lo que se ha dicho es necesario y suficiente para imputar un hecho como autor: a) existencia de una organización defectuosa del colectivo, b) competencia en sentido material y c) infracción de los deberes ligados a dicha competencia. En los delitos especiales propios, y volviendo a nuestro ejemplo del asesor fiscal integrado en la plantilla, el único requisito adicional sería el recurso a la regulación de la actuación en nombre de otro del art. 31 CP. No veo ningún problema para afirmar que el asesor fiscal que tiene a su cargo la contabilidad de una empresa es un administrador de hecho, incluso aunque sus superiores no respondan penalmente porque han confiado adecuadamente en él. Si se asume en sus aspectos esenciales la posición esbozada en las páginas anteriores no precisamos el recurso a ninguna categoría híbrida como la de los delitos especiales propios mixtos para fundamentar la responsabilidad penal del asesor fiscal de una empresa como uno de los administradores de hecho a los que se refiere el art. 31 CP”. FEIJOO SÁNCHEZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 122.

socios, lo que se entiende como una relación material de representación⁹⁹⁵. En los casos en que existe un testaferro administrador de derecho, pero las funciones son asumidas por el administrador de hecho, afirma que deben diferenciarse dos situaciones. La primera, cuando el administrador de derecho es “plenamente consciente de las obligaciones que como administrador de la empresa posee”, será éste quien responda como autor, siendo el administrador de hecho responsable, si cabe, como partícipe *extraneus*⁹⁹⁶. En los casos en que el administrador de derecho o testaferro no es consciente de su posición, no podrá imputarse responsabilidad penal ni al administrador de derecho por causa de su falta de conocimiento o situación de error, ni al administrador de hecho por la falta de transferencia del deber⁹⁹⁷. En estos casos, cuya única solución posible *lege lata* es la impunidad, afirma GARCÍA CAVERO que habrá de tipificarse el correspondiente delito común, no pudiendo apelarse a la llamada doctrina del “levantamiento del velo”, pues ésta desconoce garantías del Derecho penal, en particular el principio de legalidad⁹⁹⁸. En consecuencia, y a juicio de GARCÍA CAVERO, sólo los casos en que pueda verificarse la transferencia del deber, bien de carácter formal o en algunos casos de carácter material, podrá imputarse responsabilidad penal como autor al tercero *extraneus*. Por ello, ni asesores fiscales, ni abogados, ni quienes ejerzan funciones de administración en asuntos fiscales, ni administradores de hecho que tengan una posición de predominio sobre el administrador de derecho podrán ser imputados como autores, pues en todos estos supuestos, o bien no hay traslado del deber,

⁹⁹⁵ GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 197 y ss. “No obstante, los delitos de infracción de un deber no operan sólo con criterios puramente formales. Existe una vinculación al deber extrapenal y, por tanto, si en este marco legislativo se admiten excepcionalmente criterios fácticos para trasladar estos deberes, el Derecho penal no puede hacer menos. Para ello, es necesario ver los distintos supuestos que pueden presentarse y determinar en cuáles de ellos se justifica la ampliación de la responsabilidad penal también al administrador de hecho”. *Ibidem*. p. 198.

⁹⁹⁶ “Cuando el administrador de derecho ejerce ciertas labores de administración de la empresa, las expectativas de terceros respecto a su calidad de administrador y la posibilidad de cumplir con ellas están en cierta forma garantizadas”. GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 203.

⁹⁹⁷ “Lo relevante en los delitos de infracción de un deber es determinar si el sujeto es o no titular del deber específico. Sólo podrá hacerse responsable al administrador de hecho si el deber específico le ha sido transferido, lo que en el supuesto del administrador de derecho en error de tipo es improbable”. GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 201. Un ejemplo de supuestos de este tipo en la jurisprudencia alemana, como menciona GARCÍA CAVERO, se encuentra en las *Entscheidungen des Reichgerichts in Strafsachen* (RGSt tomo 71, página 112) que da cuenta de un administrador de hecho que tenía la calificación de procurador, mientras que la administradora de derecho era la suegra del procesado de 67 años que desconocía la administración de la sociedad. En la jurisprudencia española, puede mencionarse la STS 20/05/1996, ponente Enrique Bacigalupo Zapatero o la STS 03/02/2005, ponente Diego Antonio Ramos Gancedo y la SAP de Zaragoza 12/07/2006, ponente Miguel Ángel López López del Hierro. En la primera de las sentencias mencionadas, los hechos probados dan cuenta de una modalidad de fraude dirigido a ocultar la titularidad del beneficiario de inversiones financieras, por medio del uso de fotocopias del Documento Nacional de Identidad (DNI) de terceras personas que desconocían tales inversiones.

⁹⁹⁸ GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 202.

o bien, al existir un sujeto vinculado al deber, es sobre éste sobre quien recae la expectativa de cumplimiento del mismo, siendo el único que defrauda la expectativa institucional⁹⁹⁹.

Además de las consecuencias vinculadas a la autoría, se deriva un efecto muy relevante para la conducta típica. Se trata de que la diferencia entre acción u omisión es irrelevante, pues lo determinante es la infracción del deber¹⁰⁰⁰. La doctrina y la jurisprudencia se han servido precisamente de esta idea para otorgar relevancia penal a los casos de no presentación de declaración tributaria. Cabe recordar a BACIGALUPO ZAPATER quien ha sostenido la relevancia penal de la omisión apelando, entre otras razones, a la categoría de los delitos de infracción de deber¹⁰⁰¹. Adicionalmente, por la vía de la infracción del deber se sientan las bases para rechazar la tesis que pretende exigir un componente de dominio o “de engaño” como elemento del comportamiento típico del delito de defraudación tributaria. En este sentido, que la infracción de un deber se entienda como suficiente para integrar el desvalor de acción sirve para rechazar cualquier elemento que se quiera adicionar como elemento objetivo del tipo. Por esto, a la infracción del deber sólo debe sumarse el resultado exigido en el art. 305 CP¹⁰⁰².

⁹⁹⁹ GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 202 a 204.

¹⁰⁰⁰ “Dejando aquí de lado si el término delitos de deber es el más adecuado, lo importante es que ello es lo que provoca dogmáticamente que en estos delitos acción y omisión sean equivalentes”. FEJOO SÁNCHEZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 112.

¹⁰⁰¹ BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 476. BACIGALUPO ZAPATER. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Código penal. Doctrina y jurisprudencia*. Tomo II. 1997. p. 3098. También, GIMBERNAT ORDEIG. “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”. *Criminología y Derecho penal al servicio de la persona. Libro homenaje al profesor Antonio Beristáin*. 1989. p. 743.

¹⁰⁰² “En tal sentido, lo que se entiende por defraudación no puede equipararse al concepto configurador de las defraudaciones (Título XIII, capítulo VI del CP), sino al incumplimiento del deber tributario específico, acompañado del conocimiento de la existencia del deber, la posibilidad de cumplirlo y el monto requerido para la intervención jurídico-penal”. GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 195 y 196. “En mi opinión y de acuerdo con lo expuesto hasta ahora, el art. 349 no exige, ni en la conducta activa ni en la pasiva, engaño de ninguna clase. En la conducta activa estamos, por tanto, ante un delito fiscal, aunque el delincuente que oculta ingresos en su declaración no provoque error alguno en la Administración porque ésta, por ejemplo y en virtud de una labor investigadora previa, conocía ya con anterioridad a la presentación de la declaración-liquidación la existencia y cuantía de esos ingresos; y en la conducta pasiva, paralela y consiguientemente, es asimismo irrelevante para que se dé el tipo del art. 349 que la omisión provoque algún error en la Hacienda pública: no existe argumento para exigir en el delito fiscal por omisión un engaño cuando ese engaño ni siquiera es un requisito del delito de acción. Por consiguiente y resumiendo: Tanto el que mediante acción trata de ocultar (u oculta) el hecho imponible como el que no presenta la declaración tributaria cumplen, si se dan los demás requisitos del art. 349, el tipo del delito fiscal, aunque la Administración no haya sido engañada; pues estos dos casos son subsumibles, sin más, en dicho precepto, en cuanto que con ellos se está ‘defraudando’ (esto es: perjudicando patrimonialmente) ‘a la Hacienda estatal autonómica o local, eludiendo el pago de tributos’”. GIMBERNAT ORDEIG. “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”. *Criminología y Derecho penal al servicio de la persona. Libro homenaje al profesor Antonio Beristáin*. 1989. p. 742 y 743.

Ejemplos jurisprudenciales de esta tesis son la STS 15/12/2006, ponente Enrique Bacigalupo Zapater, la STS 05/12/2002, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarda, la SAP de Girona de 31/01/2003, ponente Fátima Ramírez Souto, y la SAP de Burgos 29/03/1999, ponente Francisco Manuel Marín Ibáñez, esta última que deja claro que sólo puede ser autor quien esté obligado por el deber extrapenal.

Esta posición daría lugar a un esquema de injusto en que los elementos fundamentales responderían a lo siguiente:

Infracción de la norma + Producción del perjuicio.
--

La tesis de los delitos de infracción de un deber ha sido objeto de críticas. Afirma GIMBERNAT ORDEIG que puede llevar al extremo de sancionar más allá de los márgenes del comportamiento típico, pudiendo resultar contraria al principio de legalidad¹⁰⁰³. A su vez, se critica el riesgo de abandono del principio del hecho, ya que puede otorgar responsabilidad penal por comportamientos anteriores a la fase de realización del tipo¹⁰⁰⁴, como apunta ROBLES PLANAS criticando a SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, dado que este último califica como autora de una tentativa de homicidio a la madre que facilita el arma con la cual se llevará a cabo el homicidio de su hijo “aun cuando el hecho principal no haya entrado en la fase de comienzo de la ejecución”¹⁰⁰⁵. Finalmente, y en lo referente a la autoría, apunta GRACIA MARTÍN que los delitos de infracción de un deber conducen a un concepto extensivo de autor, imposibilitando siempre que un *intrañeus* pueda realizar conductas de participación¹⁰⁰⁶.

Menciona también ROBLES PLANAS que esta tesis es criticable por su falta de precisión para definir los límites entre deberes positivos y negativos¹⁰⁰⁷. Critica a su vez la falta de distinción que se deriva de calificar como jurídico penalmente relevante, y en forma equivalente, cualquier infracción de deber. En este sentido, sostiene que “la teoría del delito de infracción de deber es también más imprecisa en el sentido de *menos distintiva*: toda infracción de deber, sea activa u omisiva, se dé en el estadio previo al inicio de la tentativa o

¹⁰⁰³ GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 184. RUEDA MARTÍN. “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública”. *RDPC*. 2001. p. 135. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 112 y ss. GIMBERNAT ORDEIG. *Autor y cómplice en Derecho penal*. 1966. p. 266.

¹⁰⁰⁴ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 147 y 148.

¹⁰⁰⁵ SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 192.

¹⁰⁰⁶ GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 113.

¹⁰⁰⁷ “Es el propio individuo quien, con su actuar, *asume* la protección de o garantiza determinados bienes. Creo que este planteamiento es mucho más *garantista de la libertad individual* (a) y mucho más *preciso* (b) que el recurso a las instituciones positivas”. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 229. (Cursiva del original).

en fase consumativa, se realice de modo directo o indirecto, da lugar a la misma calificación jurídico-penal: infracción completa del deber a título de autor”¹⁰⁰⁸.

A su vez, como quiera que los delitos de infracción de deber no explican la responsabilidad penal en función de un lesivo ejercicio de la libertad o de la propia esfera de organización (fundamentada en el sinalagma libertad de organización/responsabilidad por las consecuencias), da lugar a que algunos de sus críticos vean en ello una moralización del Derecho¹⁰⁰⁹. Es más afirma MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, que la tesis de JAKOBS puede dar lugar a “tintes autoritarios” prescindiendo “de toda referencia al bien jurídico”¹⁰¹⁰. En conexión con esto, ROBLES PLANAS encuentra cuestionable fundamentar una responsabilidad penal del sujeto vinculado al deber positivo o institucional ante cualquier situación lesiva a la institución, aunque dicha lesividad provenga de esferas de organización ajenas a la suya¹⁰¹¹.

En punto al delito de defraudación tributaria, esta tesis implicaría la impunidad en supuestos no infrecuentes, como es cuando se recurre a un testaferro que desconoce la trama defraudatoria. Afirma ADAME MARTÍNEZ que un supuesto de uso de “testaferros” como el juzgado en la SAP de Valencia 07/02/1998, ponente Carmen Llombart Pérez, quedaría impune al desconocer el testaferro la defraudación y, en consecuencia, actuar en error. Por el contrario, con la tesis del dominio del hecho este tipo de supuestos pueden ser imputados a quien tiene el dominio, como afirma ADAME MARTÍNEZ¹⁰¹². Críticas como las anteriores conducen a autores como SILVA SÁNCHEZ¹⁰¹³, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰¹⁴ o

¹⁰⁰⁸ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 230.

¹⁰⁰⁹ “Tratándose de deberes positivos, cuya legitimación está al margen del sinalagma libertad/responsabilidad y que hallan su origen en la moral, es más que recomendable su rechazo como fundamento de la responsabilidad penal y, en caso de que ello no sea posible por diversas razones (como sucede con la omisión del deber de socorro), debe insistirse en su admisión e interpretación restrictivas, así como en su expresa previsión legal”. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 231 y 232.

¹⁰¹⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 286. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2007. p. 308. GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 78 y ss y 182 y ss.

¹⁰¹¹ “Ciertamente es innegable que el funcionario ha infringido un deber, pero lo que parece más difícil de afirmar es que ‘esa’ infracción sea equiparable a la responsabilidad por el peligro propia de la imputación penal. Por el contrario, infringir un deber (de no evitar que otro dañe), sea cual sea, nunca puede llegar a ser lo mismo que organizar el daño. Prueba de ello es que todos los tipos de la parte especial referidos a los funcionarios prevén agravaciones por razón de la cualidad del sujeto activo. Pero es que, además, se prevén especialmente supuestos en los que el funcionario responde por la no evitación de la lesión del bien que otro lleve eventualmente a cabo. Si ello fuera ya de suyo con el *estatus* de garantía absoluta inherente a los delitos de infracción de un deber carecería de sentido que el legislador lo estableciera expresamente”. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 233. (Cursiva del original).

¹⁰¹² ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 59.

¹⁰¹³ SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 70 y ss.

¹⁰¹⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2007. p. 311 y ss. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 73 y ss.

ROBLES PLANAS¹⁰¹⁵ a defender una vía que modere lo estricto que resulta optar por un sistema dual en el que sólo caben dos opciones: delitos de organización o de infracción de un deber, abriendo la puerta al desarrollo de matices en el campo de los delitos especiales que permitan, como sostiene SILVA SÁNCHEZ, explicar el injusto del delito de defraudación tributaria¹⁰¹⁶.

3º. Posiciones tripartitas en la justificación material del injusto típico y su impacto en el delito de defraudación tributaria.

i. Tesis del delito de defraudación tributaria como delito de infracción de deber con componente de dominio.

Quienes integran esta posición buscan criterios que den cuenta del injusto del delito de defraudación tributaria de forma diferente a las tesis anteriores; así, consideran posible distinguir tipos de delitos especiales, lo que da lugar a una tercera categoría que combina elementos de responsabilidad por organización e institucional. En este sentido propone SILVA SÁNCHEZ hablar de delitos de infracción de deber con componente de dominio, o MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, de delitos especiales propios de naturaleza mixta¹⁰¹⁷. Consideran estos autores que el delito de defraudación tributaria no puede explicarse sólo con fundamento en la tesis de los delitos de dominio u organización, pues existe un deber tributario extrapenal cuya presencia es necesaria¹⁰¹⁸. Sin embargo, el deber no es suficiente para explicar el injusto, a lo que debe sumarse el dominio, pues en palabras de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, “el tipo exige un requisito ulterior (imputable al autor según el criterio del dominio), que comporta la lesión o el peligro para un bien jurídico firmemente delimitado,

¹⁰¹⁵ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 241.

¹⁰¹⁶ SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 61. También en ROBLES PLANAS se puede reconocer que hay una búsqueda por distinguir, en el marco de los delitos especiales, alguna categoría adicional a la de delitos de organización/delitos de infracción de deber. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 238.

¹⁰¹⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 550. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2007. p. 311. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 76. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, sin embargo, afirma que le convence la tesis del dominio social propuesta por GRACIA MARTÍN, lo cual, creemos, no se concilia con la idea de la tesis mixta que dice defender. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 70 y 71. La estructura dogmática de delitos de infracción de deber con componente de dominio es utilizada por YACOBUCCI para interpretar el delito fiscal previsto en la legislación argentina. Dice este autor que “hay en el delito de evasión una concurrencia de libertad de organización y deberes institucionales que tornan compleja su naturaleza y que el legislador ha remarcado en la forma de tipificar el comportamiento penalmente relevante. De allí que en la evasión no pueda hablarse pura y simplemente de un delito de infracción de deber”. YACOBUCCI. “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”. *Derecho penal tributario I*. Alejandro C. Altamirano. Ramiro M. Rubinska (coord). 2008. p. 122.

¹⁰¹⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 74. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 71.

cuya preservación compete en principio (antes de la tipificación de la norma penal) genéricamente a todos los ciudadanos¹⁰¹⁹. El *plus* de dominio requerido en el delito cumple con dos objetivos: delimitar delitos tributarios de infracciones tributarias¹⁰²⁰, y reducir los delitos de infracción de deber, al no contar éstos con una sólida legitimidad¹⁰²¹. Además, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ defiende la necesidad de esta tesis, al no existir un delito común paralelo que pudiera “recoger” los casos que no quedan comprendidos en el de defraudación tributaria¹⁰²².

De esta propuesta se desprenden consecuencias importantes: en la autoría y la participación, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ afirma que resulta posible la responsabilidad al *extraneus* “que asume fácticamente las funciones de administración y que realiza la conducta lesiva (la defraudación del Erario) con pleno dominio del hecho”¹⁰²³. Así, la fórmula mixta evita que sólo los *intraanei* puedan ser autores, permitiendo en ciertos casos responsabilizar a un *extraneus* como autor, evitando su absolución no sólo como autor, sino ya como cooperador, inductor o cómplice cuando al *intraaneus* no puede imputársele un injusto¹⁰²⁴. A

¹⁰¹⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 76.

¹⁰²⁰ “El mayor importe de la cuota eludida tampoco puede, por lo demás, modificar esta consideración. En efecto, la cuantía no puede afectar el desvalor de acción de modo que lo que no fuera suficiente para integrar una infracción con menos de 120.000 euros, sí lo fuera con una cifra superior. Más aún, por evidentes razones materiales derivadas del principio de proporcionalidad, entre la infracción administrativa y el delito tributario existe una diferencia adicional a la del montante de la cuantía: a saber, la existencia de un mayor desvalor de acción, que impida que toda infracción vinculada a una cuota de más de 120.000 euros sea ‘eo ipso’ delito. Por consiguiente, si algo no es materialmente constitutivo de infracción tributaria, con mayor motivo tampoco podrá ser estimado constitutivo de una infracción penal”. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 41.

¹⁰²¹ “Por lo demás, el reconocimiento de esta tercera categoría mixta posee la virtualidad de restringir notablemente la categoría de los delitos puros de infracción de un deber extrapenal específico, lo cual resulta deseable, en aras del respecto a los principios de fragmentariedad y subsidiariedad”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 77.

¹⁰²² “la admisión de tal posibilidad se ve reforzada por el hecho de que el legislador no haya previsto un delito común correspondiente, que, de existir, expresaría la voluntad legal de castigar al *extraneus* a través de esa figura, ante la imposibilidad de hacerlo a través del delito especial (tal y como sucede en el caso del delito del art. 280 en relación con el art. 279)”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 82.

¹⁰²³ “Sobre la base de esta caracterización, no debería existir obstáculo para admitir en determinados casos (como señaladamente el caso del testafarro) la posibilidad de castigar al *extraneus* que (aun cuando no exista una relación de representación) asume fácticamente las funciones de administración y realiza la conducta lesiva (la defraudación del Erario) con pleno dominio del hecho, actuando en lugar del *intraaneus*, al que instrumentaliza”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 82.

¹⁰²⁴ Las consecuencias de negar la calificación de autor a un *extraneus* son denunciadas por la Abogacía General del Estado como insatisfactorias para la adecuada persecución de las conductas de fraude fiscal. “A nuestro juicio resulta patente lo insatisfactorio de esta solución, ya que puede llevar a la consecuencia de aquellos casos en que el «cerebro», por llamarlo de algún modo, de la defraudación, dueño de hecho de la situación, sea considerado partícipe, con la eventual reducción de la pena que ello puede llevar aparejado, en el delito cometido por su testafarro, a quien formalmente se ha hecho aparecer como obligado tributario. Incluso se han producido casos en los que la conducta queda penalmente impune por entenderse que el autor

su vez, esta propuesta permite dejar de lado la fórmula del “levantamiento del velo” (la que no es siempre bien recibida en Derecho penal), utilizada en supuestos como el del testafarro a fin de poder imputar al verdadero dominador de la situación típica¹⁰²⁵.

En consecuencia, podrán ser imputados como autores tanto los *intranei* (obligados tributarios) como los *extranei* que asumen formal o fácticamente funciones de administración y tienen pleno dominio del hecho. Así, autores son tanto los administradores de derecho a quienes, por vía del art. 31 CP se transfiere el deber, como los administradores de hecho en casos de nombramiento defectuoso, o los administradores puramente fácticos en que exista consentimiento de los socios y no exista administrador de derecho. En los casos de testafarros en que el administrador de derecho desconoce su condición de obligados tributarios, se podrá afirmar la responsabilidad como autor del administrador de hecho *extraneus*¹⁰²⁶. No serán imputados como autores aquellos a quienes no se transfiera el deber o fácticamente no lo asuman con pleno dominio, como sería el caso del asesor fiscal o el empleado de banca que ayudan a la defraudación, respondiendo entonces como inductores, cooperadores o cómplices, según el caso¹⁰²⁷.

Para SILVA SÁNCHEZ las consecuencias radican en que a los *extranei* puede imputárseles responsabilidad como autores, aunque el hecho de no infringir el deber institucional tributario implica una atenuación punitiva que debe trascender al marco punitivo. Dice este autor: “Los *extranei* autores mediatos ‘materiales’, coautores ‘materiales’, cooperadores necesarios o inductores, que ciertamente o dominan la dimensión de organización del delito o contribuyen a ella, no infringen el deber institucional tributario. Desde luego, con

directo, obligado tributario, carece de dolo, lo cual dificulta la condena de los partícipes en su defraudación, aunque afortunadamente estos casos han sido salvados por el Tribunal Supremo en su *Sentencia de 30 de abril de 2003 (RJ 2003, 3085)*. MUÑOZ PÉREZ. “Estructura del tipo”. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. 2008. p. 131

¹⁰²⁵ MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1062 y ss. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 80 y ss. Apunta también SILVA SÁNCHEZ que “La aplicación de la técnica del levantamiento del velo en los delitos especiales cometidos en el marco de las personas jurídicas, en la medida en que incorpora la aludida ‘perspectiva fáctica’ de los conceptos jurídicos, puede ser discutida desde el punto de vista del principio de legalidad”. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 27.

¹⁰²⁶ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 83.

¹⁰²⁷ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 83 y ss. Sorprende lo similares que son las conclusiones con la postura de GARCÍA CAVERO. Sin embargo, la diferencia en los fundamentos de los que parte cada uno de estos autores deja espacio para una diferencia que, en la criminalidad tributaria, resulta relevante. Mientras que MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ admite la responsabilidad del administrador de hecho en casos de que exista un administrador de derecho que desconoce su condición de tal y que está en error de tipo (testafarro), para GARCÍA CAVERO esta posibilidad no es posible, pues al estar el *intraneus* en error de tipo no puede hacerse responsable el *extraneus*. Para este último, entonces, la única solución *lege lata* es la impunidad de ambos sujetos, tanto el administrador de derecho como el de hecho.

su dominio o con su contribución a la dimensión organizativa del delito perturban la institución (desde fuera), e infringen el deber general negativo que obliga a abstenerse de lesionar las instituciones. Por ello, pueden ser castigados tomando como referencia el marco penal del tipo delictivo que rige para el autor. Pero no infringen los deberes propios de éste (que sólo afectan a los *intranei*). Por ello, la pena imponible a ellos no puede regirse por un marco penal en el que, junto a la dimensión organizativa, se ha considerado la infracción institucional. Todos ellos deben recibir una atenuación trascendente al marco penal típico del autor *intraneus*, que, desde el mínimo hasta el máximo, viene determinado por la infracción del deber institucional por parte de dicho *intraneus*¹⁰²⁸.

Por lo que se refiere a las consecuencias en materia de conducta típica, se concretan en que la simple infracción de los deberes tributarios, incluso cumplido el requisito de la cuantía o del resultado de 120.000 euros, no son suficientes para conformar el injusto típico. Así, la afirmación de MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ al exigir, además de la cuantía, “la utilización de una modalidad específica de conducta que resulte idónea para vulnerar el bien jurídico y, en concreto, estimándose que la vulneración del patrimonio del Erario únicamente podrá imputarse a dicha conducta cuando la Administración no estaba en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible”¹⁰²⁹.

Una parte de la jurisprudencia asume una fundamentación del delito de defraudación tributaria que no se encuentra lejana a esta tesis. Como ejemplo podría citarse la STS 25/11/2005, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca. En esta sentencia, se afirma que para el delito de defraudación tributaria:

“El tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante”. FD 2.

También en la jurisprudencia menor hay reflejo de ideas semejantes, como se ve en la SAP de Santiago de Compostela 26/03/2007, ponente Ángel Manuel Pantin Reigada¹⁰³⁰. En términos gráficos, podría decirse que esta tesis correspondería a un modelo de responsabilidad del siguiente tenor:

Infracción del deber + “Actos de organización” + Producción de un perjuicio.
--

¹⁰²⁸ SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 71 y 72.

¹⁰²⁹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico*. 2002. p. 376.

¹⁰³⁰ “Sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante”. FD 2.

Esta propuesta ha sido criticada por quienes defienden la tesis los delitos de infracción de un deber, tanto en lo que se refiere a la concreta propuesta en el campo del delito de defraudación tributaria, como en relación con la idea general de vincular la infracción de un deber con el dominio¹⁰³¹.

Las críticas a nivel general las propone SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, quien se refiere a esta idea con el calificativo de “modelos aditivos de dominio del hecho *plus* infracción de deber”, al estilo de BLOY en Alemania¹⁰³². Este último no niega la existencia de “puros” delitos de infracción de deber, pero considera que hay espacio para una tesis intermedia que vincula consideraciones de dominio y de infracción de un deber, lo que ocurre en los delitos “con una forma de ejecución particular”. Se trata de un grupo de delitos, entre los que BLOY señala el §343.1. (referido a la tortura) o el §348.1. (referido a la falsedad documental de funcionario) ambos del CP alemán, en los que la infracción del deber debe llevarse a cabo a través de modalidades precisas de ejecución, no siendo suficiente la simple infracción de un deber. Esta idea, considera SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, trata simplemente de “cazar” el componente de dominio en los delitos de infracción de deber. Además, la exigencia de una acción determinada no tiene que ver con el dominio del hecho, sino que se explica en razón del “mandato de la *lex certa y stricta*”¹⁰³³.

Analizando el delito de defraudación tributaria, FEIJOO SÁNCHEZ ha descartado esta tesis, al considerar que el fundamento de responsabilidad tiene una de dos fuentes: la infracción del deber negativo de no lesionar (*neminem laedere*) que da lugar a delitos de organización, o la infracción de deberes positivos; pero no puede existir una combinación de deberes positivos y negativos. Esto no significa que en un sujeto no puedan concurrir ambos deberes. Lo que no se admite es que un supuesto concreto de responsabilidad se fundamente en el mismo momento en la infracción de un deber positivo y de un deber negativo¹⁰³⁴. Dicho esto, y en referencia a la tesis propuesta por SILVA SÁNCHEZ y MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, considera que un entendimiento material y no simplemente formal de los delitos de infracción de un deber hace innecesaria la propuesta de una categoría intermedia de delitos con infracción de deber y componente de dominio. Ello, afirma FEIJOO SÁNCHEZ, pasa por entender que en los delitos de infracción de deber hay efectivamente un acto de organización que, a diferencia de los delitos de dominio por organización, no se trata de una organización lesiva para terceros sino una falta de

¹⁰³¹ FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 19 y ss. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 166 a 173.

¹⁰³² Se refiere SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES al texto de BLOY. *Die Beteiligungsform als Zurechnungstypus im Strafrecht*. 1985.

¹⁰³³ SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delitos de infracción de deber y participación delictiva*. 2002. p. 169.

¹⁰³⁴ FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 20.

organización solidaria con ámbitos de organización, lo que avala tildar a los defraudadores de “insolidarios”¹⁰³⁵.

FEIJOO SÁNCHEZ menciona, a su vez, que tanto en los delitos de infracción de un deber como en los delitos de dominio existe menoscabo del bien jurídico, al afirmar que “la imputación de afectación (lesión o peligro concreto) de bienes jurídicos o de ámbitos de organización ajenos no es privativo de lo que se denominan delitos de dominio o delitos en virtud de organización defectuosa, sino que sucede también con aquellos delitos que tienen que ver con la infracción de los deberes propios de una posición jurídica especial”¹⁰³⁶. En consecuencia, la defensa de una tesis mixta, sobre la base de que en esta es posible reivindicar el desvalor de resultado y, más aún, la lesión al bien jurídico, no la ve correcta.

ii. Tesis del delito de defraudación tributaria como delito de posición.

La propuesta de ROBLES PLANAS desemboca en una tripartición de modelos de imputación, donde hay delitos comunes, delitos especiales de posición y delitos especiales de deber. En relación con los delitos especiales, analiza la forma como ha de resolverse el problema de participación en éstos de los *extranei* e *intranei*. Este autor parte de la crítica a la solución ofrecida por el modelo de los delitos de infracción de un deber, tanto en la versión de ROXIN, como en la de JAKOBS y SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES¹⁰³⁷. Su rechazo no le impide reconocer la existencia de deberes institucionales que, como se sabe, fundamentan para JAKOBS y SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES los delitos de infracción de un deber. Sin embargo, la infracción de un deber no puede dar lugar, sin más, a responsabilidad penal en caso de su infracción. Para él, los “deberes institucionales constituyen tan sólo elementos adicionales (que pueden o no concurrir) junto a otros títulos de imputación (organización de la propia esfera de libertad y solidaridad), pero en ningún caso tiene el peso suficiente para generar por sí solos la imputación por las consecuencias del propio comportamiento organizador genuinamente penal”¹⁰³⁸. Por esto,

¹⁰³⁵ “Todos los delitos son en el fondo delitos relacionados con una libertad organizativa lesiva para terceros, sólo que en ocasiones uno sólo desatiende deberes generales de no crear riesgos, mientras en otras desatiende deberes de organizarse de forma solidaria con otros ámbitos de organización (por ejemplo, los que más se benefician económicamente en esta sociedad son los que más tienen que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por ello a los grandes defraudadores fiscales los tildamos de insolidarios)”. FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 20. Críticas similares en FEIJOO SÁNCHEZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 113 y ss.

¹⁰³⁶ FEIJOO SÁNCHEZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 114.

¹⁰³⁷ “Una vez expuestos los grandes rasgos de la teoría del delito de infracción de deber, estamos en condiciones de realizar algunas consideraciones críticas. Dichas críticas nos conducirán al rechazo en bloque de la mencionada teoría y, en consecuencia también, al rechazo de la solución que sus partidarios proponen para responder a la pregunta acerca de la punibilidad del partícipe *extraneus* en un delito especial”. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 229.

¹⁰³⁸ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. Nota al pie 125. p. 237.

la forma de afrontar los problemas en delitos especiales pasa por adoptar un criterio material, que no se ajusta con la tradicional distinción entre delitos especiales propios o improprios o los delitos de infracción de un deber. Este criterio reconoce la diferencia entre tipos de delitos en que la determinación del sujeto activo se limita en razón a que está en una posición “desde las que se otorga relevancia típica a la lesión”¹⁰³⁹, mientras otros delitos especiales limitan el círculo de autores en razón “de las normas de conducta que dan lugar a la aplicación de la norma de sanción típica”¹⁰⁴⁰. En el primer caso, se trata de delitos de posición, en el segundo caso, de los delitos especiales de deber.

En el caso de los delitos de posición, donde ROBLES PLANAS ubica la defraudación tributaria, la calificación especial del sujeto activo radica en que “se hallan en una posición idónea para lesionar el bien jurídico”¹⁰⁴¹. En este tipo de delitos la conducta típica adquiere relevancia por la especial posición en que se encuentra el sujeto activo, posición que le permite atacar de forma relevante el bien jurídico¹⁰⁴². Ahora bien, a la posición especial se habrá de adicionar, en palabras de este autor, “la configuración del hecho típico”¹⁰⁴³.

En los delitos especiales de deber se castiga la infracción de normas especiales, las que vinculan a sujetos muy determinados, como es el caso de los deberes de los funcionarios de la Administración pública. En estos delitos sólo podrá ser autor quien esté vinculado por el deber, siendo impune quien obre sin estar vinculado por éste¹⁰⁴⁴. Por ello, la única solución posible para la sanción penal al *extraneus* en el caso de los delitos especiales de deber es que se tipifique el comportamiento, como ocurre con el cohecho. Lo contrario sucede en los supuestos de los delitos de posición, en que el *extraneus* puede llegar a ser imputado como autor, mediato o directo, y que puede ocupar la posición del *intraneus* y lesionar de forma

¹⁰³⁹ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 238.

¹⁰⁴⁰ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 238.

¹⁰⁴¹ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 240 y 241.

¹⁰⁴² “Estos últimos, en realidad no son delitos especiales, sino delitos de posición. La posición opera en ellos como requisito típico para otorgar relevancia penal a la conducta. Ejemplos de estos delitos son el delito fiscal (art. 306 (sic) CP) o el delito publicitario (art. 282)”. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 241.

¹⁰⁴³ “Además, debe añadirse que, según el planteamiento que se sigue en esta obra, la presencia de la posición especial de afectación al bien jurídico no determina, *per se*, la autoría. Ciertamente, por regla general, será autor del delito de posición aquel que la ocupe, pues precisamente es esta circunstancia la que otorgará a su conducta un papel destacado dentro del círculo de intervinientes. Sin embargo, puede suceder que quien aporta la posición especial (sin la cual no hay ni tan siquiera un hecho penalmente relevante) no sea el que configure en mayor medida el hecho típico”. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 241.

¹⁰⁴⁴ “En los delitos especiales de deber la imputación presupone la concurrencia del deber. Si, como aquí, tales delitos son entendidos como auténticamente especiales, esto es, el tipo especial tan sólo codifica (reconoce) la vulneración de determinadas normas de conducta, quien vulnera la prohibición general de favorecer delitos obra aún de manera indiferente para el delito especial”. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 242.

penalmente relevante el bien jurídico¹⁰⁴⁵. Ejemplo de ello es el supuesto a que alude ROBLES PLANAS del asesor fiscal, que puede a su juicio ser imputado como autor mediato si provoca en el obligado tributario la creencia errónea de que la declaración tributaria es correcta¹⁰⁴⁶.

Cercana a esta propuesta se podría mencionar a SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y CORTES BECHARELLI, salvo, eso sí, que éstos defienden que el delito de defraudación tributaria es un delito común. A pesar de ello, afirman que autor de este delito es aquél que está en situación o posición de realizar la conducta penalmente relevante, lo que se desprende de lo siguiente: “autor de defraudación fiscal puede ser todo aquel que se encuentre en la situación adecuada para determinar una elusión del pago de tributos”¹⁰⁴⁷. También a SIMÓN ACOSTA, para quien “El delito de defraudación tributaria es, en este sentido, un delito sólo practicable por personas que tengan una particular posición, aunque el conjunto de potenciales sujetos activos del mismo no se circunscribe exactamente a los sujetos pasivos (contribuyentes o sustitutos), a los responsables, o a los obligados por otro título de naturaleza jurídico-tributaria, como puede ser el retenedor de impuestos. El círculo es algo más amplio, pues incluye también a personas que hayan asumido contractualmente deberes u obligaciones que tengan por objeto el tributo o su cumplimiento”¹⁰⁴⁸.

Para el delito de defraudación tributaria, el esquema gráfico de esta tesis se representaría de la siguiente forma:

Posición para lesionar el bien jurídico + Resultado.
--

Las críticas a esta tesis vienen de los defensores de los delitos de infracción de un deber. FEIJOO SÁNCHEZ apunta una serie de desacuerdos con ROBLES PLANAS, pues el injusto penal sólo puede encontrar fundamento material a través de dos vías: o bien por una defectuosa organización, o bien por una organización insolidaria, pero no cabe una tercera forma a través de la cual se pueda fundar la responsabilidad penal¹⁰⁴⁹. Descartada de plano una tercera opción en la fundamentación de responsabilidad penal, resulta para FEIJOO SÁNCHEZ que los delitos de posición no pasan de ser más que delitos especiales de dominio. Además, apunta que la propuesta de ROBLES PLANAS busca dar solución a los problemas de imputación de responsabilidad del *extraneus* que instrumentaliza a un *intraneus*

¹⁰⁴⁵ . ROBLES PLANAS/RIGGI. “El extraño artículo 65.3 del Código penal”. *InDret*. 2008. p. 23. ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 241

¹⁰⁴⁶ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 241.

¹⁰⁴⁷ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/CORTES BECHARELLI. *Delitos contra la Hacienda Pública*. 2002. p. 23.

¹⁰⁴⁸ SIMÓN ACOSTA. *El delito de defraudación tributaria*. 1998. p. 39.

¹⁰⁴⁹ FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. Nota al pie 50. p. 22.

en un delito especial, posibilitando así que aquél pueda ser considerado autor, pero esta solución, que califica FEIJOO SÁNCHEZ como “ad hoc”, sólo puede ser resuelta por parte del legislador y no por el interprete. Finalmente, señala que con esta propuesta no se tiene en cuenta, lo cual es relevante en el Derecho penal económico, que el injusto penal no está referido a un dominio fáctico, sino “con los especiales deberes vinculados al rol económico que detenta un sujeto”¹⁰⁵⁰. De manera similar MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, quien tampoco encuentra convincente la categoría de los delitos de posición, ya que en el delito de defraudación tributaria existe un deber extrapenal de carácter institucional que no queda en modo alguno reflejado a través de esta tesis¹⁰⁵¹. Finalmente, consideramos que esta propuesta no resulta coherente con la defensa del delito de defraudación tributaria como delito especial. Parece que si cualquiera que esté en “posición” puede ser autor, ello no es nada diferente de lo que ocurre en los delitos comunes.

iii. Tesis del “segundo” GARCÍA CAVERO.

Como se mencionó *supra*, la tesis de GARCÍA CAVERO se ha modificado dando paso a calificar los delitos tributarios no como delitos de infracción de un deber, sino una tesis en la que el injusto contiene una parte de infracción del deber y otra de dominio. Esta propuesta se funda en las diferencias entre los disímiles tipos de tributos y de conductas penalmente tipificadas, que da lugar a que parte del tipo se califique como delito de dominio, en tanto otra parte lo será como de infracción de un deber¹⁰⁵². En este orden, en el delito de defraudación tributaria no basta con la infracción del deber, sino que se exige una organización de “manera fraudulenta para impedir que el Estado pueda hacer efectivo el cobro de los tributos correspondientes”¹⁰⁵³. Sin perjuicio de afirmar que es este un delito de dominio, reserva un espacio al que califica como delito de infracción de deber, en particular el supuesto de los agentes de retención¹⁰⁵⁴.

¹⁰⁵⁰ FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 23.

¹⁰⁵¹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 76 y 77. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2007. p. 312. Una crítica similar se encuentra en YACOBUCCI. “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”. *Derecho penal tributario I*. Alejandro C. Altamirano. Ramiro M. Rubinska (coord). 2008. p. 122.

¹⁰⁵² GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte especial*. Tomo II. 2007. p. 606 y ss.

¹⁰⁵³ GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte especial*. Tomo II. 2007. p. 607. Las consideraciones de este autor están referidas a la regulación penal en el Perú. Sin embargo, es importante mencionar que su análisis, en tanto responde a consideraciones generales en cuanto al fundamento de la responsabilidad penal, podría ser relevante para analizar la legislación española.

¹⁰⁵⁴ “En nuestra opinión, este deber específico de custodia y entrega impuesto por la ley a los llamados agentes de retención o percepción no tiene una derivación en actividades de organización, sino en relaciones de carácter institucional, concretamente, en el cumplimiento del fin estatal de recaudación tributaria”. GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte especial*. Tomo II. 2007. p. 608.

C) *Toma de posición.*

a) El delito de defraudación tributaria como delito especial.

Decidir si el delito de defraudación tributaria es especial propio o común, teniendo en cuenta las importantes consecuencias que ello tiene, merece un análisis detenido que examine el fundamento de los delitos especiales. Un primer criterio es si hay alguna calificación especial en el autor del delito. Es habitual que los delitos especiales aludan a una clase particular de sujetos. Por el contrario, los delitos comunes mencionan habitualmente el sujeto activo a través de una forma genérica: “el que” o “quien”. No obstante, este criterio no puede ser definitivo, pues el legislador puede referirse en términos genéricos al autor mediante el “que” o “quien”, y sin embargo tratarse de un delito especial.

Si se entiende que el delito especial es aquél en que se limita la autoría a determinadas personas, podríamos encontrar delitos que, aunque el legislador utilice la referencia genérica “el que” o “quien”, sólo pueden ser realizados por un círculo limitado de sujetos. Esto ocurre en el delito del art. 153 del CP, en que el legislador hace referencia en términos genéricos al sujeto activo con el tradicional “el que”, pero sólo podrá ser autor quien realizando la conducta allí descrita tenga una relación especial con la víctima. Lo mismo ocurre en el art. 257 CP, en el que la referencia genérica a “el que” sólo puede entenderse referida a un determinado tipo de sujetos: el deudor. Por el contrario, cierto tipo de delitos especifican de forma particular al sujeto activo, pero pueden seguir considerándose delitos comunes. Ejemplo de ello, opina GÓMEZ MARTÍN, es el delito publicitario, “los fabricantes o comerciantes que” (art. 282) o el delito urbanístico, “los promotores, constructores o técnicos directores” (art. 319)¹⁰⁵⁵.

En el delito de defraudación tributaria el legislador ha optado por la referencia genérica al sujeto activo -“el que”-, lo cual en principio apoyaría la idea del delito común. Sin embargo, éste no es un argumento definitivo para decidir la cuestión. Debe considerarse, a su vez el criterio “descriptivo-fáctico” que tiene relación con la conducta típica. La descripción de la conducta típica es herramienta que permite indagar si se está o no ante un delito especial, como pone de presente GÓMEZ MARTÍN¹⁰⁵⁶. La referencia a la conducta típica permite, en

¹⁰⁵⁵ “Así, en el CP español existen delitos, como el urbanístico o el publicitario, que, pese a tratarse de delitos aparentemente especiales, estos son, en realidad, delitos comunes, ya que ni desde el principio de legalidad ni desde la eficaz protección del bien jurídico protegido estaría justificado restringir el ámbito de posibles autores del delito a determinados sujetos en estos delitos”. GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 61.

¹⁰⁵⁶ “En efecto, no es correcto entender que sólo nos encontramos ante un delito especial cuando el tipo exige expresamente la concurrencia en el autor del delito de alguna cualidad, propiedad o relación, porque, en ocasiones, la limitación del círculo de posibles autores que caracteriza a los delitos especiales frente a los comunes no tendrá lugar a través de elementos especiales de autoría, sino a través de la concreta configuración de la conducta típica. En algunos delitos especiales, aunque de la literalidad del tipo parezca deducirse que autor del delito puede serlo cualquiera, por haber acudido el legislador al ‘el que’ anónimo

una interpretación sistemática, considerar que el delito de defraudación tributaria es un delito especial. Así, al margen de la mención genérica al sujeto activo, la conclusión de un delito común no logra explicar satisfactoriamente el delito, pues no se entendería cómo se pueden defraudar y eludir tributos si no se está obligado a declararlos¹⁰⁵⁷. La calificación del delito de defraudación tributaria como especial tiene lugar, entonces, a partir de la descripción de la conducta típica que permite pensar que sólo puede defraudar y eludir tributos quien esté obligado a declararlos. Opera, en este caso, “una limitación descriptiva del tipo mediante acotaciones fácticas de las posibilidades de ser autor”¹⁰⁵⁸.

Sumado al criterio anterior, que el numeral 1º literal a) del art. 305 CP agrave la pena en los casos en que se utilice a “persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario”, apoya la conclusión sobre el carácter especial del delito, ya que agravar la pena bajo este presupuesto se explica en función de que sea el deudor el sujeto activo del delito. De ser un delito común, no se encuentra el *plus* de gravedad consistente en ocultar la identidad del obligado tributario pues, que el autor oculte la identidad del deudor no tiene por qué influir en la realización del tipo y en nada incrementa ni el injusto ni la culpabilidad. Por el contrario, desde la óptica del delito especial se puede entender la agravante, pues en principio es necesario identificar al deudor, ya que es el principal responsable de la defraudación y quien está obligado al cumplimiento de los deberes tributarios, con lo cual ocultar su identidad es no sólo una de las tradicionales formas de defraudación a la Hacienda pública, sino una forma de imposibilitar la prueba y el castigo por el delito. Adicionalmente, sólo de esta forma podría tener pleno sentido la fundamentación que en su momento dio el legislador a esta agravante, al afirmar que estos hechos “denotan una especial voluntad de defraudar y de dificultar la investigación de los hechos constitutivos del delito”¹⁰⁵⁹.

propio de los delitos comunes, lo cierto es, sin embargo, que ello no ocurre”. GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 29. En el mismo sentido, GRACIA MARTÍN: “En muchos de estos tipos se ha utilizado la técnica de la ley penal en blanco y nos encontramos con que al acudir a la norma penal o extrapenal, legal o reglamentaria en el último caso, la conducta prohibida, pese al ‘El que’ del tipo penal, no puede realizarla cualquiera sino sólo determinados sujetos descritos por la norma a la que reenvía el tipo penal” GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 99. También RUEDA MARTÍN. “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública”. *RDPC*. 2001. p. 130 y 131.

¹⁰⁵⁷ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 72.

¹⁰⁵⁸ GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 31. Explica GÓMEZ MARTÍN que el criterio de “acotación fáctico” podría incluso utilizarse en delitos comunes. “Como pone de manifiesto el propio Sánchez-Vera, podría afirmarse, y ello en modo alguno sería incorrecto, que todos los delitos se encontrarían, en realidad, ‘fácticamente calificados’, porque en todo delito las circunstancias fácticas inherentes a su ejecución vendrían a determinar, en todo caso, la inidoneidad de ciertos sujetos como autores de delito”. GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 32

¹⁰⁵⁹ Exposición de Motivos. LO 6/1995 de 29 de junio. Desde una consideración sistemática, no le falta razón a ROMERAL MORALEDA para defender el carácter especial del delito, que la regularización del 305.4 CP establezca, “Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria”. ROMERAL MORALEDA. “Sujeto activo del Delito Fiscal: obligados tributarios. Las personas jurídicas: Responsabilidad. Y

Entre otros argumentos para decidir sobre el carácter especial de un delito, plantea GÓMEZ MARTÍN una referencia al bien jurídico, y concretamente un criterio de utilidad desde la perspectiva de su protección. En palabras de este autor “en los delitos especiales el legislador habría limitado el círculo de posibles autores para proteger de forma más eficiente el correspondiente bien jurídico”¹⁰⁶⁰. Compartimos este criterio, aunque no en toda su extensión. El bien jurídico es un criterio que sin duda ayuda a definir el carácter de especial o no de un delito, sin embargo la funcionalización bajo criterios de eficiencia no es determinante para definir esta cuestión, ya que en algunos delitos puede no resultar eficiente limitar el sujeto activo a fin de proteger el bien jurídico y sin embargo tratarse de un delito especial¹⁰⁶¹. El criterio del bien jurídico ayuda a decidir el carácter especial o común de un delito pues, a partir de éste, se puede establecer el círculo de personas que pueden, de forma penalmente relevante, atentar en su contra. En el delito de defraudación tributaria el bien jurídico protegido, tal y como se determinó el bien jurídico en el capítulo anterior, ayuda a sustentar la tesis del delito especial, como quiera que al ser las funciones del Tributo, materializadas en el cumplimiento de los deberes de cada tributo singular, sólo quien sea deudor u obligado tributario puede generar un peligro o lesión al mismo.

En síntesis, y como afirma GÓMEZ MARTÍN, la decisión sobre el carácter especial o no de un delito se decide con fundamento en diversas razones político-criminales, con lo cual suscribimos su afirmación al declarar que “*en los delitos especiales, la limitación de la autoría no obedece a una única razón político-criminal, sino a una pluralidad de fundamentos*”¹⁰⁶². Que el delito de defraudación tributaria se considere un delito especial obedece entonces a razones que no se agotan en una interpretación literal del tipo, ni tan sólo una interpretación sistemática, sino que pretende comprender una amplia visión del injusto típico en el que se vinculen diversos argumentos.

El criterio de eficiencia en la protección del bien jurídico que menciona GÓMEZ MARTÍN resulta muy importante en relación con la criminalidad tributaria, si se tiene en cuenta que no es infrecuente que participen terceros ajenos a la relación jurídico tributaria, como puede ser el caso de contables, revisores fiscales, asesores tributarios, abogados, etc.¹⁰⁶³.

la crisis de empresa como causa de justificación”. *El delito fiscal. Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 104 y 105.

¹⁰⁶⁰ GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 33.

¹⁰⁶¹ Para los defensores de la postura del delito común, son razones de eficiencia, entre otras, las que permiten sustentar la tesis del delito común. Creemos que la limitación del círculo de autores no obedece a criterios de eficiencia, sino a que hay ámbitos sociales en los que no es posible la participación de todas las personas.

¹⁰⁶² GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 55. (Cursivas del original).

¹⁰⁶³ Como pone de presente SILVA SÁNCHEZ, la Fiscalía anticorrupción ha manifestado la estrecha relación que en algunos casos de defraudación tributaria se presenta entre obligados tributarios y terceros, particularmente asesores jurídicos o económicos. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. Nota al pie 91. p. 79. También en este mismo sentido: “Debido a las características del mundo

Este aspecto no puede en modo alguno ser pasado por alto, con lo cual la tesis del delito especial, a pesar de limitar la posibilidad de responsabilidad de dichos terceros, tendrá que flexibilizarse a fin de evitar lagunas de punibilidad o injustas conclusiones desde el punto de vista material concretadas en la imposibilidad de imputar responsabilidad penal a terceros extraños a la relación jurídico tributaria que intervengan en actos defraudatorios a la Hacienda pública. En este sentido, el criterio de eficiencia, más que servir como herramienta de interpretación, habrá de ser tenido en cuenta como criterio *lege ferenda*, en particular, para pensar en alternativas de reforma a la regulación vigente.

Finalmente, puede también plantearse un argumento de tipo histórico que vendría a dar apoyo a la tesis del delito especial. Se trata de considerar que la regulación penal española, desde 1822 hasta la actualidad, se ha construido siempre y sin excepción a través de delitos especiales, castigando en consecuencia a los obligados tributarios. Este argumento no queda desvirtuado por el hecho de que algunos de los modelos de tipificación hayan previsto tipos penales encargados de sancionar a los *extranei*. Los modelos de tipificación que expresamente tipificaron conductas de los *extranei* no hacen más que corroborar que la legislación española ha optado siempre por tipificar el injusto penal tributario como delito especial, por lo que ha requerido un tipo común al considerar conveniente la sanción a los terceros ajenos a la obligación que participan de la defraudación.

Siendo diversas las razones que llevan a que un delito sea especial, cabe pensar que existan diversas clases de ellos, ya que no todos responden a los mismos criterios para la delimitación del sujeto activo. Por ello, se han expuesto diversas razones para explicar el fundamento de los delitos especiales. Explica ALCACER GUARAO que el fundamento de los delitos especiales puede encontrar apoyo en que hay una “norma especial” que se dirige sólo a un cierto tipo de destinatarios: los *intranei*. Por esto, y en contra de lo que en su momento afirmó Armin KAUFMANN, se podría decir que no todos los individuos son destinatarios de todas las normas¹⁰⁶⁴. Otros dirán que en la base de los delitos especiales no hay una norma especial sino un “deber especial”. Esta sería, a juicio de ALCACER GUARAO, la posición de Armin KAUFMANN, para quien todos son destinatarios de todas las normas, pero no todos están obligados por ciertos deberes. Otros opinan que la diferencia de los delitos especiales está en el bien jurídico, lo que explica ALCACER GUARAO refiriéndose a la

económico, puede haber más sujetos competentes del hecho delictivo que el autor o los co-autores del mismo (asesores fiscales, asesores jurídicos, intermediarios financieros, entidades bancarias que realizan transferencias, etc.). En este ámbito caracterizado por una gran cantidad de contactos anónimos y estandarizados, muchas veces en el contexto de actuaciones profesionales habituales en el tráfico económico, la restricción de la participación criminal a límites razonables representa una acuciante necesidad práctica” FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 37.

¹⁰⁶⁴ ALCÁCER GUARAO. “Elementos típicos no vinculados al curso causal y la tentativa de autor inidóneo”. *RDPC*. 2001. p. 37.

tesis de SALM¹⁰⁶⁵. Finalmente, otros ven la diferencia en el mayor merecimiento de pena, como sería la tesis de HARDWIG¹⁰⁶⁶ o en un “especial injusto”, como se puede encontrar en LANGER o STRATENWERTH, a juicio de ALCÁCER GUARAO¹⁰⁶⁷.

Sin perjuicio de lo anterior, el análisis que sigue se enfocará desde la diferencia entre delitos de dominio u organización y delitos de infracción de un deber o institucionales, pues tiene la particularidad de “descubrir la diferente esencia de los tipos especiales propios en el ámbito del Derecho penal socioeconómico y, en concreto, para determinar el ámbito de aplicación de la institución del actuar en lugar de otro”¹⁰⁶⁸. Por esto resulta conveniente para explicar el injusto del delito de defraudación tributaria y enfrentar muchos de los problemas del Derecho penal económico, como los casos de actuar en lugar de otro, la responsabilidad por omisión, vinculación entre Derecho penal y Derecho tributario, etc. Además, teniendo presente que esta distinción es utilizada por la doctrina y la jurisprudencia en el análisis del delito, permite que la tesis que se proponga se relacione directamente con los términos de la discusión en España.

- b) El delito de defraudación tributaria como delito de infracción de un deber con componentes de dominio.

La distinción entre delitos de dominio u organización y de infracción de deber o institucionales es útil para indagar por el fundamento de la responsabilidad penal. No obstante, la responsabilidad penal no se explica sólo apelando a tales modelos, pudiendo existir casos en que es sensato pensar en una combinación de características de éstos, siendo ejemplo el delito de defraudación tributaria. Esta afirmación se justifica, primero, al descartar que sólo uno de estos modelos permita explicarlo. A su vez, porque es una fórmula mixta la que mejor permite interpretar el tipo y enfrentar los retos en el control de la criminalidad tributaria.

¹⁰⁶⁵ “Lo que caracteriza a los delitos especiales es el carácter especial del bien jurídico que se protege por las normas. Ciertamente, afirma, esos bienes jurídicos pertenecen a la generalidad de los ciudadanos, y protegen intereses generales, pero la diferencia con otros es que sólo pueden ser *lesionados* por determinadas personas”. ALCÁCER GUARAO. “Elementos típicos no vinculados al curso causal y la tentativa de autor inidóneo”. *RDPC*. 2001. p. 38. (Cursiva del original).

¹⁰⁶⁶ “Este autor, apoyándose en consideraciones materiales, sostiene que el carácter de los delitos especiales viene dado por un especial merecimiento de pena en atención a la especial relación jurídica que regula, y es de ese «más elevado» merecimiento de pena desde el que se funda, en determinados casos, un deber jurídico específico, u por lo que la acción sólo habrá de ser merecedora de pena cuando ese deber concorra realmente, es decir, cuando objetivamente se den los requisitos típicos de autoría que fundamentan ese deber especial”. ALCÁCER GUARAO. “Elementos típicos no vinculados al curso causal y la tentativa de autor inidóneo”. *RDPC*. 2001. p. 39.

¹⁰⁶⁷ ALCÁCER GUARAO. “Elementos típicos no vinculados al curso causal y la tentativa de autor inidóneo”. *RDPC*. 2001. p. 40 y ss.

¹⁰⁶⁸ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 74

La interpretación del delito de defraudación tributaria no resulta adecuada apelando sólo a la tesis de los delitos de infracción de un deber, o sólo a la tesis del dominio social. Mientras que la tesis del dominio social está en una posición de independencia entre el Derecho penal y otras áreas del Derecho, cerca de la llamada “perspectiva fáctica de análisis” (*Die Faktische Betrachtungsweise*)¹⁰⁶⁹, la tesis de los delitos de infracción de un deber parte de una subordinación del Derecho penal a otras áreas del Derecho, no siendo ninguno de estos extremos convenientes para interpretar el delito de defraudación tributaria. La perspectiva fáctica de análisis se opone a la tesis de la subordinación del Derecho penal a las normas extrapenales a las que remiten los elementos normativos que definen al sujeto activo del tipo¹⁰⁷⁰. La interpretación que propugna la subordinación del Derecho penal y que daría lugar a una “perspectiva de análisis extrapenal” (*ausserstrafrechtliche Betrachtungsweise*), como la llama GRACIA MARTÍN, limitaría la tipicidad a las actuaciones “no en el que actúa sino en otro sujeto (normalmente el representado)”¹⁰⁷¹.

En contraste, la perspectiva fáctica de análisis interpretaría los elementos normativos “con arreglo a puntos de vista fáctico-naturalísticos en un sentido jurídico-penal autónomo, esto es, desvinculado de la regulación y el sentido que los sectores jurídicos extrapenales de los que provienen esos conceptos dan a éstos. (...). La consecuencia de este método de interpretación será la afirmación total de la tipicidad en la persona del sujeto que actúa, pudiéndole hacer criminalmente responsable en concepto de autor directamente. Con ello desaparece la necesidad de una cláusula expresa de actuaciones en lugar de otro por venir resuelto el problema de *lege lata*”¹⁰⁷².

¹⁰⁶⁹ “En el Derecho económico se defiende frecuentemente una interpretación económica de los conceptos legales, y esta interpretación reaparece en el Derecho penal económico, todavía con más frecuencia, como una llamada *interpretación fáctica*. Este método interpretativo significa un apartamiento voluntario de la interpretación normativa (civil), que también puede ser designada como una interpretación civilista accesoria”. TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 114. (Cursiva del original). También, la “perspectiva fáctica de análisis” “se desliga de los conceptos jurídico-civiles y, por tal razón, de la etiqueta de ser simplemente un Derecho accesorio. El Derecho penal configura, por sí mismo, los conceptos que utilizan sus tipos penales conforme al criterio material de lo «fáctico» y no está, por tanto, ligado a la significación que éstos tienen en otros ámbitos jurídicos”. GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 46. También, GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte General. Tomo I*. 2007. p. 243 y ss. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro. I*. 1985. p. 208 y ss.

¹⁰⁷⁰ GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro. I*. 1985. p. 209. Es más, explica GRACIA MARTÍN que esta perspectiva defendía la falta de necesidad de una cláusula general de actuar en lugar de otro, pues no siendo necesario recurrir a la legislación extrapenal que define el estatus del sujeto activo en los delitos especiales, resulta innecesario que dicho estatus se transmita al sujeto que actúa.

¹⁰⁷¹ GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro. I*. 1985. p. 210.

¹⁰⁷² GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro. I*. 1985. p. 211 y 212. En síntesis, este autor define la perspectiva fáctica de la siguiente forma: “Como puede apreciarse, el método de interpretación fáctica, juega también con el binomio *status-función*, cuya importancia para las actuaciones en lugar de otro hemos destacado anteriormente. Según la vía fáctica, el *status personal* que define la autoría en los delitos especiales alcanza a todo aquel que asume el ejercicio fáctico de la *función*, lo cual puede tener lugar de las más diversas formas”. *Ibidem*. p. 214. (Cursiva del original).

En la tesis de la interpretación fáctica los elementos normativos que describen al autor se podrán extender a los terceros cuando reciben un poder para actuar por los *intranei*, se colocan fácticamente en una posición típica, o asumen la función que corresponde a la posición que está definida por los elementos normativos. Así, lo relevante no es si se cumple con el elemento extrapenal que define la autoría —el estatus—, sino si realiza la función que corresponde a dicho estatus. En los delitos de infracción de un deber, en sentido opuesto, los elementos extrapenales que definen la autoría se subordinan a la regulación extrapenal a la que remiten. Por ello, los sujetos a quienes puede imputarse la responsabilidad penal como autores serán quienes conforme la normativa extrapenal están vinculados por los deberes a que remite la legislación penal. Por esto, la interpretación de los elementos normativos extrapenales del tipo se realiza con fundamento en el área del Derecho a que tales elementos remiten. En este modelo prima la consideración del estatus, definido normativamente, sobre la función material que realiza el sujeto que actúa.

Ninguna de estas opciones resulta convincente para dar solución a los problemas de autoría y participación, concretar el comportamiento típico ni explicar la relación entre Derecho penal tributario y Derecho tributario. Ni la independencia ni la subordinación entre el Derecho penal y el Derecho tributario, que derivaría de cada una de estas posiciones, resultan satisfactorias. La tesis del dominio social aprueba el método de interpretación fáctico al afirmar que “el discurso argumentativo del *faktische Betrachtungsweise*, salvando cuestiones de detalle de las que se pueda discrepar es correcto y tiene un valor indiscutible para la dogmática de las actuaciones en lugar de otro”¹⁰⁷³. Aunque no hay un reconocimiento explícito de ROBLES PLANAS, puede decirse que su tesis no estaría muy lejos de esta perspectiva. Cada una de estas opciones, delitos de posición o de dominio social, tienen como elemento común la prioridad en el ejercicio de la función o estar en una posición fáctica, más que el estatus normativo, sin que importe cómo se llega a ejercer la función o a la posición¹⁰⁷⁴.

En síntesis, el estatus que se desprende del tipo, esto es, ser obligado tributario, no es relevante en el injusto, pues lo importante es estar en posición de lesionar el bien jurídico o tener dominio social. Se cree, por el contrario, que no cualquier vía permite asignar la

¹⁰⁷³ GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 226 y 234 y ss. En definitiva, afirma: “Ante estas dificultades se impone la necesidad de estructurar tal figura conforme a criterios materiales. Y esto es precisamente lo que con gran acierto posibilita el método fáctico. Como ha dicho SCHÜNEMANN, a cuyo criterio me adhiero críticamente como veremos en el capítulo siguiente, en definitiva, ‘la responsabilidad del representante (*Vertreterhaftung*) no es otra cosa que una forma de *asunción de una posición de garante*’. Y, de forma similar a la que sucede en el ámbito de los tipos de comisión por omisión, la asunción de una posición de garante, así como los deberes que de ella surgen, tienen lugar muy a menudo de un modo puramente fáctico”. *Ibidem*. p. 237. (Cursiva del original).

¹⁰⁷⁴ “En este sentido no importa cuál sea la *causa* formal que haya dado acceso al extraño al ejercicio de la función de dominio social”. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 389. (Cursiva del original).

condición de autor en el delito de defraudación tributaria, pues ello desconocería la LGT, art. 35, donde se determina quienes son obligados tributarios.

Por lo anterior, la razón que lleva a desestimar la tesis del dominio o de los delitos de posición es que en el Derecho penal tributario no puede perderse de vista que se interviene en un “mundo” jurídicamente regulado, lo que hace inviable la perspectiva fáctica de análisis. Siguiendo a TIEDEMANN, o a GARCÍA CAVERO, no es posible asumir una “perspectiva fáctica de análisis” cuando existan normas extrapenales de referencia, como ocurre precisamente en este delito¹⁰⁷⁵. El análisis del Derecho penal tributario, y particularmente del delito de defraudación tributaria, no puede desconocer la detallada legislación tributaria que determina muchos de los elementos del tipo. Desconocer esto no permitiría una la interpretación de muchos de sus elementos normativos: desde el objeto de protección, hasta elementos normativos como “los tributos”, “cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”, “ingresos a cuenta de retribuciones en especie”, “devoluciones”, “beneficios fiscales” o la forma como se determina el resultado típico del art. 305.2. CP.

El rechazo de la tesis del dominio social o de los delitos de posición no está sólo en que dificulta la interpretación del delito de defraudación tributaria. Además, esta perspectiva implica un riesgo para el principio de legalidad, pues otorgar relevancia a la función por encima del estatus puede dar lugar a una aplicación analógica de la categoría de deudor u obligado tributario a quien no la tiene, con la consecuencia de imputar responsabilidad penal como autor a quien no tiene la condición de autoría que ha determinado el legislador¹⁰⁷⁶. En consecuencia, el dominio social o la posición pueden confundir un aspecto fáctico, el dominio o la posición, con un elemento jurídico, el deber. Tampoco parece muy convincente la conclusión que se derivaría de esta tesis, consistente en valorar

¹⁰⁷⁵ TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 115. Dice GARCÍA CAVERO que “Por esta razón no puede admitirse una interpretación puramente económica que niegue la base jurídica de la realidad penalmente regulada. (...) Una interpretación basada en una perspectiva puramente económica sólo podría estar justificada en ámbitos económicos en los que no existe en absoluto una regulación extrapenal, pero precisamente porque la base material de la regulación es estrictamente económica”. GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte General. Tomo I*. 2007. p. 245 y 246. Estas consideraciones las defiende este autor desde su tesis doctoral, GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 47 y 48. Este autor niega, la perspectiva fáctica de análisis para los delitos tributarios, en GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte General. Tomo I*. 2007. p. 248.

¹⁰⁷⁶ Apunta JAKOBS que una perspectiva estricta, en la línea de los defensores de la llamada “perspectiva o consideración fáctica”, ampliaría más allá de la legalidad los elementos de autoría. Dice que “Además, los partidarios de una «consideración fáctica» entienden que el § 14 StGB es superfluo o que entraña una restricción excesiva. En su lugar, pretenden determinar las cualificaciones de autoría con arreglo al comportamiento fácticamente ejercido. Esta solución conduce en numerosos delitos, si se aplica estrictamente, a una ampliación de los elementos de la autoría ya incompatible con el principio de legalidad, pues todo representante encargado de un solo comportamiento podría convertirse, según esta solución, en portador del elemento de la autoría”. JAKOBS. *Derecho penal. Parte general*. 2ª ed. 1997. p. 728.

de igual forma a todo aquel que realice la función, sin atención alguna a si están o no vinculados a deber.

Se podría responder a la crítica anterior que la legislación penal permite dar prioridad al ejercicio de la función sobre el estatus, tal y como se desprende del reconocimiento que se hace en el art. 31 CP del administrador de hecho o representante voluntario. No obstante, la tesis que se critica parece no limitar la posibilidad de imputar responsabilidad penal como autor al administrador de hecho o representante voluntario, sino a quienes tienen dominio social o están en posición de lesionar el bien jurídico, entre los que incluirían a los asesores fiscales y, en general, personas que no son propiamente administradores de hecho o representantes voluntarios¹⁰⁷⁷. Así, ampliar el círculo de autores más allá del art. 31 CP, además del riesgo para el principio de legalidad, dificulta la diferenciación entre administrador de hecho y responsable de una función. Esta diferencia no es un “juego de etiquetas”, sino que está presente en la legislación penal, en particular cuando se amplía la responsabilidad en los delitos laborales, por la vía del art. 318 CP, más allá de las fronteras del art. 31 CP¹⁰⁷⁸.

Adicionalmente, el encargado o responsable de una función es diferente a un administrador. En el primer caso bastará con una delegación de funciones, en el segundo se requiere generalmente un nombramiento. Quizá los límites sean más difusos entre administrador de hecho y el responsable de la función; sin embargo, siguiendo a GARCÍA CAVERO, el estatus de administrador de hecho no se obtiene por delegación, sino a través de supuestos como un nombramiento ineficaz, en casos de sociedad no inscrita, por la

¹⁰⁷⁷ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 241. GRACIA MARTÍN. “La responsabilidad del directivo, órgano y representante de la empresa en el derecho penal español”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. p. 92. Nota al pie 31.

¹⁰⁷⁸ La relación entre los arts. 31 y 318 CP es, a juicio de doctrina y jurisprudencia, que este último es un precepto de preferente aplicación al primero, por razón de especialidad. Así, lo reconoce la jurisprudencia en la STS 29/07/2002, ponente Giménez García, FD 1. Sin embargo, creemos que es posible una interpretación diferente, como la propuesta por MARTÍN LORENZO y ORTÍZ DE URBINA GIMENO, quienes defienden que la relación de estos artículos permite una combinación que da lugar a una ampliación de las posibilidades de autoría: “Del juego de ambos preceptos surge un amplio ámbito de extensión de los elementos determinantes de la aptitud para ser sujeto activo de un delito especial”. MARTÍN LORENZO/ORTÍZ DE URBINA GIMENO. “Delitos contra la seguridad de los trabajadores en el ámbito de la construcción”. *Derecho penal de la construcción*. 2012. p. 459. El art. 318 da respuesta a situaciones habituales del ámbito laboral, en que se delegan funciones a determinados sujetos para la prevención de riesgos, existiendo además un administrador. En este sentido, la siguiente afirmación: “La disposición recogida en el art. 318 CP atendería, desde esta perspectiva, a la situación frecuente en el medio laboral de un empresario como persona jurídica, donde es ineludible la figura de un administrador que actúe en su nombre y más o menos imprescindible, dependiendo del tamaño del ente, la delegación de funciones de seguridad en otros sujetos, hasta el punto de existir una obligación legal de contar con personal técnico”. *Ibidem*. p. 460. En definitiva, además de los administradores de hecho o de derecho del art. 31 existirían, al tenor del art. 318, los “encargados del servicio”. “Desde esta perspectiva, la previsión del art. 318 CP respalda la posibilidad de que el deber extrapenal de seguridad se traslade a sujetos que no están originariamente obligados, pero que asumen mediante el mecanismo de la delegación de competencias las funciones del rol especial sobre el que se fundamenta el deber y actúan con el «dominio social típico»”. *Ibidem*. p. 461.

ineficacia civil del nombramiento, en sociedades afectadas por causa de nulidad o en muy escasos y puntuales supuestos de falta de nombramiento¹⁰⁷⁹.

Finalmente, la independencia del Derecho penal frente a otras áreas del Derecho, como se desprende de la perspectiva fáctica de análisis y de las tesis del dominio social o el delito de posición, sólo podrá aceptarse cuando en Derecho penal exista una regulación expresa que implique la renuncia a la remisión extrapenal para dar contenido e interpretar elementos normativos. Este es el caso, por ejemplo, del art. 24 CP para el concepto de autoridad o funcionario público o para dar contenido a conceptos como los de incapacidad o documento, previstos en los arts. 25 y 26 CP. Por el contrario, para los delitos contra la Hacienda pública no existe regulación penal alguna que venga a remplazar las categorías del Derecho financiero y tributario. En consecuencia, autores del delito serán los obligados tributarios definidos por la LGT y quienes estén dentro de los supuestos de ampliación de la autoría del art. 31 CP. En definitiva, la interpretación del delito de defraudación tributaria no puede abandonar la regulación extrapenal, con lo que no es suficiente para determinar el autor de este delito o las conductas penalmente relevantes, la *posición* desde la que actúa el sujeto o el *dominio social* que éste pueda tener. Esto es, sin duda, importante, pero no es elemento exclusivo que define ni la autoría ni la conducta típica.

Tampoco es adecuado interpretar el delito de defraudación tributaria desde la postura de los delitos de infracción de un deber, tanto a partir del rechazo a los presupuestos generales a que apunta esta tesis, como por lo insatisfactorio de sus consecuencias para el delito de defraudación tributaria. Desde esta perspectiva, en los términos de ROXIN, existiría una subordinación de la regulación penal a la tributaria, de forma que la determinación del autor y la conducta típica estaría definida sólo por el contenido del deber extrapenal que se incorpora al tipo. Desde la perspectiva de JAKOBS, existiría un deber positivo que implicaría un mandato que excede la obligación de no interferir negativamente en la esfera de organización ajena. En este caso, habría un deber de organizarse de forma “solidaria” con un ámbito de organización ajena, lo que implica deberes positivos cuya infracción equivale normativamente a la creación de peligro o lesión a bienes ajenos, como ocurre en los tradicionales delitos de organización¹⁰⁸⁰.

¹⁰⁷⁹ GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 109 y ss.

¹⁰⁸⁰ “Todos los delitos son en el fondo delitos relacionados con una libertad organizativa lesiva para terceros, sólo que en ocasiones uno sólo desatiende deberes generales de no crear riesgos, mientras en otras desatiende deberes de organizarse de forma solidaria con otros ámbitos de organización (por ejemplo, los que más se benefician económicamente en esta sociedad son los que más tienen que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por ello a los grandes defraudadores fiscales los tildamos de insolidarios). Los delitos en los que la competencia se basa en una posición jurídica de la que se deriva una solidaridad especial o cualificada (distinta a los deberes generales de solidaridad) tienen, pues, tanto contenido material como los delitos que se fundamentan en la libertad organizativa y en los que tradicionalmente se ha basado la autoría en la idea de

En cuanto a la tesis de los delitos de infracción de un deber, no encontramos correcto que se vincule el fundamento que puede legitimar el deber de tributar (la solidaridad), con el fundamento del injusto penal, como se indicó en el capítulo anterior. Así, el deber que subyace en el delito de defraudación tributaria es diferente a la solidaridad entendida como deber genérico de contribuir a las cargas públicas. Sólo cuando se transforme en un concreto deber de declarar y pagar el tributo, por la vía de la realización del hecho imponible, podrá plantearse la posibilidad de responsabilidad penal en caso de que éste se infrinja. Además, la tesis de los delitos de infracción lleva a consecuencias insatisfactorias: resultaría difícil separar el injusto tributario del penal, con la insatisfactoria realización de los principios de determinación, proporcionalidad y *ultima ratio*¹⁰⁸¹; no permite enfrentar la criminalidad tributaria, que se caracteriza por la participación de diversas personas en quienes no siempre radica el estatus y la función correspondiente a dicho estatus. Por esto, se hace necesaria una perspectiva que no limite ni la autoría ni la determinación de la conducta a la simple infracción de deberes tributarios, pero que tampoco desconozca la relación entre el Derecho penal tributario y el Derecho tributario.

La fórmula mixta no se sustenta sólo en lo insatisfactorio que resulta cada de una de las opciones por separado, sino en las ventajas para interpretar el tipo del delito de defraudación tributaria. Primero, pues en el delito de defraudación tributaria es necesario hacer referencia a la infracción de los deberes extrapenales, ya que no hay ningún elemento en el CP que permita determinar, al margen de la legislación tributaria, ni la conducta típica ni el autor. La necesaria infracción del deber tributario encuentra apoyo, a su vez, en una interpretación que cabe en el tenor literal del tipo, como es la que se puede entender del verbo rector “defraudación”¹⁰⁸². Siendo este término sinónimo de “fraude”¹⁰⁸³, su significado se refiere al incumplimiento de normas¹⁰⁸⁴. Pero el término “fraude” o “defraudar”, precisa el diccionario de la Real Academia de la Lengua, no se limita simplemente a la infracción o incumplimiento de una norma, ya que debe producir, cuando hay una relación entre acreedor y deudor, la imposibilidad del cobro de lo que por derecho

dominio”. FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 20.

¹⁰⁸¹ SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 41.

¹⁰⁸² “La acción de defraudación tributaria consiste *exclusivamente* en la vulneración de deberes de conducta impuestos por las normas reguladoras de cada obligación tributaria”. GRACIA MARTÍN. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N.º. 58. 1988. p. 286.

¹⁰⁸³ Así se indica en el *Diccionario de sinónimos y antónimos*. Gredos. 2008.

¹⁰⁸⁴ La segunda definición que ofrece la Real Academia de la Lengua es: “Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros”. http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=fraude. Fecha de búsqueda, abril 17 de 2012. Es este el sentido que se otorga al concepto “fraude” en el Informe sobre el fraude en España. “En esta acepción, cabe considerar el concepto fraude como una particularización de un concepto más general, el incumplimiento de una norma legal”. *Informe sobre el fraude en España*. Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude. 1994. p. 12.

corresponde¹⁰⁸⁵. Por esto, con fundamento en una interpretación literal cabe defender que el injusto encuentra una adecuada explicación a partir de una estructura que vincule criterios de infracción de un deber y de dominio. Lo anterior puede apoyarse con fundamento en una interpretación sistemática pues, como ha dicho MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, el término “defraudar” no se agota ni en la infracción de deberes ni en el simple perjuicio patrimonial, requiriéndose una forma de realización, como se desprende de la interpretación de los delitos de defraudación de fluido eléctrico y telecomunicaciones de los arts. 255 y 256 CP¹⁰⁸⁶. Por demás, buena parte de la doctrina otorga un significado al término que conlleva algo más que la simple infracción de deberes o un resultado de perjuicio económico¹⁰⁸⁷.

Argumento sistemático adicional estaría en la regulación del delito de fraude de subvenciones, en particular la del art. 308 apartado primero del CP. En éste se exigen dos modalidades en el supuesto de obtención fraudulenta de subvención, desgravación o ayuda, como son el falseamiento y la ocultación de las condiciones requeridas para la concesión. Así, más allá de las diferencias entre las dos hipótesis delictivas, existe un elemento similar entre ambos delitos, y es que brindan protección a las dos manifestaciones de la actividad financiera: los ingresos y el gasto¹⁰⁸⁸. Por ello, si para la protección del gasto se exige una forma de organización que trasciende a la infracción de deberes, no debe ser menos para la protección del ingreso.

El requerir un resultado y que la infracción de determinados deberes se presente en un determinado momento, la liquidación, permite pensar que no pueda prescindirse de una forma de organización que, sumada a la infracción, conduzca al resultado exigido en el tipo.

¹⁰⁸⁵ “Se dice del acto del deudor, generalmente simulado y rescindible, que deja al acreedor sin medio de cobrar lo que se le debe”. http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=fraude. Fecha de búsqueda, abril 17 de 2012. Esto se corresponde con la definición que de estos términos presenta el *Diccionario de uso del español* de MARÍA MOLINER: Fraude: “Engaño hecho con malicia, con el cual alguien perjudica a otro y se beneficia a sí mismo. (...) Defraudación al fisco”. Defraudación: “Eludir el pago a alguien de lo que tiene derecho a cobrar”.

¹⁰⁸⁶ “Pues bien, ante tal interrogante, cabe empezar afirmando, a efectos ilustrativos, que en el ámbito del artículo 349 el verbo defraudar desempeña mutatis mutandi precisamente el mismo papel que en el marco de los artículos 536 y 537. Al igual que sucede en estos preceptos, en los que la defraudación es el concepto genérico de conducta engañosa que abraza todas las modalidades disvaliosas que se describen, en el artículo 349 se expresa también genéricamente la necesidad de que la ejecución del hecho vaya acompañada de una determinada modalidad específica de conducta que, además de la infracción del deber o con independencia de ella, implique un engaño o artificio especialmente disvalioso para atacar el bien jurídico”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 44. También, y exigiendo algún medio “clandestino” para dar contenido a la defraudación, SUÁREZ GONZÁLEZ. *Comentarios al Código penal*. 1997. p. 726.

¹⁰⁸⁷ QUERALT JIMÉNEZ. *Derecho penal español. Parte especial*. 6ª Ed. 2010. p. 802. CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 53 y ss. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. “El elemento «fraude» en los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. 2003. p. 119.

¹⁰⁸⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 586 y ss.

De no ser ello así, como afirmó SILVA SÁNCHEZ, es difícil diferenciar entre infracciones tributarias y penales. Además, esta tesis es ajustada a la propuesta sobre el bien jurídico protegido, pues éste se concreta en el incumplimiento de los deberes de cada tributo singular en el marco de la relación jurídico tributaria. Sin embargo, la infracción de tales deberes debe realizarse de manera que imposibilite la formación del crédito tributario en los términos en que estipulan las normas que regulan cada tipo de tributo. Por esto, es la falta de una liquidación tributaria adecuada con la ley que regula cada tributo lo que se pretende evitar con el delito de defraudación tributaria, pues sin ésta el Estado está en desconocimiento del crédito tributario que le corresponde, e imposibilitado para reclamar su derecho. Así, no queda satisfecho el tipo con la simple infracción de deberes tributarios, sino que se requiere que ésta implique para la AT la imposibilidad de conocer el *an* y el *quantum* del tributo y, en definitiva, la infracción del deber deba realizarse a través de una forma de organización a la que pueda imputarse dicho resultado.

Además, la fundamentación de un modelo mixto se sostiene si consideramos, como *supra* se argumentó, que el delito de defraudación tributaria es un delito especial. Siguiendo un criterio amplio de delito especial, como el que defiende GÓMEZ MARTÍN, se trata de un delito en el que hay una restricción del círculo de autores a ciertos sujetos¹⁰⁸⁹. El tratarse de un delito especial no significa que se trate de un delito cuyo fundamento sea de carácter institucional o que tenga que ser entendido como de infracción de un deber¹⁰⁹⁰. Esto lo corrobora JAKOBS, quien diferencia entre delitos especiales y delitos que tienen un fundamento institucional. En los primeros, la restricción del círculo de autores atiende a “la situación en la que es posible la actuación típica como tal o de modo prácticamente relevante. Tales elementos son, por eso, como otros elementos de la situación, descripciones de la configuración de un ámbito de organización”¹⁰⁹¹. Por el contrario, en los delitos especiales en sentido estricto, “no sólo se describe, el alcance de un ámbito de organización, sino un estatus del autor, las expectativas de comportamiento conforme a Derecho se determinan también a través del titular del deber”¹⁰⁹², siendo éstos los casos en que se pueden calificar, en términos de JAKOBS, de responsabilidad institucional.

¹⁰⁸⁹ GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 54 y ss.

¹⁰⁹⁰ GARCÍA CAVERO, siguiendo la propuesta de JAKOBS, establece la diferencia entre unos y otros. “Los delitos de infracción de un deber (*Pflichtdelikte*) han sido equiparados a los delitos especiales (*Sonderdelikte*). Desde nuestro punto de vista esto se debe a una confusión de planos, pues mientras la dicotomía «delitos comunes/delitos especiales» se basa en condicionamientos formales establecidos por el legislador, la dicotomía «delitos de dominio/delitos de infracción de un deber» sí recoge una diferenciación material. Es cierto que normalmente un delito de infracción de un deber se expresa típicamente como un delito especial, pero, en lo que alcanzo, existe también un deber institucional común a todos los ciudadanos: la solidaridad. En el delito de omisión del deber de socorro el rol general de ciudadano se convierte en un rol especial que vincula esferas de organización próximas. Es un delito común de infracción de un deber cuya punición se materializa no en el dominio del riesgo, sino en la infracción de un deber institucional”. GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 41 y 42.

¹⁰⁹¹ JAKOBS. *Derecho penal. Parte general*. 2ª Ed. 1997. p. 830.

¹⁰⁹² JAKOBS. *Derecho penal. Parte general*. 2ª Ed. 1997. p. 831.

Siendo muchas y variadas las razones que limitan el círculo de autores, es posible pensar que no todas son equivalentes¹⁰⁹³ y, por ello, que hay diferentes clases de delitos especiales. En algunos casos la limitación referida a criterios biológicos (por ejemplo, el art. 145.2 CP), mientras que en otro tipo de delitos se da por razón de elementos normativos. En este último caso, incluso, es posible pensar en delitos especiales en los que el dominio es el criterio decisivo para la responsabilidad penal, en tanto otro tipo de delitos especiales se fundamentan en criterios institucionales. En el delito de defraudación, la restricción de la autoría se vincula con la existencia de una relación jurídico tributaria que genera obligaciones a determinadas personas y al cumplimiento de determinados comportamientos o llevar a cabo funciones determinadas. Por esto, la posición desde la que es posible lesionar la Hacienda pública está definida normativamente. La protección penal de la Hacienda pública no se realiza frente a los comportamientos de cualquier ciudadano, sino que se protege frente a quienes están obligados a declarar y pagar los tributos¹⁰⁹⁴.

La posición para lesionar la Hacienda pública se configura en correspondencia con los deberes que se desprenden de la normativa tributaria. Por esto, un criterio ontológico no permite explicar la defraudación tributaria. Si un empleado de una empresa, digamos el mensajero, se le ordena presentar la documentación de la declaración tributaria y realizar el pago y no cumple con ello y se apropia del dinero, nadie dirá que ha realizado un delito de defraudación tributaria. A su vez, nadie duda que tiene dominio en la presentación de la declaración tributaria y el pago del tributo y que está en posición idónea para no cumplir con el deber y para no pagar el tributo. Que su conducta pueda estar desvalorada penalmente a la luz de otros tipos penales es claro, pero no realiza la defraudación tributaria.

El delito de defraudación tributaria como delito especial se corresponde entonces con una limitación que, como explica GRACIA MARTÍN, obedece a una estructura de monopolio que implica que no toda conducta ni cualquier persona puede poner en peligro o lesionar el bien jurídico¹⁰⁹⁵. La limitación está referida a que las acciones lesivas al bien jurídico Hacienda pública se lleven a cabo en un determinado ámbito social –la relación jurídica tributaria– y, en principio, por quienes en dicho marco de relación están obligados a realizar la declaración y pago del tributo. Por esto, el legislador “cierra” las posibilidades de participación a ciertos sujetos y a cierto tipo de conductas. Son quienes están dentro de tal relación de quienes esperamos conductas que no pongan en peligro o lesionen el bien

¹⁰⁹³ GÓMEZ MARTÍN. *Los delitos especiales*. 2006. p. 55.

¹⁰⁹⁴ Diferente es la situación de la legislación alemana, en la que se reconoce que una parte del tipo es un delito común. En este sentido, TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 271. También, WULF. *Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht*. 2000. p. 92.

¹⁰⁹⁵ GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro*. I. 1985. p. 356.

jurídico Hacienda pública. Contrariamente, quien no ha realizado siquiera un hecho imponible no genera expectativa alguna de comportamiento vinculada a la Hacienda pública como bien jurídico protegido.

Así, el delito de defraudación tributaria no puede dejar de ser, en el sentido de ROXIN, un delito en que la infracción de un deber es parte de la explicación del injusto, tanto para diferenciar entre *intranei* y *extranei*, como para delimitar el tipo de conductas penalmente relevantes, las que se determinarán con arreglo al conjunto de deberes que derivan de la relación tributaria. Pero, además, debe tratarse de una precisa forma de organización que, sumada a la infracción del deber, permita imputar el resultado exigido en el tipo. En síntesis, el estatus que se define normativamente y que sólo comprende un determinado círculo de sujetos, está determinado a que éstos lleven a cabo acciones prefijadas por el ámbito funcional en que se encuentran. Por esto, al estatus ha de sumarse que los sujetos obligados por el deber están llamados a la realización de precisas funciones, las que se explican por medio de los criterios de los delitos de dominio u organización. Sólo quien esté vinculado por el estatus que otorga la condición de *intraneus* podrá a través de su organización crear o aumentar de forma relevante el riesgo para el bien jurídicamente protegido. Volviendo a nuestro ejemplo del empleado de la empresa, se puede afirmar que una organización suya, tanto si es por acción como por omisión no tiene capacidad para crear un peligro relevante para el bien jurídico. Si este empleado, incluso de forma deliberada, decide organizarse de forma tal que dejará de presentar la declaración tributaria el día previsto legalmente para ello, no realizaría con ello un delito de defraudación tributaria.

Este modelo resulta adecuado para dar cuenta de la responsabilidad por actuaciones en lugar de otro del art. 31 del CP, ya que no es suficiente la transferencia de un estatus para hacer responder a un representante; además, que esté prevista la responsabilidad de administradores de hecho implica que se adecue mejor con un modelo en que se vincula tanto la infracción de deberes, que son los que se transfieren, pero también que se lleve a cabo el ejercicio material de las funciones que éstos obligan a realizar. Por ello, la necesaria referencia al art. 31 CP en el ámbito de la criminalidad tributaria pone de relieve que, para su armónica implicación con el delito de defraudación tributaria, debe existir una correspondencia entre estatus de obligado tributario y actos de dominio u organización.

Creemos, además, que una explicación del injusto típico que integre el componente de infracción de un deber resulta mucho más segura en términos de *lex certa*, pues permite determinar con más claridad a los sujetos obligados y la base sobre la cual un comportamiento puede ser penalmente relevante en los términos del delito de defraudación tributaria. A su vez, la tesis mixta logra realizar principios como los de *ultima ratio* y mínima intervención, en la medida en que limita la intervención penal, no sólo con el criterio cuantitativo de 120.000 euros, sino con uno de relevancia cualitativa, como es un injusto

integrado por la infracción de un deber, más un acto de organización y un resultado. Finalmente, esta tesis es más distintiva, como quiera que la forma de organización permite modular la gravedad del injusto, de manera que no toda forma de infracción pueda ser valorada en igual medida. De no ser así, difícilmente pueden explicarse las agravantes previstas en el art. 305 del CP. La tesis que se defiende correspondería a un modelo de responsabilidad del siguiente tenor:

Infracción del deber + “Actos de organización” + Producción de un perjuicio.
--

II IMPUTACIÓN DE LA CONDUCTA.

En lo que sigue nos ocuparemos de la interpretación del delito de defraudación tributaria en lo que se refiere al sujeto activo y la conducta. Para esta tarea se contará con dos puntos de apoyo: el bien jurídico penal protegido y el modelo de responsabilidad penal ya explicado.

1. La conducta típica en el delito de defraudación tributaria.

El delito de defraudación tributaria se mueve en un término medio entre la independencia y la dependencia con el Derecho tributario. Por esto, si bien el injusto no se agota con la infracción de los deberes tributarios que derivan de la relación jurídico tributaria, no se puede prescindir de ésta; se requiere, además, de un acto de organización y la producción de un resultado. Por esto, resulta relevante indagar primero por la relación jurídica tributaria a fin de concretar qué tipos de infracción de deberes importan al delito de defraudación tributaria.

A) La relación jurídico-tributaria.

La explicación de la relación jurídica tributaria comenzará por su evolución en términos político jurídicos; luego haremos mención al procedimiento de recaudación tributaria que tiene lugar precisamente con ocasión de esta relación, para finalizar con los deberes tributarios que de tal relación se derivan.

a) Evolución de la Relación jurídico tributaria.

Siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO, el deber de contribuir del art. 31 CE se clasifica en la categoría de los deberes de prestación general o, lo que es igual, válido para todos los

ciudadanos¹⁰⁹⁶. No obstante, de éste no se derivan directamente obligaciones para los ciudadanos, sino que puede entenderse como la legitimación al Estado para intervenir en la esfera de libertad de los ciudadanos¹⁰⁹⁷. Por esto, para que el deber pueda dar lugar a tales obligaciones, hace falta la intervención legislativa. En definitiva, el art. 31.1 CE permite al Estado, por conducto del legislador, intervenir en la esfera de libertad económica de los ciudadanos a través de un sistema tributario que debe inspirarse en los principios de igualdad y progresividad y que no podrá tener un alcance confiscatorio, además de satisfacer los principios de solidaridad y capacidad económica¹⁰⁹⁸.

Por lo anterior, el deber de contribuir cumple una triple función: legitimación del tributo con fundamento en “el deber de solidaridad de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”; función de límite y garantía en que se desarrolla el deber de contribuir, que en el caso de la CE se vincula con el principio de capacidad económica y un sistema tributario que debe ser justo y estar inspirado en los principios de igualdad y progresividad y que no podrá tener alcance confiscatorio. Finalmente, cumple con una función programática, en la medida en que la actuación de los poderes públicos debe orientarse a la creación de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad y no confiscatorio¹⁰⁹⁹.

La configuración y forma de entender la relación jurídica tributaria se conecta con la forma de entender el deber de contribuir, lo que ha dado lugar a diferentes tesis en la materia: desde concebirlo como una relación de poder, hasta la llamada tesis de la función.

1º. El deber de tributar como «Status Subjectionis»

El deber de tributar como expresión de una relación de poder se remonta a fines del siglo XIX, fundamentalmente en Alemania¹¹⁰⁰. Por ello y como ha sido entendido otro de los más tradicionales deberes, como es defender la patria o prestar el servicio militar, estos se ven desde la óptica del poder del Estado y, en consecuencia, su cumplimiento se exige ya

¹⁰⁹⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *REDF*. N.º. 125. 2005. p. 6. Este autor parte de una clasificación tripartita de los deberes: de personalidad, de función y de prestación. En un sentido similar, RUBIO LLORENTE. “Los deberes constitucionales”. *REDC*. N.º 62. 2001. p. 24 a 53.

¹⁰⁹⁷ Así, VARELA DÍAZ. “La idea de deber constitucional”. *REDC*. N.º. 4. 1984. p. 84.

¹⁰⁹⁸ RUBIO LLORENTE. “Los deberes constitucionales”. *REDC*. N.º. 62. 2001. p. 46 a 48. PAUNER CHOLVI. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. 2001. p. 69 y ss.

¹⁰⁹⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *REDF*. N.º. 125. 2005. p. 32 y 33.

¹¹⁰⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *REDF*. N.º. 125. 2005. p. 19. FERREIRO LAPATZA. *Curso de Derecho financiero español*. Volumen I. 24ª Ed. 2004. p. 183.

que los ciudadanos están sometidos a una situación de sujeción al poder¹¹⁰¹. Así, las normas tributarias que encontraban su origen y fundamento en el Estado eran autolimitaciones que el propio detentador del poder se imponía, por lo cual los ciudadanos tenían, en palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO, una “pretensión a la legalidad administrativa” y, por ello, no derechos de libertad que el individuo pudiera oponer al Estado¹¹⁰². Esto lleva a que la relación entre contribuyente y Estado no pueda explicarse como relación entre iguales y que las obligaciones que derivan del deber al pago de tributos no puedan asimilarse a las obligaciones de naturaleza privada que vinculan a los ciudadanos¹¹⁰³.

Esta perspectiva implica que si bien el poder del Estado debe respetar la legalidad, ésta se entiende como delimitación de su ámbito de actuación y no como predeterminación y límite al poder. La explicación y justificación de este modelo no encuentra cabida en el Estado de Derecho, entendido como predeterminación del poder al Derecho. Por esto, el deber de tributar en la actualidad no puede explicarse desde este punto de vista, ya que es el Derecho el que encuadra los fenómenos políticos y el poder y no al contrario¹¹⁰⁴.

2º. El deber de tributar como relación jurídica obligacional

La progresiva consolidación del Estado de Derecho trae consigo un replanteamiento de la explicación y justificación del deber de tributar. De un poder que se autolimita a través del Derecho a un Derecho que limita el poder. Por ello, las relaciones entre Estado y contribuyente son una relación entre iguales¹¹⁰⁵. De lo anterior se desprende que el Estado

¹¹⁰¹ “En la dogmática del Derecho público de finales del siglo XIX el deber de tributar se fundaba en la existencia de una situación jurídica de sujeción general que ligaba al individuo con el Estado y en virtud de la cual estaba obligado a obedecer y cumplir las pretensiones de la Administración financiera”. RODRÍGUEZ BEREIJO. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *REDF*. N.º. 125. 2005. p. 16.

¹¹⁰² RODRÍGUEZ BEREIJO. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *REDF*. N.º. 125. 2005. p. 16.

¹¹⁰³ Según refiere RODRÍGUEZ BEREIJO, “«El crédito impositivo –había dejado escrito C. F. von GERBER, en una idea que luego tomará OTTO MAYER- es una obligación solamente en su aspecto exterior; en su íntima esencia, por el contrario, es únicamente una forma de manifestación del poder del Estado distinta sólo en el objeto de los demás actos estatales del imperio». Por tanto, «el cumplimiento de la deuda impositiva no es, como el pago de una deuda civil, la extinción de un vínculo individual de obligación, sino que es uno de los modos en que se cumplen los *deberes orgánicos* que cada uno tiene en cuanto miembro de la colectividad estatal». RODRÍGUEZ BEREIJO. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *REDF*. N.º. 125. 2005. p. 16.

¹¹⁰⁴ “A la concepción del tributo como una relación de poder se le reproche, precisamente, la incompreensión de lo que significa la autolimitación del Estado a la Ley, al ordenamiento jurídico, característica del Estado de Derecho”. RODRÍGUEZ BEREIJO. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *REDF*. N.º. 125. 2005. p. 17.

¹¹⁰⁵ Un representante en España de esta tesis es FERREIRO LAPATZA, quien afirma que “para mí la más correcta definición del tributo en términos jurídicos, es la que define al tributo, jurídicamente, insisto, como una obligación. Pues es la única que delimita de modo preciso una determinada conducta y la relación social en la forma en que ésta es querida por el Derecho; y es la que mejor permite aplicar al tributo los conocimientos acumulados durante siglos por la Ciencia del Derecho”. FERREIRO LAPATZA. *Curso de Derecho*

tiene efectivamente el poder de crear las normas jurídicas, pero una vez en la norma se establece el hecho imponible, la relación jurídica u obligación tributaria que vincula al contribuyente con el Estado no es nada diferente a la obligación crediticia. El Estado no goza de “discrecionalidad”, sino que ha de enmarcar cualquier exigencia en orden con lo establecido por el Derecho¹¹⁰⁶. La explicación de la relación Estado-contribuyente de manera horizontal, es decir entre iguales, armoniza con ideas básicas del modelo de Estado de Derecho, se aviene perfectamente con la separación de poderes y con la idea del Estado regulado por el Derecho y no viceversa¹¹⁰⁷.

3º. La teoría de la relación jurídica tributaria compleja

La tesis anterior no resultaba adecuada para explicar las diferentes obligaciones que acompañan a la principal, o de pago del tributo, lo que dio lugar a una nueva orientación que pudiera abarcarlas. En consecuencia, se hablará de la relación entre Estado y contribuyente como relación jurídica compleja, dando cabida a las diferentes obligaciones que están presentes en la relación tributaria¹¹⁰⁸. Este modelo se refleja en España alrededor de 1960 y, junto a la teoría antes mencionada, dotan de base teórica a la LGT de 1963¹¹⁰⁹.

financiero español. Volumen II. 24ª Ed. 2004. p 12 y 13. Acerca de las características de este modelo, RODRÍGUEZ BEREIJO. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *REDF*. Nº. 125. 2005. p. 15 y 16.

¹¹⁰⁶ “No existe, pues, discrecionalidad o arbitrio de la Administración tributaria, que actúa en su propio interés fiscal, pues ésta sólo puede exigir aquello que el ordenamiento jurídico le permite, y el propio interés fiscal no puede exceder de las pretensiones que el ordenamiento jurídico concede al Estado”. RODRÍGUEZ BEREIJO. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *REDF*. Nº. 125. 2005. p. 18.

¹¹⁰⁷ “El punto de partida es la consideración de que, en relación con el deber tributario, el contribuyente y la Administración aparecen sencillamente como las partes de una relación jurídica. Una relación, se dice dando un paso más, de contenido obligacional. El tributo es, desde el punto de vista jurídico, una obligación cuya fuente es la ley, una obligación *ex lege*”. PÉREZ ROYO. *Derecho financiero y tributario. Parte General*. 2008. p. 128.

¹¹⁰⁸ “Una pequeña complicación surge a la hora de incardinar en dicha relación obligacional los deberes y correlativas potestades de carácter formal o procedimental. El mecanismo para sortear esta dificultad es el de considerar que la relación jurídica tributaria es una relación de contenido complejo, cuyo núcleo o elemento esencial es la obligación o deuda tributaria, en torno a la cual se coloca una constelación de deberes y facultades de carácter instrumental o procedimental”. PÉREZ ROYO. *Derecho financiero y tributario. Parte General*. 2008. p. 128. “Los diferentes vínculos y relaciones que acompañan de alguna forma a cada obligación tributaria pueden entenderse como el contenido de una relación jurídica compleja para la que debe reservarse el nombre de «relación jurídico-tributaria»”. FERREIRO LAPATZA. *Curso de Derecho financiero español*. Volumen II. 24ª Ed. 2004. p. 16.

¹¹⁰⁹ Sobre ello, la siguiente afirmación: “Este planteamiento es el que acogía claramente la LGT en su versión original. La secuela fundamental de dicha estructura de conceptos es la división de la teoría del tributo en dos partes bien diferenciadas: el Derecho Tributario material o de la obligación tributaria y el Derecho Tributario formal o procedimental”. PÉREZ ROYO. *Derecho financiero y tributario. Parte General*. 2008. p. 128. No obstante, la tesis de la relación jurídica compleja es objeto de críticas, como expone FERREIRO LAPATZA: “Ni sus creadores ni sus seguidores, insistimos, han sido capaces nunca de fijar los límites de esta «relación jurídico-tributaria compleja». Ni siquiera su contenido esencial. ¿Se confunde con la relación Estado-contribuyente cualquiera que sea el contenido de ésta? ¿Cuál es su contenido cuando falta la obligación de pago de un tributo y, en el ejemplo puesto [“en el caso de un empresario persona física sujeto al I.R.P.F. la obligación de pagar el Impuesto, la obligación de declarar, la de llevar contabilidad, las distintas potestades y facultades

4º. El deber de tributar y la llamada “Teoría de la función”

A finales de 1960 y comienzos de la década de 1970 se presenta un giro en la explicación de la relación Estado-contribuyente. A diferencia de la tesis de la relación jurídica compleja, la teoría de la función propone entender la relación Estado y contribuyente desde la óptica del Derecho público y no como relación intersubjetiva. Esta teoría, como sostiene PÉREZ ROYO, pretende explicar tal relación y el deber de tributar a través de las categorías de la función o el procedimiento, propias del Derecho público y por ello ajenas a la visión obligacional asimilable al Derecho privado¹¹¹⁰. Esta tesis tiene como finalidad explicar la relación Estado-contribuyente a partir de la idea de la función o actividad administrativa, con lo cual se trata de un interés de naturaleza pública, como es el pago del tributo, y no de uno privado. Así, la relación entre Estado y contribuyente hace parte de la función administrativa que respalda un interés público, como es la recaudación del tributo de conformidad con la ley¹¹¹¹.

Las críticas a esta tesis parten de quienes consideran que la relación Estado-contribuyente no puede dejar de verse en términos de igualdad y, por ello, como relación intersubjetiva. En la tesis de la función parece que despunta un matiz de superioridad del Estado sobre el ciudadano, con el riesgo de llevar a la superada tesis de la relación de poder, desdibujando los contornos del Estado de Derecho¹¹¹².

comprobatorias de la Administración y las correspondientes situaciones de deber en el administrado conformarían el contenido esencial de esta compleja relación.”], siguen subsistiendo otras obligaciones como la de declarar, llevar contabilidad, etc.? Nadie ha logrado responder a estas preguntas. Y la ausencia de respuestas a estas preguntas muestra mejor que nadie la falsedad e inutilidad de la teoría”. FERREIRO LAPATZA. *Curso de Derecho financiero español*. Volumen II. 24ª Ed. 2004. p. 16.

¹¹¹⁰ PÉREZ ROYO. *Derecho financiero y tributario. Parte General*. 2008. p. 128 y 129.

¹¹¹¹ “El desarrollo de esta función pública y de las indicadas situaciones jurídicas conectadas con la misma tiene como vehículo típico el del procedimiento o procedimientos tributarios, que son sencillamente una especie del procedimiento administrativo. De acuerdo con ello, la Administración y los particulares (no sólo los contribuyentes, sino también otros sujetos afectados por las normas tributarias) se relacionan entre sí, no como los polos o partes de una relación intersubjetiva, sino como las partes de un procedimiento. Puede hablarse, por comodidad de expresión, de relación jurídica tributaria, de obligación tributaria, como categorías generales, pero sin perder de vista los intereses fundamentales de naturaleza pública presentes en la regulación del tributo, que no aparecen suficientemente resaltados en dichas categorías”. PÉREZ ROYO. *Derecho financiero y tributario. Parte General*. 2008. p. 129.

¹¹¹² “El ordenamiento de nuestro Estado democrático de Derecho diferencia claramente en la actualidad, como ya se ha dicho, el plano de la Ley y el de su aplicación. Y ordena a la Administración financiera la aplicación de la ley tributaria en un plano de igualdad con el ciudadano incompatible con la idea de la «relación de poder» que tanto la teoría de la «relación jurídico-tributaria compleja» como la teoría de la «función tributaria» intentan resucitar con sus vagas e inaprensibles ideas de una relación difusa y confusa en sus contornos que une directamente al Estado que establece y exige el tributo con los súbditos que han de pagarlo. Aunque tal línea vertical y directa del superior que ordena y el súbdito que obedece se envuelva con el abstruso nombre de «relación jurídica compleja». Aunque el poder que se impone al súbdito se maquille con el tecnocrático nombre de «función tributaria»”. FERREIRO LAPATZA. *Curso de Derecho financiero español*. Volumen II. 24ª Ed. 2004. p. 18.

De lo anterior cabe concluir que la relación jurídica tributaria puede ser explicada desde dos puntos de vista: como relación intersubjetiva, afín a la teoría de la obligación tributaria, o como relación que se enmarca en una función administrativa. Consideramos que la relación Estado-contribuyente se explica adecuadamente a partir de la idea de que los sujetos de esta relación hacen parte de un procedimiento dirigido a satisfacer intereses públicos, y no como polos de una relación intersubjetiva. Asumir la relación jurídico tributaria desde la perspectiva del procedimiento dirigido a la satisfacción de fines e intereses de orden público no implica olvidar que en dicho procedimiento existen diversidad de derechos y obligaciones involucradas: el pago de la deuda tributaria u otras prestaciones de contenido patrimonial, liquidar la deuda tributaria, solicitar la devolución de ingresos indebidos o retenciones excesivas o solicitar que sean contestadas las consultas. Así, entre Estado y contribuyente existe algo más que una obligación, hay una relación jurídica compleja en la cual se vinculan deberes y derechos encaminados al logro o realización de fines sociales mediante un procedimiento de carácter público dirigido a la realización de un interés también público¹¹¹³.

Con fundamento en lo anterior, el análisis del desvalor de la conducta en el delito de defraudación tributaria debe analizarse bajo la perspectiva de la relación de carácter público entre Estado y contribuyente, no limitada por ello a una de las obligaciones que se vinculan a dicha relación. Por esto, resulta importante integrar en el análisis tanto los deberes de la relación jurídica tributaria como las fases del procedimiento público en que se desarrolla tal relación.

B) Relación jurídico-tributaria y fases del procedimiento de gestión tributaria.

La relación jurídico-tributaria contiene diversas obligaciones de contenido material y formal¹¹¹⁴ para el contribuyente y para el Estado, que tienen lugar en diferentes momentos del procedimiento de gestión tributaria que son básicamente: la liquidación, la inspección y, finalmente, la recaudación.

La liquidación vincula todas las actividades de recepción y tramitación de las declaraciones y autoliquidaciones de los obligados tributarios y termina con la liquidación del tributo. En este primer momento es necesario diferenciar los casos de autoliquidación de la

¹¹¹³ El carácter público se acredita al considerar que el crédito tributario es indisponible para el Estado. Así, art. 18 LGT.

¹¹¹⁴ Las obligaciones materiales son aquellas “cuyo contenido consiste en que el sujeto ha de entregar a la Administración una suma de dinero (y también a la inversa, cuando ésta ha de devolver o reembolsar dinero al particular). Son, en cambio, obligaciones formales las relaciones cuyo contenido no es pecuniario, consistiendo en conductas del particular que bien podrían calificarse de deberes jurídico-públicos, contando la Administración con las correspondientes potestades administrativas para su exigencia”. MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 224.

declaración. En la declaración se producirá por parte de la AT un acto administrativo de liquidación, lo que no ocurrirá en los supuestos de autoliquidación, pues la liquidación la realiza el mismo sujeto que presenta la declaración. En el sistema de gestión actual la iniciación por la vía de la declaración y posterior liquidación por parte de la AT es excepcional, ya que mayoría de tributos se tramitan por la vía de las autoliquidaciones¹¹¹⁵. En el sistema de declaración el proceso comienza con la declaración por el obligado tributario, a lo que siguen los trámites de comprobación que facultan a la AT para solicitar más datos y, en general, para comprobar la información suministrada. Finalmente, este procedimiento termina con el acto de liquidación que realiza la AT o, en el sistema de autoliquidación, el sujeto pone en conocimiento de la AT los hechos necesarios para determinar la cuantía del tributo, procediendo en el mismo acto a su liquidación, calificación y cuantificación del crédito¹¹¹⁶.

En consecuencia, es en esta etapa del proceso cuando tiene lugar el delito de defraudación tributaria, ya que en esta instancia y con la infracción de los deberes tributarios puede existir la afectación del objeto de la acción que, se indicó, es el crédito tributario. Por el contrario, los demás momentos del procedimiento de gestión se presentan cuando el delito de defraudación tributaria debe haber alcanzado la consumación. Así, en el momento de inspección, cuando menos, ya debe existir un delito de defraudación tributaria, pues el objeto de esta fase es, a tenor del art. 145 LGT, comprobar si ha existido o no infracción de deberes tributarios, entre ellos la correcta presentación de la declaración tributaria. Así, en caso de que se descubra tal infracción y se den los demás requisitos del art. 305 CP, sólo se puede concluir que existe ejecución del delito de defraudación tributaria¹¹¹⁷. En la fase de recaudación podrá tener lugar el agotamiento del delito, al ingresar por concepto de tributos un monto inferior al que correspondería de no infringir el deber tributario conforme la regulación del tributo correspondiente.

Dicho esto, cabe concluir que es en el momento de declaración cuando la protección penal se realiza vía art. 305 CP, pues existe para la Hacienda una situación vulnerabilidad, sobre

¹¹¹⁵ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 354 y 370.

¹¹¹⁶ Art. 120 LGT. “Autoliquidaciones. 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”.

¹¹¹⁷ Art. 145 LGT: “Objeto del procedimiento de inspección. 1. El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. 2. La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones. 3. La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios”.

todo en los supuestos de autoliquidación, ya que los actos de calificación y cuantificación del crédito tributario corren a cuenta del obligado tributario. En los supuestos de declaración y posterior liquidación por parte de la Hacienda la vulnerabilidad es menor, pues es ésta quien liquida con fundamento en la información suministrada por el obligado¹¹¹⁸. Así, existiendo en el momento de declaración necesidad de protección penal por el art. 305 CP, dicha protección se dirige a garantizar el cumplimiento de los deberes vinculados con la garantía del bien jurídico tutelado, que no pueden ser otros que el cumplimiento de los deberes de declaración y pago del crédito tributario. En definitiva, la infracción de deberes que importa al delito de defraudación tributaria es la de los de declaración de los hechos con relevancia tributaria vinculados teleológicamente a la formación del crédito tributario conforme la regulación del tributo en cuestión y el pago del tributo.

C) *Conducta típica. El verbo “defraudar”.*

El modelo de tipificación vigente se caracteriza por la introducción del término “defraudar” como pieza central en la determinación de la conducta típica¹¹¹⁹. Pero la descripción del tipo no se agota con este término, pues vincula otros elementos: en 1977 “eludir el pago de impuestos” y “disfrutar ilícitamente de beneficios fiscales”¹¹²⁰ y en 1995 “eludir cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie” y “obtener indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”; además de la “acción” y “omisión”¹¹²¹. Así, en la actualidad se cuenta con un tipo en el que encontramos: “acción”, “omisión”, “defraudar”, “eludir”, “disfrutar” y “obtener”. Incluso, si consideramos la agravante del art. 305.1a. CP, cabe contar con la “ocultación”.

La determinación y sentido de cada uno de estos elementos ha sido polémico. Así, los términos “eludir”, “disfrutar” y “obtener” son considerados por algunos modalidades

¹¹¹⁸ Art. 128 LGT. “Iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración. 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”.

¹¹¹⁹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 531. AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 104 y 105. También, SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. “El elemento «fraude» en los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. 2003. p. 111. RANCAÑO MARTÍN. *El delito de defraudación tributaria*. 1997. p. 54.

¹¹²⁰ Tipificados en la Ley 50/1977. LMURF. 14 de noviembre de 1977.

¹¹²¹ LO 6/1995. 29 de junio de 1995.

genéricas de realización del tipo¹¹²², para otros modalidades específicas de conducta¹¹²³ o el resultado del delito¹¹²⁴. A su vez, el significado del término “defraudar” ha sido igualmente problemático¹¹²⁵. Esta polémica trasciende al significado de cada uno de estos elementos, hasta permear la ordenación sistemática del tipo. En este sentido, una parte mayoritaria de la doctrina considera que la conducta típica se construye a partir del verbo rector “defraudar”, con las “modalidades genéricas o específicas de acción”¹¹²⁶. Otra tesis sostiene que el verbo rector es “defraudar”, y la conducta típica queda reducida a su interpretación, puesto que “eludir”, “disfrutar” y “obtener” hacen parte del resultado¹¹²⁷. Ambas opciones coinciden, no obstante, en afirmar que la conducta típica depende del sentido que se asigne al término “defraudar”, con la diferencia, se reitera, de que los defensores de la primera tesis condicionan el comportamiento típico a la conjunta interpretación de verbo rector y modalidades de conducta, mientras que los defensores de la segunda tesis agotan la conducta típica con el significado del término “defraudar”.

La interpretación del término “defraudar”, reconocido como elemento nuclear del art. 305 CP para describir la conducta típica, fluctúa entre la opción de que basta la infracción de deberes y la de que debe sumarse algo más a la infracción¹¹²⁸. No obstante, en la práctica

¹¹²² COLINA RAMÍREZ. *La defraudación tributaria en el Código penal español*. 2010. p. 137 y ss. AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 116 y 117. AYALA GÓMEZ. “Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. p. 260. MAGALDI PATERNOSTRO. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. 2004. p. 1185. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. Nota al pie 54. p. 44 y 57 y ss.

¹¹²³ MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1052 y ss. MORILLAS FERNÁNDEZ. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Segunda época*. 2006. p. 31 y ss. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 47 y 48. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 227.

¹¹²⁴ GRACIA MARTÍN. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. p. 279 y 280.

¹¹²⁵ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ dice, en relación con el término “defraudar”, que “La exégesis de tal verbo ha dado lugar a una de las mayores controversias dogmáticas en el ámbito de este delito”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 531.

¹¹²⁶ Tales modalidades serían “eludir”, “disfrutar” y “obtener”. Este modelo sería, por ejemplo, el propuesto por AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 116 y 117. También, MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 57.

¹¹²⁷ Este sería el modelo propuesto por . GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 278. GRACIA MARTÍN. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. p. 279 y 280 GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 63 y ss.

¹¹²⁸ Sostienen lo primero, por ejemplo CHOCLÁN MONTALVO. “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 52. GIMBERNAT ORDEIG. “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”. *PJ*. N°. especial IX. 1989. p. 352 y ss. GRACIA MARTÍN “La

estas alternativas llevan a menos discrepancias de las que se esperaría encontrar, pues coinciden en afirmar, por ejemplo, la tipicidad de la omisión de declaración tributaria, lo que permite poner a prueba la coherencia o contradicción de cada postura. Así, desde la infracción del deber no parece que exista inconveniente en calificar tal omisión como penalmente relevante¹¹²⁹; por el contrario, desde la tesis que exige un *plus* a la infracción se esperaría alguna limitación en este punto, lo que no ocurre¹¹³⁰. Por esto, señala SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, que la exigencia de un *plus* al incumplimiento de un deber cuando menos se desvanece¹¹³¹.

El término “defraudar” debe adquirir un significado propio en el delito de defraudación tributaria¹¹³². Este delito incide en una relación en que los obligados tributarios tienen

configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. p. 280 y ss. Sostienen lo segundo, MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 532. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 274 y ss. AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 104 y ss. AYALA GÓMEZ. “Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. p. 259 y ss. PÉREZ ROYO. “Delito fiscal y ocultación”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. p. 224. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 49. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 206 y ss. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 261.

¹¹²⁹ “Tanto el que mediante acción trata de ocultar (u oculta) el hecho imponible como el que no presenta la declaración tributaria cumplen, si se dan los demás requisitos del art. 349, el tipo del delito fiscal, aunque la Administración no haya sido engañada”. GIMBERNAT ORDEIG. “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”. *Criminología y Derecho penal al servicio de la persona. Libro homenaje al profesor Antonio Beristáin*. 1989. p. 742 y 743.

¹¹³⁰ Así, quienes defienden la tesis de que la conducta típica es más que la infracción, aceptan la tipicidad de la omisión y, particularmente, de la falta de presentación de la declaración. Esto fue tempranamente reconocido por MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 270 y ss. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 40. Es más, se afirma que la simple omisión de presentación de la declaración basta para afirmar la conducta típica, entendiéndose tal omisión equivalente a la ocultación. Así, MORILLAS FERNÁNDEZ. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Segunda época*. 2006. p. 33. La coincidencia en las conclusiones entre una y otra tesis, es también reconocida por otros autores. En este sentido, dice MORALES PRATS que “buena parte de los defensores de la teoría del engaño llegan a conclusiones prácticamente coincidentes, en cuanto a sus resultados interpretativos, con quienes postulan la teoría de la infracción del deber específico extrapenal”. MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1049. No todos los defensores de la tesis del engaño terminan por aceptar la relevancia penal de la omisión. Así, BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 49. BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ. *Manual de Derecho penal (parte especial)*. 1993. p. 609. BAJO FERNÁNDEZ. “La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 2 de marzo 1988)”. *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 171.

¹¹³¹ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. “El elemento «fraude» en los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. 2003. P. 113.

¹¹³² Proponer un significado del término “defraudar” propio para el delito de defraudación tributaria no debe resultar extraño. El término “defraudar” en el CP no tiene un significado unívoco. Si se mira el Capítulo VI del Título XIII del CP, se podrá ver que este término tiene diversos sentidos en función de los delitos que allí

asignado por ley un rol cuasi-institucional, en términos de SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ¹¹³³, encaminado al logro de fines públicos. Por esto, cabe desde ya desvincularse de modelos de interpretación pensados para dar cuenta de relaciones económico privadas, como el delito de estafa¹¹³⁴ o los delitos de defraudación de fluido eléctrico y telecomunicaciones de los arts. 255 y 256 CP, como hace una parte de la doctrina¹¹³⁵.

Descartado el recurso a delitos patrimoniales, el sentido del término “defraudar” debe determinarse por otros medios. En primer lugar, a través de los cánones de interpretación. A su vez, teniendo presente que el sentido del término debe corresponderse con el momento en que incide el delito de defraudación tributaria en la relación entre Estado y contribuyente, que es una relación encaminada al logro de fines públicos¹¹³⁶. Finalmente, utilizando como herramienta de interpretación el modelo dogmático de los delitos de infracción de deber con componente de dominio; todo lo anterior, sin perder de vista el objeto de protección penal o bien jurídico penalmente protegido.

La asignación de significado al término “defraudar”, en función del sentido literal y con ayuda del diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, debe ser en primer lugar el de infracción de deber¹¹³⁷. Esto se refuerza al considerar que el delito de defraudación tributaria se integra en el sistema de protección a la Hacienda pública, buscando garantizar el cumplimiento de los deberes de declaración y pago del tributo. Finalmente, el componente de infracción de deber que permite explicar el injusto típico confirma que en

se tipifican. Sobre los diversos sentidos del término “defraudar” en el Capítulo VI, PASTOR MUÑOZ. *Lecciones de derecho penal parte especial*. 3ª ed. 2011. p. 229 y 230.

¹¹³³ SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ. “El elemento «fraude» en los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. 2003. p. 116.

¹¹³⁴ En este punto, seguimos los argumentos propuestos por SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ para descartar el recurso al delito de estafa como paradigma de interpretación del delito de defraudación tributaria. Así, la presencia de la Administración pública en su faceta institucional y las relaciones en el marco de un sistema de gestión normativizado y formalizado no son en modo alguno asimilables a la situación en la estafa. SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ. “El elemento «fraude» en los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. 2003. p. 91 y 92 y 122. También en contra de la utilización del modelo de la estafa, SUÁREZ GONZÁLEZ. “El delito de defraudación tributaria”. *Comentarios a la legislación penal*. 1997. p. 109.

¹¹³⁵ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 44. También, SUÁREZ GONZÁLEZ. *Comentarios al Código penal*. 1997. p. 726.

¹¹³⁶ “El momento fundamental del análisis sobre la cuestión de qué es defraudar a la Hacienda Pública, consiste en el análisis de la posición de las partes en lo que constituye el objeto de la protección: la relación jurídica tributaria”. PÉREZ ROYO. “Delito fiscal y ocultación”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. p. 222.

¹¹³⁷ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=fraude. Fecha de búsqueda, abril 17 de 2012.

el delito de defraudación tributaria el verbo rector debe necesariamente comprender la infracción de deberes tributarios, concretamente de declaración y pago¹¹³⁸.

Cabe decir, sin embargo, que no basta con la infracción de deberes para agotar la conducta típica, lo que obliga a determinar en qué consiste ese *plus* a la infracción de deberes. La exigencia de un *plus* se ha querido sustentar con fundamento en una interpretación sistemática que conduce al delito de estafa o a los delitos de defraudación de fluido eléctrico y telecomunicaciones de los arts. 255 y 256 CP, para concluir que además de la infracción de los deberes tributarios debe existir un engaño u ocultación¹¹³⁹. La exigencia de un *plus* a la infracción de deberes, concretada a través de un acto de ocultación, ha sido también puesta de manifiesto por recientes planteamientos jurisprudenciales, en los que se concluye que no basta la infracción de deberes tributarios. Así, la STC 120/2005 de 10/05/2005, ponente Pascual Sala Sánchez, de la cual se desprende que la defraudación debe presentar algún tipo de conducta de ocultación de bases imponibles y también la STC 57/2010 de 4/10/2010, ponente Guillermo Jiménez Sánchez¹¹⁴⁰.

Aceptando, como se cree correcto, que debe existir algo más que la infracción de un deber, no se comparte la vía como la doctrina y jurisprudencia mayoritaria ha sustentado tal afirmación ni la conclusión a la que se llega. Por una parte, la protección a la Hacienda pública a través del Derecho penal tributario debe buscar un sentido propio que escape a la mención de los delitos patrimoniales, pues como ya se ha dicho, en el delito de defraudación tributaria no hay propiamente una protección al patrimonio, en los términos en que éste se protege por los delitos patrimoniales. Es más, en caso de que se quisiera apoyar a través de una interpretación sistemática la exigencia de algo más que la infracción de un deber, esto debería venir de la mano de la protección penal que se brinda a la actividad financiera encaminada al gasto, prevista en el art. 308 CP. Así, salvando la diferencia entre los arts. 305 y 308 CP, en este último el legislador ha estipulado algo más que la infracción de deberes, en particular el falseamiento y la ocultación de las condiciones

¹¹³⁸ “Es fácil comprender que estos deberes de declaración y de información constituyen la ‘viga maestra’ sobre la que se asienta el edificio de la aplicación de los tributos. Por eso, entendemos, el componente defraudatorio de que estamos tratando en el artículo 305 debe ser identificado en relación con la infracción de dicho deber”. PÉREZ ROYO. “Delito fiscal y ocultación”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. p. 223.

¹¹³⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 531 y 532. MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1051. COLINA RAMÍREZ. *La defraudación tributaria en el Código penal español*. 2010. p. 125 y ss. MAGALDI PATERNOSTRO. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. 2004. p. 1187. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 44. También, SUÁREZ GONZÁLEZ. *Comentarios al Código penal*. 1997. p. 726.

¹¹⁴⁰ FJ 9. También, STC 48/2006 de 13/02/2006, ponente Pascual Sala Sánchez, FJ 3. A su vez, desde el TS se propone un camino similar, STS 12/03/1986 ponente Luis Vivas Marzal, FD 1, en el que se exige una ocultación; más recientemente, la STS 20/06/2006 ponente Carlos Granados Pérez, FD 11.

requeridas para la obtención de subvención, desgravación o ayuda. En este sentido, si la protección penal del gasto exige algo más que infringir un deber, no se entiende que en la protección de los ingresos, que no implica como en el gasto un egreso o una “salida de caja”, se exija sólo la infracción de los deberes.

No obstante, no parece correcto cifrar el *plus* de la infracción de un deber en la exigencia de un acto de ocultación y, menos aún, de engaño, solución a la que viene confluendo recientemente la doctrina y la jurisprudencia¹¹⁴¹. Esta conclusión no puede compartirse pues se opone el tenor literal del delito de defraudación tributaria. Si se lee la agravante del litera a) del art. 305 CP, se ve que el tipo básico del delito de defraudación tributaria se agrava cuando “quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario”. Por ello, a menos que se quiera decir que no hay diferencia entre tipo básico y agravado, lo que no es posible, no cabe otra conclusión que renunciar a concretar el *plus* en la ocultación y menos en el engaño, pues llevaría a conclusiones inexplicables político criminalmente; por ejemplo, tener que reconocer que ocultar la identidad del obligado tributario (supuesto agravado del art. 305.1a), es más grave que ocultar el hecho imponible, como sería ubicar parte del patrimonio en un “paraíso fiscal”. Por ello, en el tipo básico la defraudación no se concreta en una ocultación fáctica, lo que está reservado a las modalidades agravadas.

En razón de lo anterior, el elemento que debe sumarse a la infracción del deber tributario debe concretarse, como en los delitos de dominio u organización, a través de comprobar que se ha creado un peligro o se ha incrementado el riesgo de lesión para el bien jurídico, pero no en la existencia de engaño u ocultación. En este sentido, la infracción de deberes tributarios debe generar un incremento de riesgo de lesión al bien jurídico que se concrete en la afectación del objeto material de la acción, es decir, el crédito tributario. Por ello, la infracción de deberes requiere provocar el riesgo en la formación del crédito tributario con una disminución de la obligación tributaria, impidiendo al acreedor conocer la existencia del crédito a su favor y proceder a su cobro¹¹⁴². Esta afirmación se corrobora si se atiende al significado del término “fraude” o “defraudación” del diccionario de MARÍA MOLINER, que en casos de relación obligacional entre acreedor y deudor está asociada a la imposibilidad del cobro de la deuda. Así, defraudar es, mediante la infracción de deberes tributarios,

¹¹⁴¹ Ejemplo de ello, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 531 y 532. También CHOCLÁN MONTALVO. *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2011. p. 107 y ss. MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1051. AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 121.

¹¹⁴² Nos separamos, en consecuencia, de la tesis de GRACIA MARTÍN cuando afirma que “La acción de defraudación tributaria consiste *exclusivamente* en la vulneración de deberes de conducta impuestos por las normas reguladoras de cada obligación tributaria”. GRACIA MARTÍN. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N.º. 58. 1988. p. 286. (Cursiva del original).

imposibilita que al acreedor reciba lo que le corresponde en derecho¹¹⁴³. Por esto, no basta con la infracción, sino que ésta debe estar asociada a un determinado nivel de riesgo de producción del tipo de resultados que el delito quiere evitar. Esto se reafirma, también, en referencia al sistema de gestión tributaria y al momento de declaración como instancia en que tiene lugar la protección penal a través del delito de defraudación tributaria. Las infracciones tributarias en este momento no pueden ser otras que las que afectan el desarrollo de la actividad administrativa, en particular, lo que SAINZ DE BUJANDA llama relación jurídica tributaria en sentido estricto: es decir, concretar el “crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago”¹¹⁴⁴. Así, la exigencia de una infracción debe entenderse de manera que pueda afectar al bien jurídico a través de perturbar la formación del crédito tributario como objeto material de la acción, lo que implica que el acreedor tributario queda en situación de desconocimiento del *an* y el *quantum* del crédito tributario frustrándose con ello el fin de la actividad financiera, que es el ingreso tributario¹¹⁴⁵.

Así, el componente de organización que se suma a la infracción del deber se concreta en la creación, por acción u omisión, de un riesgo de producción de un resultado de afectación económica a la Hacienda igual o superior a los 120.000 euros, a través de un crédito tributario que no se corresponde con el correcto, comparado con el que tendría lugar de no haberse infringido la norma del tributo correspondiente; lo que provoca, se insiste, una disminución de la obligación tributaria y el desconocimiento de la Hacienda pública del crédito a su favor¹¹⁴⁶. En este sentido, no será típica la infracción del deber de declarar si el contribuyente paga la obligación tributaria. De igual forma, será atípica la conducta de quien, infringiendo el deber de declarar y pago del tributo, informa a la respectiva Hacienda del hecho imponible, haciendo posible que la AT liquide la obligación o pueda proceder a su cobro¹¹⁴⁷. De la misma forma, es atípica la infracción del deber de declarar en relación con datos o hechos que no son relevantes para la cuantificación o liquidación del crédito.

¹¹⁴³ Vos “Fraude”. MARÍA MOLINER. *Diccionario de uso del español*. En el mismo sentido, http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=fraude. Fecha de búsqueda, abril 17 de 2012.

¹¹⁴⁴ SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de Derecho financiero*. 1993. p. 194.

¹¹⁴⁵ En este sentido, AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 118. PÉREZ ROYO. “Delito fiscal y ocultación”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. p. 224. PÉREZ ROYO. “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)”. *Diario La Ley nº 6281*. 2005. p. 1936. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 106. Así también la STS 20/06/2006 ponente Carlos Granados Pérez, FD 11.

¹¹⁴⁶ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 110.

¹¹⁴⁷ Así, PÉREZ ROYO. “Delito fiscal y ocultación”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. p. 225. CÓRDOBA RODA. “Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública”. *Diario La Ley nº 6381*. 2005. p.1379. CHOCLÁN MONTALVO. “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal. A propósito de la STS 15 de julio de 2002”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Nº. 551. p. 4.

Se anotó previamente que el problema en la determinación del comportamiento típico no se reduce al significado de cada uno de los elementos del tipo, sino que toca con su ordenación sistemática. Esto lleva a una parte de la doctrina a sostener la existencia de las llamadas “modalidades genéricas de comportamiento”, en concreto “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”¹¹⁴⁸. Así, “defraudar” por una parte, y “eludir”, “obtener” o “disfrutar”, por la otra, conforman la conducta típica¹¹⁴⁹. Se cree, en contra de esta tesis, que en el tipo no se establecen modalidades de comportamiento, con lo que la conducta típica se reduce a la interpretación del verbo rector. Lo primero, pues no resulta muy convincente defender la existencia de “modalidades genéricas de conducta”, y que quienes así lo hacen, como es el caso de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, acudan inmediatamente a la regulación alemana en materia de fraude tributario para concretar las formas de realización del tipo¹¹⁵⁰. En consecuencia, el tipo penal del delito de defraudación tributaria, salvo por la mención a la acción y la omisión, no es un tipo de medios determinados ni, menos todavía, de medios “genéricamente determinados”.

Cabe decir, eso sí, que la determinación de medios de realización ha tenido una fugaz aparición en el delito de defraudación tributaria, lo puede llevar a pensar que el tipo penal en su redacción actual no las comprende. El Proyecto de Ley de 1984 de reforma del delito fiscal pretendía vincular modalidades de conducta; se decía: “mediante el incumplimiento de obligaciones tributarias formales o el falseamiento sustancial de los datos, contabilidad o comprobantes necesarios para determinar el hecho o la base imponible”¹¹⁵¹. Esta iniciativa finalmente no formó parte del tipo penal. En consecuencia, esta referencia de tipo histórico no permite concluir que el legislador ha querido tipificar concretos medios de realización o comisión mediante la tipificación de la “elusión”, “obtención” o “disfrute”.

¹¹⁴⁸ AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 116 y 117. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 57.

¹¹⁴⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 536. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código penal*. 1988. p. 215.

¹¹⁵⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 532. Ya lo decía el autor en 1995: “En mi opinión, no hay inconveniente alguno en entender que las modalidades específicas de acción descritas en el precepto alemán pueden ser también modalidades idóneas para cumplir el especial desvalor de acción del tipo del artículo 349. Por tanto, en la modalidad activa ello ocurre cuando se presentan datos inexactos sobre hechos que *disminuyen* la imposición y en la modalidad omisiva que ahora nos ocupa cuando, existiendo un especial deber de comunicar datos, el sujeto omite la obligada declaración”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 45.

¹¹⁵¹ BOCG, serie A-114-I, de 11 de septiembre de 1984. A juicio de PÉREZ ROYO, “La consecuencia de esta supresión ha sido la de alterar significativamente la configuración del tipo legal, que, al igual que el anterior artículo 319, queda como un «tipo abierto», indeterminado en cuanto a la conducta”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 109

Además, en contra de la tesis de los medios de realización del tipo, cabe recordar lo dicho por GRACIA MARTÍN quien, desde de una interpretación sistemática, aduce con razón que si tales elementos fueran parte de la acción tendrían que referirse a la etapa post-consumativa, y no a la realización de la conducta típica. Esto, pues la mención en el tipo a una “cuota defraudada”, implica que ésta ya se ha “eludido” o que el beneficio fiscal se ha “obtenido”¹¹⁵². De otro lado, y en lo que se refiere al término “disfrutando”, es contundente GRACIA MARTÍN al señalar que sólo puede estar referido al momento del resultado: “En nuestro art. 349 no cabe duda que los gerundios ‘eludiendo’ y ‘disfrutando’ son *acciones* por la fuerza lingüística. Pero esto plantea dudas al intérprete y la reflexión lógica descubre alguna incongruencia. No es lógico que el disfrute sea para el tipo del art. 349 *una acción*. La doctrina entiende, con razón como veremos, que el delito se consuma en esta modalidad en el preciso instante en que el sujeto *percibe* el beneficio (...) El propio art. 349 habla, como hemos visto, de ‘beneficio fiscal *obtenido*’ como resultado. Y ello es lógico, porque sólo puede disfrutarse algo si previamente se ha obtenido. Ahora bien, si el *disfrutar* hay que referirlo al preciso instante de la *percepción* u *obtención*, y en ese momento se consuma el delito, nos encontramos con lo siguiente: que la *actividad* de disfrutar –una acción, por consiguiente- que subsigue a la obtención de la ventaja fiscal es ya ajena e irrelevante para el tipo y entra en la denominada por la doctrina *fase de determinación o de agotamiento del delito*. Todo parece indicar, por consiguiente, que el *disfrute* típico, identificado con el momento de la obtención del beneficio fiscal, no es en el art. 349 la acción, sino el *resultado* de un conjunto de actos u omisiones previos constitutivos de la acción de *defraudar*”¹¹⁵³.

Por otra parte, en caso de entender la “elusión” como parte de la acción, ello conduce a una similitud de significados con el término “defraudación”, pues en ambos el significado es similar¹¹⁵⁴. Es más, el Diccionario de la Real Academia Española menciona, como uno de

¹¹⁵² GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 63 y 71. Se interpreta la regulación española de forma similar a la regulación alemana, pues allí se considera la disminución de impuestos o la obtención de ventajas fiscales injustificadas como resultado del §370.1 AO. Así, ROLLETSCHKE. *Steuerstrafrecht*. 2009. p. 26. También, se afirma que “La defraudación tributaria es un delito de resultado. El resultado del hecho del §370 apartado 1 AO es la disminución del impuesto o la obtención de una ventaja fiscal no justificada”. KUHN/WEIGELL. *Steuerstrafrecht*. 2005. p. 14.

¹¹⁵³ GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 65 y 66.

¹¹⁵⁴ Ello se comprueba si se observa lo siguiente: MARTÍNEZ PÉREZ sostiene que “elusión” es “inducir maliciosamente a error por medio de una mendacidad, astucia o artificio”. En relación con el término “defraudar”, afirma el autor que “el mero incumplimiento de deberes fiscales no puede integrar el tipo delictivo en tanto en cuanto no surja una verdadera *mise en scène* que tenga por objeto engañar a los órganos de la Administración tributaria”. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 228 y 224 respectivamente. También esta similitud de significados en RODRÍGUEZ MOURULLO, quien define la “defraudación” como “un daño patrimonial injusto, a través de una mendacidad, astucia o artificio”. La “elusión” consiste para este autor en “un comportamiento que, mediante mendacidad, astucia o artificio, induce maliciosamente a error y viola directamente la ley tributaria”. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal. Tomo II*. 1983. p. 259 y 260 y 263 respectivamente. Actualmente la identificación es menos evidente, pero no desaparece. Así, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ sostiene que defraudar consiste “ocultación de bases o

los significados del término “defraudar”, “eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones”¹¹⁵⁵. Adicionalmente, la consideración como resultado de tales elementos se justifica en tanto la actual redacción del tipo ha eliminado el término “mediante” que precedía a la “elusión” y “disfrute”¹¹⁵⁶. Finalmente, entender la “elusión” como parte del resultado refleja mejor la intención del legislador reflejada en la Exposición de motivos de la Ley Orgánica 2/1985, cuando se indica que la defraudación debe tender a eludir, lo que denota que el término debe vincularse más con el resultado que con una modalidad de conducta¹¹⁵⁷.

Sin perjuicio de lo anterior, tienen parte de razón quienes condicionan el sentido de la conducta típica a través de los elementos “elusión”, “obtención” o “disfrute”. Sin embargo, creemos esto se puede conseguirse más adecuadamente si tales los elementos se consideran como parte del resultado y no de la acción. Así, la defraudación que importa al art. 305 CP habrá de ser aquella que afecte la formación del crédito tributario, permitiendo la “elusión”, “disfrute” u “obtención” de una cantidad igual o superior a 120.000 euros. Esto resulta más adecuado, ya que ver el resultado exclusivamente en términos de perjuicio económico no es adecuado, pues no cualquier perjuicio económico es típico, incluso sobrepasando los 120.000 euros. Así, la sola omisión de pago igual o superior a 120.000 euros, habiendo

datos esenciales que sea idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación del tributo”; y “eludir” referido en su sentido común, consiste en “evitar con astucia o maña”, evitación que debe estar referida a la liquidación del tributo. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 532 y 536 respectivamente. A su vez, afirma que “Al igual que sucede en estos preceptos, en los que la defraudación es el concepto genérico de conducta engañosa que abraza todas las modalidades disvaliosas que se describen, en el artículo 349 se expresa también genéricamente la necesidad de que la ejecución del hecho vaya acompañada de una determinada modalidad específica de *conducta* que, además de la infracción del deber o con independencia de ella, implique un engaño o artificio especialmente disvalioso para atacar el bien jurídico”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 44. Desde una interpretación ajena a la tesis de la estafa, también es posible advertir una similar identificación de significados. Así, define PÉREZ ROYO la “defraudación” como “el incumplimiento de los deberes de información y colaboración establecidos en la legislación tributaria”; y la “elusión” como “aquella conducta que consiste en el incumplimiento del deber de satisfacer la deuda tributaria”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 116 y 90, respectivamente.

¹¹⁵⁵ <http://lema.rae.es/drae/?val=eludir>. Consulta el 4 de octubre de 2012.

¹¹⁵⁶ Así, a partir de la reforma de Ley Orgánica 2/1985 se modifica la redacción del tipo que venía de la Ley 50/1977 en que podía leerse: “Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales”. Actualmente la literalidad del tipo es la siguiente: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

¹¹⁵⁷ “La primera, que es la del artículo 349 del Código Penal (RCL 1973\2255 y NDL 18260) quiere avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago”. Exposición de motivos, LO 2/1985, de 29 de abril. BOE 30 abril 1985. N°. 103. p. 11985.

declarado, no es típica, pero sí lo es aquel perjuicio que elude, obtiene o disfruta la obligación tributaria. En definitiva, a pesar de que dentro del sentido literal posible es válido plantear que los elementos mencionados pudieran ser entendidos como modalidades de la acción, sobre todo considerando que están en gerundio, una interpretación sistemática e histórica recomienda decantarse por afirmar que son formas del resultado típico.

En consecuencia, el concepto de defraudación se concreta en la infracción de aquellos deberes tributarios que, en el marco de la relación jurídico tributaria, generan un peligro *ex ante* de frustrar en la etapa de declaración la formación correcta y conforme a la ley del crédito tributario permitiendo “eludir”, “obtener” o “disfrutar” una disminución de la obligación valorada en un mínimo de 120.000 euros. Por esto, el verbo rector queda integrado por la infracción de aquellos deberes vinculados estrictamente a la formación del crédito tributario y a las conductas activas u omisivas a las que pueda imputarse tal riesgo. En definitiva, el verbo rector está representado desde 1977 hasta hoy, única y exclusivamente por medio del término “defraudar”. El sentido que cabe asignar comporta una doble delimitación normativo-fáctica. Por una parte, debe tratarse de un cierto tipo de deberes y, por la otra, que pueda verificarse a través de la infracción de los mismos la creación del peligro que el fin de protección de la norma pretende evitar: que el acreedor tributario esté en una situación de ignorancia en relación con el crédito tributario que le impida liquidar el crédito tributario o cobrarlo produciéndole un perjuicio económico como mínimo de 120.000 euros. Además, en los supuestos en que concurra adicionalmente una ocultación, existirá una circunstancia que agrava el injusto. Lo anterior permite esbozar una escala de valoración de relevancia penal que ayuda a establecer un criterio cualitativo de la relevancia penal de los comportamientos defraudatorios¹¹⁵⁸.

¹¹⁵⁸ Esta escala de valoración toma como referencia, modificando algunos aspectos, la propuesta por PÉREZ ROYO. “Delito fiscal y ocultación”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. p. 226 y ss.

Supuestos de no defraudación.	-El sujeto pasivo declara, autoliquidada pero no ingresa. -El sujeto pasivo declara, pero no autoliquidada y en consecuencia no ingresa. -El sujeto pasivo declara, autoliquidada mal y, en consecuencia, no ingresa o ingresa un importe inferior al debido. -El sujeto pasivo no declara o declara mal y en consecuencia no ingresa o ingresa un importe inferior al debido, pero en cumplimiento de un deber legal presenta otra declaración en la que ofrece a la Administración los datos no declarados en la anterior ¹¹⁵⁹ .	
Supuestos de defraudación.	-El sujeto pasivo no declara o declara mal y no ingresa o ingresa en importe inferior el tributo. Sin embargo, recoge en su contabilidad y en sus registros fiscales los hechos no declarados ¹¹⁶⁰ . -El sujeto pasivo no declara o declara mal y no ingresa o ingresa un importe inferior al debido.	Tipo básico: Infracción de deberes tributarios + creación o incremento del riesgo de lesión al bien jurídico. Tipo agravado: Infracción de deberes tributarios + creación o incremento del riesgo de lesión al bien jurídico + ocultación.

Esta interpretación encuentra en el sistema de gestión tributaria tanto un punto de apoyo como la exigencia de diferenciar la relevancia penal de los comportamientos dependiendo del sistema de gestión que en el caso concreto tengan los respectivos tributos. Se indicó que el sistema de gestión diferencia entre la autoliquidación y los tributos en los que la liquidación corresponde al Estado. En consecuencia, bajo el modelo de autoliquidaciones, el obligado tributario es responsable de la liquidación del tributo y, por supuesto, del pago. Por el contrario, en el sistema de liquidación, es la AT quien realiza el acto de liquidación, eso sí, con ayuda en la información ofrecida por el obligado tributario. Por esto, en el sistema de autoliquidaciones el obligado tributario es el principal y único garante de evitar la lesión del bien jurídico, mientras que en el sistema de liquidación la responsabilidad del obligado es de menor entidad, con lo cual, en términos de proporcionalidad, no deberá ser

¹¹⁵⁹ En este punto hay discusión, particularmente en los supuestos del IVA. Se discute si hay responsabilidad penal en los casos de una correcta presentación del modelo 347, cuando se han presentado las autoliquidaciones trimestrales y declaración resumen anual con datos falsos (modelos 300 y 390). Parte de la doctrina piensa que no hay delito fiscal, como quiera que la presentación del modelo 347 impide acreditar la existencia de ocultación a la AT de la información tributariamente relevante para liquidar el IVA. Así, CHOCLÁN MONTALVO. *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2011. p. 111. También, AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 128. PÉREZ ROYO. “Delito fiscal y ocultación”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. p. 234. Por el contrario, la jurisprudencia parece mostrarse contraria a aceptar la atipicidad en este supuesto: así la SAP de Sevilla 15/05/2009, ponente José Manuel de Paul Velasco, FD 5 y 6. En la sentencia antes mencionada se remite a otros pronunciamientos jurisprudenciales que mayoritariamente vienen a apoyar la tesis expuesta en la sentencia. Sobre esta polémica ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 49 y ss.

¹¹⁶⁰ En relación con este punto nos separamos de la tesis de PÉREZ ROYO, quien apunta a la atipicidad de este tipo de comportamientos. Consideramos que el cumplimiento de los deberes contables, como explica GRACIA MARTÍN, es diferente de los deberes de declarar, con lo cual el cumplimiento o incumplimiento de uno u otro deben valorarse de forma separada.

igual la defraudación de quien es en un 100% garante de evitar la lesión de los intereses protegidos penalmente que la de quien tiene una responsabilidad compartida¹¹⁶¹.

En un sistema en que el obligado tributario debe asumir una mayor responsabilidad en la gestión tributaria, como es el sistema de autoliquidaciones, su incumplimiento de los deberes de declaración tendrá un mayor nivel de riesgo *ex ante* que en aquellos en que el acto de liquidación no depende en exclusiva del obligado tributario. En consecuencia, la conducta típica presenta en el art. 305 CP una delimitación que, en función de su nivel de lesividad, puede medirse en tres niveles: en el nivel de menor lesividad se encuentran aquellas lesiones de deberes de declaración y pago en las que el obligado no es 100% responsable en la formación del crédito tributario, pues tal responsabilidad por razón del sistema de gestión también le corresponde al Estado. En el segundo nivel se encuentran tales infracciones cuando la formación del crédito corresponde en exclusiva al obligado tributario, es decir, el sistema de autoliquidaciones. Finalmente, los supuestos de mayor gravedad están representados por las modalidades agravadas.

En las modalidades agravadas se encuentra, en primer lugar el art. 305.1a) y se refiere a la “utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario”. En este supuesto se evidencia un mayor desvalor de acción, pues se exige además de la infracción del deber y el aumento del peligro de lesión del bien jurídico, una conducta de ocultación¹¹⁶². Este supuesto ha estado dirigido a las modalidades de defraudación en las que se presentan testafierros y, particularmente, las llamadas “cesiones de créditos”. Cabe decir que su aplicación exige que efectivamente se oculte al verdadero obligado, lo que implica reconocer que no cualquier situación de interposición de una persona hace posible invocarla. En consecuencia, la utilización de una persona, tanto física como jurídica, puede dar lugar al mayor desvalor de acción, siempre que efectivamente oculte al obligado tributario.

Además de la agravante anterior, en el literal b) del art. 305 CP están previstas dos circunstancias adicionales. La primera, vinculada con el desvalor de resultado, es la “especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado”. En este caso, cabe reprocharle al legislador la falta de claridad y el poco rigor utilizado para delimitar la mayor gravedad, pues no hay parámetro alguno que permita

¹¹⁶¹ La diferencia que se propone no tendría porque sorprender, pues la LGT distingue en las infracciones tributarias, las que se producen en el sistema de autoliquidaciones (art. 191 LGT) y las que tienen lugar cuando es la AT quien liquida (art. 192 LGT). Así, VERDESOTO GÓMEZ. “El sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*. 2009. p. 393.

¹¹⁶² Reconoce igualmente un mayor desvalor de acción, MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1061.

estimar que monto de la defraudación puede ser calificada como de especial trascendencia y gravedad¹¹⁶³.

Finalmente, la tercera circunstancia agravante reside en la “especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios”. Lo primero que cabe indicar es que se requiere de una estructura organizativa que de lugar a la especial trascendencia y gravedad de la defraudación. Este supuesto se reconoce que está dirigido a combatir los casos de “fraudes de IVA”, en los que sociedades o empresas emiten facturas falsas a favor de otras a fin de defraudar este impuesto. Siendo ello así, lo que parece más adecuado es interpretar la circunstancia agravante en el sentido de entender que el legislador ha querido agravar la pena cuando exista una estructura organizativa que pueda favorecer la defraudación, pues no parece que lo esencialmente relevantes sea afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Es más, no se entiende cómo se utiliza la expresión “afectar a una pluralidad de obligados tributarios”, cuando quienes se verían afectadas serían, en cualquier caso, la Hacienda o varias Haciendas. Por esto, la agravante debería ser leída en el sentido de agravar los supuestos en que exista una estructura organizada que permita facilitar la defraudación de varios obligados y, con ello, imposibilitar la defensa de la Hacienda o, lo que es igual, que tenga lugar un mayor desvalor de acción en razón del mayor riesgo *ex ante* de lesión a la Hacienda¹¹⁶⁴.

Para terminar este apartado, cabe decir que el legislador español sólo reconoce en el art. 305 CP una diferencia punitiva entre las modalidades del tipo básico y las de los subtipos agravados, pero no hay diferencia punitiva cuando la defraudación tiene lugar en supuestos de autoliquidaciones y en los que es el Estado quien liquida el crédito¹¹⁶⁵. Sin embargo, creyendo que es relevante la diferencia entre los modelos de gestión y que ello debe tener reflejo en el injusto, la propuesta de modificación intentará reflejar esta diferencia.

¹¹⁶³ Como ya se indicó *supra*, la determinación de la cuantía que da lugar a la agravante ha sido señalada por vía jurisprudencial, tal y como puede leerse recientemente en la STS 19/01/2012, ponente Carlos Granados Pérez. Sin embargo, considerando que la fijación de las circunstancias agravantes por mandato del principio de *lex certa* debe ser una tarea que corresponda al Legislador, consideramos correcto que en el Proyecto de Ley orgánica con el cual se busca modificar el Código penal en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social se establece que el delito de defraudación se agravará cuando la cuantía exceda de 600.000 euros. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A, proyectos de ley, N.º. 17-1, 7 de septiembre de 2012.

¹¹⁶⁴ MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1064. MORILLAS FERNÁNDEZ. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Segunda época*. 2006. p. 50. MAGALDI PATERNOSTRO. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. 2004. p. 1202. BACIGALUPO ZAPATER. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Código penal. Doctrina y jurisprudencia*. Tomo II. 1997. p. 3104 y ss.

¹¹⁶⁵ Tampoco existe diferencia entre las infracciones referidas al sistema de autoliquidación y de liquidación por parte de la AT. Ello no quiere decir que no debería existir tal diferencia.

a) Dos problemas de aplicación del delito de defraudación tributaria.

La omisión en la presentación de la declaración tributaria y la delimitación de los casos de economía de opción, fraude de ley o actos simulados traducen en la práctica los desacuerdos sobre la conducta típica. En lo que sigue se realizará una breve consideración de estos dos problemas, de manera que permitan concretar el concepto de conducta típica explicado.

1º. La falta de presentación de la declaración tributaria.

El delito de defraudación tributaria se puede realizar tanto por acción como por omisión, siendo éstos sus medios de comisión. Esta afirmación encuentra apoyo en la descripción de la conducta típica, en particular el verbo rector, que en su significado puramente lingüístico no se opone a la posibilidad de su realización por vía omisiva. Por otra parte, explica DOPICO GÓMEZ-ALLER, en el Derecho español se admite sin mayor problema que la omisión puede ser causa de daños, con lo cual la realización omisiva del tipo de defraudación tributaria no debería admitir objeción, bien por poder subsumirse directamente en el verbo rector, bien por admitirse en Derecho las omisiones como causa de daño, en este caso en referencia al resultado típico del art. 305 CP¹¹⁶⁶.

Sumado a lo anterior, el art. 305 CP alude expresamente a la acción y omisión como formas de defraudar a la Hacienda pública. Sin embargo, cabe decir que el reconocimiento de la omisión como modalidad de realización típica del art. 305 CP no soluciona el problema de la relevancia penal de la falta de presentación de la declaración tributaria, sobre el que ha girado gran parte de la discusión sobre la realización omisiva de la defraudación tributaria¹¹⁶⁷. Parece claro que la voluntad del legislador al expresar la omisión era solucionar este problema¹¹⁶⁸. Sin embargo, si ese era el propósito debería haberse dicho de

¹¹⁶⁶ Afirma DOPICO GÓMEZ-ALLER que “El Derecho español entiende que una omisión puede «causar» daños, en el sentido de «irrogarlos» (no, obviamente, en sentido mecánico); y así lo declara expresamente en preceptos como el artículo 1902 del Código civil («El que por acción u omisión causa daño a otro»); y que una omisión puede «crear una ocasión de riesgo» (como expone el artículo 11.b del Código penal)”. DOPICO GÓMEZ-ALLER. “Comisión por omisión y principio de legalidad. El artículo 11 CP como cláusula interpretativa auténtica”. *RDPC*. N.º. extraordinario, 2. 2004. p. 289. Esto resulta relevante si se tiene en cuenta que se negó la omisión como modalidad de realización del delito. Así, CÓRDOBA RODA. *Comentarios al Código Penal, Tomo III. (Artículos 120-340)*. 1978. p. 1014.

¹¹⁶⁷ Así, MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 533. Considera, por el contrario, que la tipificación expresa de la “omisión” sí solucionó el problema, CHOCLÁN MONTALVO. “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 31.

¹¹⁶⁸ En la Memoria del proyecto de reforma se puede leer lo siguiente: “asimismo, resulta conveniente resolver definitivamente el tema de que la falta de presentación de la declaración tributaria es medio material e idóneo de comisión del delito puesto que, a pesar de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo es absolutamente nítida sobre este extremo (...), aun con posterioridad a dichos pronunciamientos, alguna jurisprudencia menor y un importante sector doctrinal sostienen su inidoneidad”. El texto de la Memoria se

forma directa y clara en la ley, pues lo cierto es que la sola referencia a la omisión deja abierto el interrogante sobre la relevancia penal de la no presentación de declaración. Es más, teniendo presente la voluntad de la reforma manifestada en la Memoria y el resultado concretado en la LO 6/1995, no sería insensato pensar que la falta de mención explícita de la no presentación de la declaración en el tipo sería indicativa precisamente de su exclusión. Esta conclusión encontraría apoyo al analizar la reforma del año 1985, que pretendió incluir la infracción de deberes formales, como sería la no declaración tributaria; sin embargo, el resultado final de la reforma concretado en la LO 2/1985 no integró dicho comportamiento¹¹⁶⁹. Incluso una interpretación histórica apoyaría esta idea, pues cuando el legislador ha pretendido criminalizar tal omisión lo ha señalado de forma expresa¹¹⁷⁰. Sin embargo, desde el delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria en CP de 1870 el legislador no volvió a recoger expresamente tal omisión, lo que podría interpretarse, se reitera, como voluntad de su exclusión.

La interpretación legal debe referirse al derecho positivo más que a la pretendida voluntad del legislador¹¹⁷¹. Por esto, que fuera o no la voluntad legislativa la inclusión de la no presentación de la declaración tributaria no representa argumento ni a favor o en contra de su aceptación o rechazo. Esto debe ser resuelto a partir del texto vigente. Por ello sigue vigente el análisis de la falta de presentación de la declaración tributaria y su relevancia en el delito de defraudación tributaria.

La doctrina y la jurisprudencia mayoritaria han coincidido en la relevancia penal de la falta de presentación de la declaración tributaria como forma de realizar la defraudación tributaria. Sin embargo hay diferencias al justificarla, lo que ejemplifica los desacuerdos en

toma de la cita que de la misma realiza MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la Hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 27.

¹¹⁶⁹ En el proyecto de reforma se propone la reforma del tipo así: “Artículo 319. El que defraudare a la Hacienda Estatal, autónoma o local eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales mediante el incumplimiento de obligaciones tributarias formales o el falseamiento sustancial de los datos, contabilidad o comprobantes necesarios para determinar el hecho o la base imponible”. BOE de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. II Legislatura. Serie A. Proyectos de ley 11 de noviembre de 1984, número 114-I. No obstante, el resultado de la reforma es el siguiente: “Artículo 349. El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”. BOE 30 abril 1985. N.º. 103.

¹¹⁷⁰ Así, la Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830, art. 14.1. y el Real Decreto de 20 de junio de 1852 sobre jurisdicción de hacienda y represión del contrabando y defraudación, art. 19.8.

¹¹⁷¹ En este sentido, estamos de acuerdo con la afirmación de ORTIZ DE URBINA GIMENO cuando, analizando el valor para la interpretación jurídica de la voluntad del legislador, señala que “lo que merece un especial respeto en los sistemas democráticos es la legislación, y no el legislador (en el sentido de la concreta configuración personal del parlamento en un momento histórico concreto)”. ORTIZ DE URBINA GIMENO. “¿Leyes taxativas interpretadas libérrimamente? Principio de legalidad e interpretación del derecho penal”. *La crisis del principio de legalidad en el nuevo Derecho penal: ¿decaencia o evolución?* Juan Pablo Montiel (ed.). 2012. p. 204.

materia de interpretación y aplicación del tipo. No deja de sorprender este amplio acuerdo, pues las diferencias en la interpretación del delito harían previsible que las conclusiones en no mostrarán tal semejanza. Es más, cuesta entender que se llegue a la misma conclusión cuando se parte de premisas tan diferentes sobre la interpretación de la conducta típica: desde exigir un engaño, hasta defender que el comportamiento típico queda satisfecho con el simple incumplimiento de deberes formales tributarios.

En contra de la mayoritaria opinión que defiende la relevancia penal de la no presentación de la declaración tributaria, hay opiniones que la han negado, como es el caso de CÓRDOBA RODA, quien exigía algo más que la simple pasividad¹¹⁷². También BAJO FERNÁNDEZ se ha mostrado reticente a aceptar la punibilidad de la falta de presentación de la declaración tributaria como conducta típica del delito de defraudación tributaria, señalando sin embargo que podría ser típica del delito de fraude contable tributario, pues la mención en éste a la omisión de la presentación de la declaración tributaria (art. 310.d. CP) lleva a que tal comportamiento, o bien en algunos casos se mantenga en el ámbito de las infracciones tributarias o que quede comprendido en el art. 310.d CP¹¹⁷³. Actualmente se muestra crítico con la tipicidad de la no presentación de declaración tributaria CASTRO MORENO, quien afirma que la tipificación expresa de la omisión en el tipo del art. 305 CP no es indicativa de punibilidad de la omisión de presentación de la obligada declaración tributaria, sino de la omisión de datos en la correspondiente declaración¹¹⁷⁴. Para este autor, en la falta de presentación de declaración no habría engaño, siendo éste requisito indispensable para que

¹¹⁷² CÓRDOBA RODA. *Comentarios al Código Penal, Tomo III. (Artículos 120-340)*. 1978. p. 1014. Esta tesis la plantea el autor durante la vigencia de la regulación del delito fiscal de la LMURF 50/1977 de 14 de noviembre, debido a que la ubicación del delito en el título de las falsedades implicaba que la conducta debía trascender de la simple pasividad debiendo existir algún tipo de falsedad. Posteriormente reconocerá la relevancia penal de la no presentación de declaración tributaria, al entender que la mención a la omisión lleva a entender que este tipo de comportamientos se encuentran expresamente tipificados. CÓRDOBA RODA. “Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública”. *Diario La Ley n° 6381*. 2005. p. 1379. También negó la relevancia penal de la omisión de declaración tributaria QUINTERO OLIVARES. “El nuevo delito fiscal”. *RDFHP*. N°. 137. 1978. p. 1318.

¹¹⁷³ “Frente a la tesis sostenida por la Sentencia que comentamos –en cualquier caso, referida al derogado art. 319 y no a los vigentes delitos contra la Hacienda Pública- entendemos nosotros que la omisión de declaración sólo tiene trascendencia jurídica como infracción tributaria de los artículos 83,4 y 79 de la Ley General Tributaria, salvo que vaya acompañada de otros comportamientos de carácter activo relativos a la contabilidad, en cuyo caso, constituye simple infracción delictiva contable del artículo 350bis, del Código Penal, castigado con arresto mayor o multa. Fuera de estas dos modalidades, no existe ninguna otra consecuencia sancionadora para la omisión de declaración, ya que en ningún caso puede constituir el delito fiscal del artículo 349, heredero del derogado artículo 319 del Código penal”. BAJO FERNÁNDEZ. “La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 2 de marzo 1988)”. *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 171.

¹¹⁷⁴ “Desde este punto de vista, es posible que cuando el delito fiscal contempla la defraudación por omisión, no se tenga que estar necesariamente refiriendo a la ausencia de la declaración, sino a la presentación de la declaración («lo que se hace»), «omitiendo» informaciones relevantes que se tiene el deber de facilitar («falta de verdad = engaño» omisivo)”. CASTRO MORENO. *Elsiones fiscales atípicas*. 2008. p 71.

pueda hablarse de comportamiento típico, con lo cual tal omisión debe dar lugar a la correspondiente infracción administrativa¹¹⁷⁵.

No obstante lo anterior, la doctrina y jurisprudencia en su inmensa mayoría han defendido la relevancia penal de esta omisión, siendo el punto de discordia si deben o no existir elementos adicionales a la simple falta de presentación de la declaración tributaria para que pueda ser penalmente relevante¹¹⁷⁶. Para la tesis que considera suficiente el incumplimiento del deber, la no presentación de la declaración tributaria es relevante. En este orden, la omisión, sumada a la producción del perjuicio patrimonial, daría lugar al delito. Dentro de esta línea de argumentación es posible mencionar un grupo de autores que desde mediados de la década de 1980 fueron progresivamente perfilando esta interpretación: LAMARCA PÉREZ en 1985, PÉREZ ROYO en 1986 y GRACIA MARTÍN en 1988¹¹⁷⁷. Esta línea de interpretación ha sido igualmente defendida por la jurisprudencia, lo que comienza con la STS 29/06/1985, ponente José Augusto de Vega Ruiz, Considerando segundo, sumándose posteriormente a esta interpretación la STS 27/12/1990, ponente Enrique Ruiz Vadillo FD 3, o la STS 27/07/1999, ponente Joaquín Delgado García, FD 2¹¹⁷⁸.

Existe una tesis más restrictiva, que considera que el significado de la conducta típica en el delito de defraudación tributaria no está limitado a la infracción de deberes tributarios. En consecuencia, la punibilidad de la no declaración tributaria estaría sujeta a la satisfacción de aquellos requisitos adicionales a la infracción del deber. La más restrictiva de las posiciones

¹¹⁷⁵ “En tal caso, a mi parecer, el asunto está claro: el sujeto habrá incurrido en dicha infracción administrativa, en el incumplimiento de un deber tributario formal, que bajo la anterior LGT 1963 podía ser considerada como infracción «simple» (artículo 78.1.a), y que en la nueva LGT 2003, esta omisión puede ser incluso infracción leve (artículo 192), por lo que carece de gravedad para justificar la intervención del Derecho penal”. CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 76. Se opone a esta interpretación AYALA GÓMEZ, quien afirma que la inclusión por el legislador del término “omisión” “sólo puede ser entendida como un reconocimiento de lo que ya había sido objeto de admisión por doctrina científica y jurisprudencia: la tipicidad por omisión sin excluir el supuesto consistente en la no presentación de las declaraciones tributarias”. AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 144. Nota al pie 124. Sin embargo, y como luego se dirá, AYALA GÓMEZ condiciona la relevancia penal de la no presentación de las declaraciones tributarias a un criterio de idoneidad para producir el resultado y evitar actuaciones de control y verificación por parte de la AT.

¹¹⁷⁶ Sobre las diversas posiciones, LAPORTA. “La omisión de presentar la declaración jurada de impuestos como comportamiento evasivo”. *Derecho penal tributario*. 2008. p. 433 y ss. También, MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p. 55 y ss.

¹¹⁷⁷ LAMARCA PÉREZ. “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”. *RDFHP*. 1985. p. 767 y ss. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 125. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 219. En un sentido similar, BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 476. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/CORTES BECHARELLI. *Delitos contra la Hacienda Pública*. 2002. p. 60. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 150 a 152.

¹¹⁷⁸ También, la SAP de Pontevedra 17/12/2001, ponente José Luis Albes López, FD 3, la SAP Barcelona 25/07/2002, ponente José Carlos Iglesias Martín, FD 7, SAP de Girona 31/01/2003, ponente Fátima Ramírez Souto, FD 1 o SAP Zaragoza 29/02/2008, ponente Sara Arriero Espes, FD 2.

reclama la presencia de un engaño o *mise en scène* similar a la estafa, de modo que la punibilidad de la omisión queda condicionada a la presencia de un engaño capaz de generar error en la AT¹¹⁷⁹. Así, la no presentación de la declaración tributaria será punible si puede ser calificada como una conducta engañosa y generadora de error. Para quienes han defendido esta opción, la justificación de la punibilidad de la no declaración radica en que tal omisión asume un valor concluyente engañoso, pues resulta indicativa a la AT de que el contribuyente no tenía nada que declarar, cuando en realidad tendría que hacerlo¹¹⁸⁰. A su vez, se argumentaba también que el obligado tributario está en posición de garante, con lo cual la no presentación de la declaración tributaria se castiga en comisión por omisión¹¹⁸¹. La crítica a esta posición, señala CASTRO MORENO, está en que no implica ningún tipo de restricción al ámbito de la conducta típica, como quiera que el valor concluyente se presentará siempre que exista la obligación legal de presentar la declaración tributaria y la misma no se presente¹¹⁸². En la jurisprudencia también es posible advertir una posición restrictiva vinculada a la exigencia de elementos subjetivos, objetivos o ambos, como se anotó en el análisis jurisprudencial. Sin embargo, estas posiciones, se dijo, no comportan restricción en la aplicación del tipo, pues cualquiera sea el criterio de restricción, luego éste se acredita por la vía de la omisión en el cumplimiento del deber de declarar¹¹⁸³.

¹¹⁷⁹ RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 271. RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 66 y 67.

¹¹⁸⁰ “Si un contribuyente en estas circunstancias deja dolosamente de presentar la correspondiente declaración tributaria, puede afirmarse que con su silencio engaña por omisión: lleva a cabo un engaño capaz de inducir a error a la Administración, y punible, por tanto, en concepto de delito fiscal”. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 273 y 274. RODRÍGUEZ MOURULLO. “El nuevo delito fiscal”. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. 1983. p. 271. En contra de la tesis de los “actos concluyentes”, dice CASTRO MORENO que “la doctrina de los actos/hechos concluyentes parte de comportamientos previos activos, existiendo así una base fáctica positiva en el comportamiento del sujeto del que se puede deducir que es equivalente a una afirmación positiva. Pero, sin embargo, en los supuestos de ausencia de presentación de declaración, no existe precisamente esa conducta previa positiva que constituye el contexto imprescindible para poder concluir, que (en dicho contexto activo, y sólo en el mismo), la omisión de determinada información resulta concluyente de una afirmación”. CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 60.

¹¹⁸¹ MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 273.

¹¹⁸² CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 60.

¹¹⁸³ Ejemplo de ello es la STS 24/02/1993, ponente Fernando Díaz Palos, en la cual se afirma que “En primer lugar, es ya doctrina consolidada de esta Sala aplicable, dada la comunidad del tema tanto para el antiguo art. 319 como para el vigente art.349 del Código Penal, que el ánimo defraudatorio es factible por la simple omisión del sujeto tributario y es que, como dice la Sentencia de 2 de marzo de 1988, quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido”. FD 3. También, la STS 25/02/1998, ponente Eduardo Moner Muñoz: “el ánimo defraudatorio es factible por la simple omisión del sujeto tributario y es que, como dice la Sentencia de 2 de marzo de 1988, quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido”. FD 5. También, y desde el punto de vista objetivo, la STS 25/11/2005, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca en la que se afirma: “Es cierto que normalmente la omisión de la declaración supone la ocultación dolosa del hecho imponible, y la declaración presentada falseando los datos implica una ocultación de las características de aquél que dan lugar a la deuda, tratándose de conductas equiparables. Es por eso que, en principio, una vez finalizado el plazo para la declaración voluntaria en los tributos periódicos con autoliquidación, sin que se haya presentado ésta, el delito se considera consumado, bastando en esos casos con la mera omisión, puesto que es

Recientemente y con ayuda de criterios de imputación objetiva, la doctrina y la jurisprudencia han querido plantear las restricciones a la relevancia penal de la no presentación de la declaración tributaria. Tal criterio se concreta en requerir que la omisión deje a la AT en situación de desconocimiento de los datos que dan fundamento a la obligación tributaria, criterio que a juicio de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ reflejaría uno de los juicios de imputación objetiva, en particular, el fin de protección de la norma¹¹⁸⁴. A partir de este criterio de restricción, doctrina y jurisprudencia derivan de forma casuista los supuestos en que cabe imputar responsabilidad, que reconoce el autor se encuentran muy cerca de los resultados de la tesis de la infracción del deber. Así, la omisión de presentar la declaración será penalmente relevante cuando pueda dejar a la AT en desconocimiento de los hechos con relevancia tributaria, de manera que tenga que realizar una labor encomendada por ley al contribuyente¹¹⁸⁵, siendo el único caso que impide dicha imputación cuando el propio obligado tributario, por cualquier medio, comunica de la existencia de la obligación tributaria a la AT¹¹⁸⁶.

También por vía de imputación objetiva busca MESTRE DELGADO limitar la responsabilidad en este tipo de casos. A su juicio, el criterio de restricción radica en sea la declaración la única forma como la AT podía salir de la situación de desconocimiento en relación con el hecho imponible, imposibilitándole en consecuencia ejercer las facultades de control¹¹⁸⁷. En consecuencia no es posible imputar responsabilidad cuando la presentación de la declaración no sea la única vía a través de la cual la AT pudiera tener conocimiento del hecho imponible. Es decir, en caso de existir además de la declaración vías adicionales para que la AT tenga conocimiento del hecho imponible, sólo procederá imponer sanciones de tipo administrativo¹¹⁸⁸. Esta propuesta es más restrictiva que la de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, pues a juicio de este último seguirán siendo penalmente relevantes las omisiones de presentación de la declaración tributaria, sin perjuicio de que la

interpretada y valorada razonablemente como una conducta suficientemente idónea para la elusión del pago del impuesto en cuanto supone la ocultación de la misma existencia del hecho imponible o de sus características”. FD 2.

¹¹⁸⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 534 y 535. En términos similares, AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 142 y ss.

¹¹⁸⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 534. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 52.

¹¹⁸⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 535. También, BERDUGO/FERRÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 60 y ss.

¹¹⁸⁷ “En cambio, la omisión de ese deber será delictiva, como defraudación en comisión por omisión, cuando la declaración del contribuyente sea la única vía por la que la Administración puede llegar a tener conocimiento de la realización de un hecho imponible. En ese caso, la omisión del deber de declarar tiene, por sí, suficiente entidad para lesionar el deber de contribuir, ya que la Administración de Hacienda no podrá poner en marcha los mecanismos coactivos sustitutivos del pago voluntario por el contribuyente”. MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p. 83 y 84.

¹¹⁸⁸ MESTRE DELGADO. *La Defraudación Tributaria por omisión*. 1991. p. 84.

AT pudiera conocer la existencia y cuantía de la defraudación por otra vía diferente a la propia declaración, como podría ser a través de declaraciones de un tercero o, incluso, a partir de la acción investigadora de la AT.

AYALA GÓMEZ afirma que la idoneidad de la omisión de declaración será típica, siempre que sea “idónea para generar el resultado y evitar la actuación de control y verificación de la propia Administración Tributaria”¹¹⁸⁹. Para este autor, por ejemplo, no serían imputables las defraudaciones omisivas realizadas por un contribuyente, siempre que éste estuviere incluido o adscrito a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, pues a su juicio tal omisión sería “*imidónea* por cuanto la conducta/omisión no tendría la capacidad de impedir la actuación de verificación y control”¹¹⁹⁰. Además de esta primera restricción, reconoce que se excluye también la imputación en los casos en que “la Administración tributaria *tenía en su poder los datos que le permitían realizar la correcta liquidación de la deuda*”¹¹⁹¹.

BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGGESE tampoco se ubican muy lejos de las restricciones por vía de la imputación objetiva, al requerir que toda conducta, también la omisión, sea idónea para lesionar la Hacienda pública. Cabe decir que el criterio de restricción está vinculado a si el error en que incurre la Hacienda pública es producto de la omisión del contribuyente. En casos en que tal error se deba a la falta de iniciativas de control por la Administración tributaria, la omisión no podrá ser imputable penalmente¹¹⁹².

La solución a la punibilidad de la omisión de declaración tributaria, siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, no viene dada por el hecho de la inclusión del término “omisión” en el art. 305 CP; además, si tal omisión es realización del verbo típico “defraudar”, la expresa mención del término “omisión” dirigido a abarcar la no presentación de declaración resulta innecesaria, tanto por la existencia de la cláusula del art. 11 CP, como por directa subsunción en la conducta típica. Dicho esto, la mención al término “omisión” tiene un sentido diferente al de abarcar los supuestos en comisión por omisión, haciendo posible una interpretación que sea más adecuada a los niveles de lesividad de la conducta típica, como antes se mencionó.

Sancionar la omisión de presentación de la declaración tributaria en los mismos términos que la realización activa del delito de defraudación tributaria, es decir, en comisión por

¹¹⁸⁹ AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 146.

¹¹⁹⁰ AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 147.

¹¹⁹¹ AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 148.

¹¹⁹² BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 274 y ss.

omisión, exige acreditar que es equivalente a la acción, como se deriva del art. 11 CP¹¹⁹³. Como menciona SILVA SÁNCHEZ, en la comisión por omisión se requiere una identidad estructural y material en el plano normativo a la comisión activa. La doctrina que se ocupa del análisis de la falta de presentación de la obligada declaración ha prendido encontrar las herramientas de análisis para la equivalencia entre comisión activa y comisión por omisión en la teoría de la imputación objetiva. En principio este punto de partida es correcto, pues invocar los criterios de imputación objetiva pone en evidencia la insatisfactoria solución que a este problema se venía ofreciendo a través de la tesis de la “conducta concluyente” o del delito de defraudación tributaria como de simple infracción de un deber. Por lo anterior, estamos de acuerdo con quienes se dirigen a buscar criterios de equivalencia entre la falta de presentación de declaración tributaria y la realización activa. Sin embargo, el camino para ello debe ser la teoría de la omisión.

Explica DOPICO GÓMEZ-ALLER que los más importantes aportes en materia de comisión por omisión proponen un supraconcepto común que abarque, en los delitos de resultado, la acción y omisión¹¹⁹⁴. Dentro del grupo de autores que han transitado por este camino, nos resulta de mucha utilidad la tesis de SILVA SÁNCHEZ, quien plantea un criterio para diferenciar las omisiones que pueden ser calificadas como equivalentes materialmente a las acciones, como también los diversos tipos de omisiones que, pudiendo ser penalmente relevantes, no merecen el mismo tratamiento jurídico penal. Esta propuesta, y particularmente la tripartición de las omisiones, resulta ser adecuada a la estructura y problemas del delito de defraudación tributaria. Propone este autor un criterio material de equivalencia que se funda en la identidad estructural y material en el plano normativo entre comisión por omisión y comisión activa¹¹⁹⁵. Esta exigencia, a tenor del art. 11 CP, permite

¹¹⁹³ Afirma MORALES PRATS, sin embargo, que los criterios del art. 11 CP no son proyectables al delito de defraudación tributaria. “Por consiguiente, la delimitación y fijación de los criterios de la comisión por omisión en el delito de defraudación tributaria deberá establecerse, de forma específica, en los dominios típicos del artículo 305.1 CP”. MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1048. No obstante, este autor menciona a Silva Sánchez para señalar que la omisión y, en concreto la “ausencia dolosa de presentación de la declaración tributaria” es típica de defraudación tributaria porque hay “identidad normativo-estructural”. Sin embargo, resulta sumamente extraño que después de afirmar la tipicidad con la simple no presentación de la declaración tributaria, al referirse a la modalidad de realización activa del delito manifieste: “Por lo que respecta a las conductas de comisión activa del delito, el carácter defraudatorio que deben revestir a los efectos típicos del artículo 305.1 CP reclama, ahora sí, actos mendaces, de astucia o engaño”. Dicho esto, si para la omisión basta la no presentación de la declaración, pero para la acción se requiere de “actos mendaces, de astucia o engaño”, no se ve claramente bajo qué perspectiva se acredita el juicio de “identidad normativo-estructural”. MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1050 y 1051.

¹¹⁹⁴ DOPICO GÓMEZ-ALLER. “Comisión por omisión y principio de legalidad. El artículo 11 CP como cláusula interpretativa auténtica”. *RDPC*. N.º. extraordinario, 2. 2004. p. 294 y ss.

¹¹⁹⁵ SILVA SÁNCHEZ. “Artículo 11”. *Comentarios al Código penal*. 1999. p. 441 y ss. SILVA SÁNCHEZ. “Entre la omisión de socorro y la comisión por omisión. Las estructuras de los art. 195.3 y 196 del Código penal”. *Problemas específicos de la aplicación del Código penal*. 1999. p. 154 y 155. SILVA SÁNCHEZ. *El delito de omisión. Concepto y sistema*. 1986. p. 369 y ss.

concluir que la simple infracción de deberes, tanto legales como contractuales, así como la conducta previa, no avala afirmar que se está ante una comisión por omisión¹¹⁹⁶. Por ello, la condición de garante y la infracción de su deber no implica afirmar que existe una comisión por omisión. El criterio de equivalencia se concreta, a juicio de SILVA SÁNCHEZ, en un compromiso voluntariamente asumido por un sujeto de actuar como barrera de contención frente a los riesgos para los bienes jurídicos, de manera que pueda predicarse que tiene el control sobre los riesgos típicos o sobre el acontecer típico, de forma idéntica al que tiene quien comete el delito de forma activa¹¹⁹⁷.

En los supuestos de comisión por omisión existe una integración en la esfera de dominio del autor de los riesgos para el bien jurídico, lo que impide que los delitos en comisión por omisión se conviertan en delitos de infracción de un deber¹¹⁹⁸. Por ello, elemento básico es el dominio del riesgo, dominio a partir del cual puede producirse la lesión del bien jurídico. La asunción por parte del autor de actuar como barrera de contención implica que en la víctima o en terceros existirá la confianza en que el autor protegerá los intereses penalmente tutelados, lo que puede implicar la renuncia o el abandono a medidas de protección por parte de aquellos.

Además de la existencia de los casos de comisión por omisión, explica SILVA SÁNCHEZ que existen omisiones no equivalentes con la comisión activa, y por ello cuantitativa y cualitativamente diferentes: de una parte, y en un peldaño inferior a la comisión por omisión, un tipo de omisiones de gravedad intermedia que califica como omisiones de garante, en las que la infracción se comete por un sujeto con una posición especial de responsabilidad, pero que sin embargo no habilita hablar de comisión por omisión, pues la sola posición no es suficiente para afirmar la existencia del criterio de equivalencia. Ahora, no siendo suficiente el carácter de garante para predicar una comisión por omisión, resulta sin embargo posible afirmar que la omisión del garante resulta más grave que la pura omisión fundada en criterios de solidaridad, como quiera que el garante tiene un mayor nivel de responsabilidad del que puede predicarse de cualquier tercero. En consecuencia, existe una tripartición en los delitos de omisión: comisión por omisión, (idénticos estructural y materialmente con la comisión activa), omisiones puras de garante (propone el autor como ejemplo los supuestos de los arts. 195.3 y 196 CP) y omisiones puras generales.

Las omisiones puras generales, explica SILVA SÁNCHEZ, se fundan en los deberes de solidaridad mínima, en tanto que las omisiones de gravedad intermedia o de garante tienen sustento en ciertas posiciones o roles sociales que, sin perjuicio de convertir al sujeto en

¹¹⁹⁶ SILVA SÁNCHEZ. "Artículo 11". *Comentarios al Código penal*. 1999. p. 469 y 470.

¹¹⁹⁷ SILVA SÁNCHEZ. *El delito de omisión. Concepto y sistema*. 1986. p. 368 y ss.

¹¹⁹⁸ SILVA SÁNCHEZ. "Entre la omisión de socorro y la comisión por omisión. Las estructuras de los art. 195.3 y 196 del Código penal". *Problemas específicos de la aplicación del Código penal*. 1999. p. 166 y ss.

garante, no permiten afirmar por ello que tiene dominio del acontecer típico, como exige la comisión por omisión. Estos dos tipos de omisiones se reconducen a deberes solidarísticos que delimitan el principio de *casum sentit dominus*, que obliga al sujeto a actuar en beneficio de un tercero¹¹⁹⁹. Sin embargo, a pesar de la base común, los supuestos de las omisiones puras de garante tienen un elemento que las cualifica, en particular, que presentan generalmente deberes de tipo institucional que generan un mayor compromiso en la protección del bien jurídico del que puede exigirse a un tercero. Estos dos tipos de omisiones deben preverse explícitamente por el legislador, a diferencia de la comisión por omisión, que ya se establece en virtud del art. 11 CP.

Conforme lo anterior, y centrados en el delito de defraudación tributaria, la pregunta que cabe formular es si la no presentación de la obligada declaración tributaria cumple con los requisitos materiales de equivalencia entre acción y omisión. No cabe duda que en toda falta de presentación de la obligada declaración tributaria existe una infracción de deberes por quien es garante de su cumplimiento. Lo que cabe cuestionar es que la infracción de este deber pueda ser calificada siempre en comisión por omisión. Al contrario de lo que afirma la doctrina y la jurisprudencia, no parece correcto identificar comisión por omisión con la infracción por parte del garante de su deber de presentar la declaración. Por el contrario, sólo habrá comisión por omisión cuando tal infracción se revele capaz de producir el resultado de forma equivalente a la comisión activa, lo que no es posible en toda infracción de deberes tributarios¹²⁰⁰.

Con fundamento en el sistema de gestión tributaria, se puede afirmar que en los casos de autoliquidación el único que tiene el dominio del riesgo para el bien jurídico es el obligado tributario, mientras que en el sistema de gestión por declaración y posterior liquidación de la AT el riesgo es compartido entre el Estado y el obligado tributario. En el primer caso, la función de protección del bien jurídico se radica en un sujeto que, además de ser garante y

¹¹⁹⁹ SILVA SÁNCHEZ. “Entre la omisión de socorro y la comisión por omisión. Las estructuras de los art. 195.3 y 196 del Código penal”. *Problemas específicos de la aplicación del Código penal*. 1999. p. 156 y ss.

¹²⁰⁰ “Sólo por la vía del juicio de equivalencia «según el sentido del texto de la ley» es posible eludir la inevitable consecuencia de que cualquier ley extrapenal fundamente comisión por omisión penal, evitar que cualquier contrato tenga efectos generadores de punibilidad, y establecer la necesaria distinción entre los casos de actuar u omitir precedente peligroso de los que cabe predicar virtualidad fundamentadora de la comisión por omisión y aquéllos en los que no es así. Esta perspectiva se aleja, por lo demás, y como se expuso más arriba en el plano de la fundamentación teórica general, de la estimación mecánica de comisión por omisión en el caso de deberes «institucionales» (en realidad, deberes de solidaridad especialmente cualificados y con consagración legal). Pues, si bien es cierto que tales *instituciones*, como por ejemplo la familia (fundamentalmente, la paternidad, maternidad o el matrimonio) o la función pública, son especialmente importantes en la vertebración de nuestro modelo de sociedad, y, por tanto, también el cumplimiento de los deberes que surgen de una y otra, no hay todavía razón suficiente para estimar que cualquier infracción de un deber institucional así configurado en la ley extrapenal haya de dar lugar, en caso de no neutralizarse cualquier foco de peligro para el hijo, el cónyuge o el administrado, a una «equivalencia según el sentido de la ley» con la creación activa del referido riesgo”. SILVA SÁNCHEZ. “Artículo 11”. *Comentarios al Código penal*. 1999. p. 473 y 474.

estar institucionalmente obligado, es el único que tiene bajo su esfera de organización el dominio del riesgo típico, pues una acción u omisión contraria a los deberes institucionales puede determinar la lesión o el peligro para el interés penalmente protegido. La asignación de funciones de declaración y liquidación del tributo a los obligados tributarios se correspondería con lo que SILVA SÁNCHEZ llama la confianza que genera en los terceros o la propia víctima la asunción total y plena por el autor del control del riesgo dentro de su esfera de dominio. En los supuestos de autoliquidación las funciones de liquidación del crédito están en manos del obligado, con lo que en él radica el dominio del riesgo y quien tiene en su esfera de dominio la protección del bien jurídico, con lo cual una omisión de la presentación de la declaración tributaria, unida al resultado típico, constituye un delito en comisión por omisión.

Esto último permite concluir que no todas las omisiones de presentación de la declaración pueden ser calificadas de comisión por omisión, pues no en todos los casos la función de protección está radicada de forma exclusiva en el obligado tributario. En los supuestos en que la liquidación continúa siendo función del Estado, cabe afirmar que el dominio del riesgo y la protección del bien jurídico es una labor compartida, no siendo posible afirmar que alguno de ellos de forma excluyente tenga el dominio del riesgo. Por ello, y a diferencia de lo que ocurre con los casos de autoliquidación, hay dos sujetos obligados a evitar un “curso lesivo” para el bien jurídico, lo que implica que las infracciones en que incurra el obligado tributario no puedan ser calificadas en comisión por omisión. Por esto, en los supuestos de tributos en los que la liquidación corresponde al Estado, la omisión de presentación de la obligada declaración puede y debe ser calificada como de gravedad intermedia, siendo este tipo de omisiones las que se vinculan al término “omisión” del art. 305 CP. Hay un garante obligado institucionalmente, pero no es menos cierto que también corresponde al Estado el control, la vigilancia y la realización de funciones encaminadas no sólo a la concreción y determinación del crédito tributario, sino también a la protección de la Hacienda pública.

En términos de proporcionalidad, por esto, la valoración no puede ser equivalente entre los casos de autoliquidación y en los que la liquidación corresponde al Estado, pues resulta que en el primer supuesto todo el dominio está en manos del obligado tributario, lo que no ocurre en el segundo caso. Por esto, la omisión de presentación de declaración tributaria cuando la liquidación corresponde al Estado no deben ser interpretados como supuestos de comisión por omisión, sino como omisiones puras de garante, tipificadas con el término “omisión” en el art. 305 CP. Ello tiene sentido, además, pues para la comisión por omisión en la defraudación tributaria nunca se necesitó una referencia expresa a la omisión, y no se

necesita ahora¹²⁰¹. Por ello, la mención a la omisión puede tener el sentido, más que de justificar la sanción de la comisión por omisión, la de limitar los supuestos de comisión por omisión a los casos en que materialmente el obligado tributario sea el único que pueda tener bajo su esfera de dominio el riesgo para el bien jurídico.

Como se anotó en las consideraciones sobre la conducta típica, en el art. 305 CP no hay reconocimiento a nivel de pena de las diferencias señaladas, como ocurre, por ejemplo, en los arts. 195.3 y 196 CP. Es por ello que, si bien *lege lata* no parece posible reflejar tal diferencia, ésta sí tendrá necesaria incidencia en la propuesta *lege ferenda* que se hace al final de la investigación.

2º. Economía de opción y el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Las normas tributarias que tipifican el hecho imponible y obligan a la declaración y pago del tributo pueden tener como efecto que los destinatarios se vean desincentivados a la realización de los comportamientos gravados tributariamente. El efecto económico del deber jurídico al pago del tributo puede ser una razón para no realizar el comportamiento o para buscar otro que no esté gravado tributariamente o lo esté en menor medida, como sería llevar a cabo donaciones periódicas de un padre a sus hijos, evitando el gravamen a la sucesión¹²⁰². Las alternativas de comportamiento diferente a la realización de la conducta gravada con el tributo pueden diferenciarse en función del grado de aceptación por parte del Derecho tributario y del Derecho penal. Del análisis y diseño de tales alternativas se ocupa la ingeniería o innovación tributaria, que analiza alternativas de comportamiento en las relaciones entre ciudadano y Hacienda pública. Si bien el diseño de operaciones de ingeniería financiera pueden ser perfectamente lícitas, no es menos cierto que existe un cierto grado de desconfianza sobre ellas, llegándose a plantear una “estigmatización” o “criminalización” del diseño de operaciones de ingeniería o innovación fiscal¹²⁰³. Es más, se plantea en ocasiones una conexión entre ingeniería financiera y fraude¹²⁰⁴, y se hable de

¹²⁰¹ Desde antes de que el legislador español vinculara al art. 305 CP el término “omisión”, ya se sancionaba en comisión por omisión la no presentación de la declaración tributaria.

¹²⁰² FERREIRO LAPATZA. “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal n° 8*. 2001. p. 10.

¹²⁰³ “Así, cuando se habla de “ingeniería financiera” parece que pretende designarse el conjunto de técnicas jurídico-económicas (básicamente contractuales) mediante las que, en muchos casos, se cometen hechos fraudulentos contra el patrimonio público o privado, se oculta la referida comisión o se dificulta su prueba, se facilita la disposición de los beneficios derivados de aquellos, o, en fin, se sustraen los hechos a la competencia de los tribunales de un determinado país (desplazando su centro de gravedad a determinados paraísos fiscales o penales)”. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 18. Habla de una “criminalización” de la ingeniería financiera PONT CLEMENTE. *La economía de opción*. 2006. p. 75 a 95.

¹²⁰⁴ “El derecho tributario puede ofrecer resquicio para estas operaciones, pero el derecho penal no puede admitir artificios o trampas que puedan enmascararse bajo lo que, eufemísticamente, se conoce como

“economía de opción indeseada”¹²⁰⁵. La AT parece mostrar igual desconfianza al afirmar: “La prevención del fraude debe hacer frente a la evolución que se ha ido produciendo en la conducta de los contribuyentes defraudadores, que en muchos casos han pasado de actuar mediante formas de fraude elementales y poco elaboradas a conductas elusivas cada vez más sofisticadas que pueden calificarse como de ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva”¹²⁰⁶.

Las diferentes alternativas de comportamiento entre el ciudadano y la Hacienda pública deben analizarse a la luz de los principios autonomía privada y de capacidad económica. El principio de autonomía privada, reconocido en el art. 1255 del CC, permite a cualquier sujeto organizar su esfera de libertad económica realizando el tipo de negocio adecuado a sus necesidades, valorado el coste y beneficio que cada tipo de negocio reporta¹²⁰⁷. En esta medida, puede optar por el tipo de negocio que permita lograr el fin propuesto a menor costo fiscal o impositivo o no realizar ningún tipo de negocio¹²⁰⁸. En palabras de GONZÁLEZ GARCÍA, el sujeto podrá alejarse de “la manifestación de riqueza que constituye el presupuesto de hecho del tributo”¹²⁰⁹, lo que podría dar lugar, por ejemplo, a no trabajar para no obtener ingreso y evitar el pago del impuesto a la renta.

El principio de autonomía de la voluntad no es en modo alguno absoluto, determinando el legislador comportamientos que exceden las posibilidades de organización económica y cuya manifestación de capacidad económica genera el hecho imponible gravado tributariamente. Por ello, el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, como fundamento y medida de la imputación, representa un criterio indispensable para evaluar las diferentes modalidades de comportamiento de los ciudadanos y su posible relevancia tributaria o penal. De lo anterior se derivan diferentes modalidades de comportamiento

ingeniería financiera o tributaria que, en definitiva, no es otra cosa que elevar el fraude y el engaño a la categoría de arte o ciencia matemática”. STS de 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, FD 5.

¹²⁰⁵ STC 17/02/2000, ponente Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 6.

¹²⁰⁶ Plan de Prevención del Fraude Fiscal de la Agencia Tributaria. p. 123.

http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Campanias/Plan_de_prevention_del_fraude/ppff.pdf.

¹²⁰⁷ “La economía de opción, fundada en el principio de autonomía de voluntad, en la libertad de contratación establecida en el art. 1255 del CC, produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico. No atenta a lo querido por la Ley, en tanto que sí es contrario a ella el ‘fraus legis’”. STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2a, de 21/03/2005, ponente Juan Gonzalo Martínez Mico, FD 5. También, CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 82.

¹²⁰⁸ “En efecto, en los ámbitos de actividad para los que rige el principio de autonomía privada, se admite, por hipótesis cuya reiteración pudiera parecer trivial, la posibilidad de actuar o de abstenerse de ello: quienes pueden decidir comprar y vender un objeto, pueden también resolver no hacerlo o, simplemente, pueden carecer de todo interés en iniciar negociación alguna al respecto o, caso de haberla comenzado, abandonarla ante las dificultades de alcanzar un acuerdo o por cualesquiera otras razones”. SALVADOR CODERCH. “Simulación comercial, deberes de veracidad y autonomía privada”. *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*. 1999. p. 16.

¹²⁰⁹ GONZÁLEZ GARCÍA. *El fraude a la Ley Tributaria en la jurisprudencia*. 2001. p. 17.

relevantes para el análisis del delito de defraudación tributaria, en función de la combinación de los principios mencionados. Desde comportamientos que amparados en la autonomía de la voluntad evitan o disminuyen el deber de tributar, hasta supuestos en que se intenta evitar o en efecto se evita el deber de tributar sin el amparo del principio de autonomía de la voluntad.

Los conceptos en que pueden comprenderse estas posibilidades de organización de la esfera económica son los de economía de opción, fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria y defraudación tributaria¹²¹⁰. Existen otras posibilidades de calificación o denominación. Un repaso de la doctrina muestra distintas denominaciones que, sumadas a las anteriores o reemplazándolas, pretenden dar cuenta de los tipos de comportamientos señalados. Por ejemplo los términos “elusión” y “evasión” usados por autores como GARCÍA NOVOA o ROSEMBUJ¹²¹¹. Por el contrario, PALAO TABOADA y CALDERON CARRERO se refieren al “fraude tributario o infracción tributaria de defraudación”, “fraude de ley” y “economía de opción”¹²¹². Teniendo presente la disparidad tanto en el uso de los términos como en su significado jurídico, lo que se traduce en diferencias importantes para la comprensión y calificación de los comportamientos en el ámbito de organización económica, se opta por rechazar la utilización de “evasión” y “elusión”¹²¹³. Esto puede resultar extraño, más cuando el término

¹²¹⁰ En lo que sigue se usará preferentemente el término fraude de ley, tanto porque equivale a la actual denominación de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, como por su mayor uso por la doctrina y la jurisprudencia. En este sentido, se sigue lo dicho por PALAO TABOADA. “La punibilidad del fraude de ley”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 15. RUIZ ZAPATERO. *Simulación negociada y delito fiscal*. 2004. p. 66. En el mismo sentido, HUERTA TOCILDO. “Dos cuestiones constitucionales relacionadas con el delito fiscal: su distinción del fraude de ley tributaria y el momento de su prescripción”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, 2009. p. 170.

¹²¹¹ GARCÍA NOVOA. “La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal”. *Diario La Ley nº 6381*. 2005. p. 1381. ROSEMBUJ. *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*. 1996. p. 11 y ss.

¹²¹² PALAO TABOADA. “El fraude a la ley en derecho tributario”. *RDFHP*. 1966. p. 678 y ss. CALDERÓN CARRERO. “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”. *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 194 y ss.

¹²¹³ De hecho, CALDERÓN CARRERO manifiesta que hay cierto reparo en la utilización de los mencionados términos en castellano por ser equívocos. “Por ello, el Comité decidió no emplear el confuso término «evasión». Este término no tiene una clara correspondencia técnica en español, pero podría incardinarse en la figura del “fraude o defraudación tributaria”. Se refiere el autor al el *Comité Europeo de Expertos sobre la Tributación Empresarial* el cual, en el llamado “Informe Rudig”, explicitó la falta de uniformidad terminológica en esta materia. CALDERON CARRERO. “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”. *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 196. También, “La conducta descrita en primer lugar podría con propiedad designarse con el nombre de elusión, en cuanto que no ella se elude el hecho imponible. Sin embargo, es necesario añadir acto seguido que el nombre aparece precedido de una larga historia de equívocos. En efecto, aunque para la inmensa mayoría de autores la elusión constituye una actitud lícita (ALBIÑANA, AMORÓS, ANTONINI, CARDYN-DELAPIERRE, E. GONZÁLEZ, M. GONZÁLEZ, LOVISOLO, PÉREZ DE AYALA, SAINZ DE BUJANDA, SAMPAIO DORIA, etc.), para otros es ilícita (GIULIANI FOROUGE, SCAILTEUR); para algunos su categoría es confusa (J. HERRERO Y T. ROSEMBUG) y para otros muchos, por efecto de las traducciones italianas de BLUMENSTEIN Y HENSEL, los conceptos de elusión («Steuerumgehung», «elusione») y fraude a la ley han venido a ser coincidentes. Por si fuera poco el caos

“elusión” es utilizado por el legislador penal español en la regulación vigente. Sin embargo, los equívocos que se presentan en relación con estos términos y las consecuencias para la correcta delimitación de los diferentes tipos de comportamiento llevan a preferir otros menos equívocos¹²¹⁴.

i. La economía de opción. La no realización de acto jurídico-económico alguno.

Una de las formas de comportarse es no realizar comportamiento alguno, de forma que no tenga lugar el hecho imponible. De este tipo de situaciones no nos ocupamos, ya que no genera ningún tipo de problema que pueda llegar a afectar la futura aplicación de las normas penales. Ante la inexistencia de todo comportamiento y del hecho imponible, no hay nada que pueda interesar al delito de defraudación tributaria.

ii. Economía de opción. Realización de actos de organización jurídico-económicos.

La autonomía privada permite organizar la esfera económica de forma óptima, pertinente y conducente a los fines que se persiguen¹²¹⁵, siendo uno de ellos la reducción o evitación de las cargas fiscales¹²¹⁶. En consecuencia, con este comportamiento se puede reducir o anular el deber de tributar¹²¹⁷. Este tipo de actos no suponen ni desconocimiento indirecto o

descrito, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua identifica «elusión» y «evasión». GONZÁLEZ GARCÍA. *El fraude a la Ley Tributaria en la jurisprudencia*. 2001. p. 18 y 19.

¹²¹⁴ El término “elusión” ha sido especialmente problemático en la interpretación y aplicación del delito de defraudación tributaria, como denuncia PÉREZ ROYO. “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)”. *Diario La Ley* n° 6281. 2005. p. 1936.

¹²¹⁵ SALVADOR CODERCH. “Simulación negocial, deberes de veracidad y autonomía privada”. *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*. 1999. p 64.

¹²¹⁶ “En este último terreno existe asimismo el principio de que los particulares pueden recurrir a formas contractuales que tengan como fin, incluso como fin exclusivo, la reducción de sus obligaciones tributarias”. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 29. “Cualquier ciudadano puede organizar su actividad económica en la forma que le resulte fiscalmente más ventajosa. Ésta es la llamada **economía de opción**, en el sentido de que el contribuyente puede optar, de entre las varias posibilidades que le ofrece la ley, por aquella que le resulte económicamente más rentable («da moins imposée»)". CHOCLÁN MONTALVO. “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal A propósito de la STS 15 de julio de 2002”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. N° 551. 2002. p. 1. (Negrita del texto). Finalmente, en sentido similar señala FERREIRO LAPATZA que “es, desde luego, una obviedad, pero parece sin embargo, que a la vista de algunas de las cosas que se han escrito sobre el fraude de ley y la economía de opción en Derecho tributario, es necesario subrayar lo obvio: todo el mundo es libre para realizar o no los distintos hechos imponibles dibujados por las leyes fiscales o para escoger entre la realización de uno u otro aunque tal opción se ejercite pensando «únicamente» en no pagar impuestos o en pagar menos impuestos. Nadie está obligado a realizar, p. ej., el hecho imponible del IRPF o, en general (salvo la tasa por obtención del DNI) de cualquier otro tributo”. FERREIRO LAPATZA. “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*. N° 8. 2001. p. 10.

¹²¹⁷ “En 1952, José LARRAZ propone acuñar el concepto *economía de opción* para referirse a aquellas conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se contraría ni la letra ni el espíritu de la Ley y se procura un ahorro tributario”. PONT CLEMENTE. *La economía de opción*. 2006. p. 14. “La economía de opción (*legitimate tax mitigation*,

directo del ordenamiento jurídico y por ello desde el Derecho penal no hay nada que reprochar¹²¹⁸. El problema de la economía de opción está en el momento de fijar sus límites: dónde termina la economía de opción y comienza un comportamiento en fraude de ley o una defraudación tributaria. De otra parte, si es posible reconocer como válida la economía de opción tácita. Es decir, ¿deben estar expresamente previstas en la ley las modalidades de comportamiento alternativo? El interrogante anterior es relevante a la luz de la STC de 17/02/2000, ponente Vicente Conde Martín de Hijas, que califica ciertos actos como “economías de opción no deseadas”, las que llega a considerar contrarias al principio de capacidad económica¹²¹⁹.

Creemos que puede hablarse de economía de opción tácita, y que debe tener igual tratamiento que la posibilidad de comportamiento explícitamente determinada en la ley. De un lado, la opción de orientar las relaciones económicas a través de contratos atípicos imposibilita reducir la autonomía de la voluntad a los actos jurídicos explícitamente previstos en la ley¹²²⁰. Además, siendo la economía de opción un comportamiento en ejercicio del principio de la autonomía de la voluntad, su restricción deberá de ser expresa, sobre todo en ámbitos tan celosos del principio de legalidad como el Derecho tributario o el Derecho penal. Por ello, en ausencia de restricciones o limitaciones expresas, debe darse

Steueruervermeidung) no es más que el ejercicio de la autonomía privada al servicio de una planificación fiscal eficiente (desde la perspectiva del obligado tributario) que resulte en una menor carga tributaria, dentro del marco legal vigente”. RUIZ ALMENDRAL. *El fraude a la ley tributaria a examen*. 2006. p. 74. También, FERREIRO LAPATZA. “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *Quincena Fiscal Revista de actualidad fiscal* n° 8. 2001. p. 11. GONZÁLEZ GARCÍA. *El fraude a la Ley Tributaria en la jurisprudencia*. 2001. p. 33. CALDERÓN CARRERO. “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”. *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 195. GONZÁLEZ SÁNCHEZ. *El fraude de ley en materia tributaria*. 1993. p. 12. PALAO TABOADA. “El fraude a la ley en derecho tributario” *RDFHP*. 1966. p. 679 y 680.

¹²¹⁸ Así, ALTAMIRANO. “La planificación tributaria desde la perspectiva de la economía de opción (vinculaciones entre la elusión tributaria y la LPT)”. *Derecho penal tributario I*. Alejandro C. Altamirano. Ramiro M. Rubinska (coord). 2008. p. 211 y ss. SILVA SÁNCHEZ. “Ingeniería financiera y Derecho penal”. *Fenómenos delictivos complejos*. 1999. p. 176.

¹²¹⁹ “No cabe duda, pues, que la finalidad perseguida (que no el medio) resultaba constitucionalmente lícita, por cuanto procuraba someter a tributación la totalidad de las rentas de los sujetos pasivos con independencia de su naturaleza, en un intento de evitar la minoración del gravamen mediante el recurso a ‘economías de opción’ indeseadas (entendiendo por tales la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras), como expresión máxima de la búsqueda de la capacidad económica efectiva”. STC de 17/02/2000, ponente Vicente Conde Martín. FJ 6.

¹²²⁰ “Por último, resulta necesario decir aquí que nuestro ordenamiento incorpora en la actualidad continuamente contratos «atípicos» (piénsese, p. ej., en el «leasing» o en el «renting») a los que en absoluto son ajenas las ventajas fiscales. Los contratos que continuamente se «crean» en los mercados de valores son después y todos los días ofrecidos al público en todos los diarios sobre la base, precisamente y en muchas ocasiones, de sus ventajas «económico-fiscales». FERREIRO LAPATZA. “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *Quincena Fiscal. Revista de actualidad fiscal* n° 8. 2001. p. 11.

vía libre a la libertad de configuración de las relaciones jurídico-económicas¹²²¹. En cuanto a los límites de la economía, es en los casos de economía de opción tácita en que resulta más difícil su delimitación¹²²². Siendo muy relevante este problema, dejaremos que la solución se derive de la explicación del fraude de ley como criterio que delimita la frontera entre uno y otro.

iii. *El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tal como la denomina el art. 15 de la LGT, no es ni mucho menos un asunto que interese sólo al Derecho penal, siendo objeto tradicional de análisis por el Derecho civil o el Derecho financiero¹²²³. El fraude de ley se presenta cuando el acto o negocio realizado “cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda tributaria, puede ser alcanzado indirectamente por otros medios jurídicos, *que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos*, y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales”¹²²⁴. Se pueden resaltar varias características de la conducta en fraude de ley: no se oculta el negocio jurídico, pues es éste el que las partes quieren realizar y por ello lo declaran expresamente y no se elude el deber de tributar al no realizarse el hecho imponible en razón de aplicar la norma defraudada.

Igualmente, en el fraude de ley encontramos siempre dos normas. Una en que se ampara el sujeto (norma de cobertura) y cuyo fin no se corresponde con el acto o negocio jurídico realizado. De otro lado, la norma que habría de ser aplicada (norma defraudada), que tanto literal como teleológicamente es aquella en que se debía amparar el sujeto para realizar el acto o negocio jurídico¹²²⁵. Por ello, se puede decir que los actos realizados tienen, como se

¹²²¹ “Es el legislador quien tiene el deber y la facultad de aprobar las normas que desee con el fin de evitar las posibilidades del contribuyente de acogerse a negocios no gravados: cuando no lo hace y quedan hechos sin tipificar se está ante una economía de opción implícita”. PONT CLEMENTE. *La economía de opción*. 2006. p. 34.

¹²²² “Los problemas de distinción entre los supuestos de fraude a la ley tributaria y de economía de opción no suelen presentarse cuando las posibilidades de opción por parte del sujeto pasivo del tributo vienen legalmente determinadas de forma expresa (economías de opción «expresas» o «típicas»), como sucede, por ejemplo, en la posibilidad de tributación individual o conjunta de los cónyuges en el IRPF; sino, sobre todo, cuando las normas no indican explícitamente la existencia de diversas posibilidades (economía de opción tácita)”. CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 83 y 84.

¹²²³ Así, SALVADOR CODERCH. “Simulación negocial, deberes de veracidad y autonomía privada”. *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*. 1999. p. 64 y ss. ROSEMBUJ. *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*. 1996. p. 74 y 75.

¹²²⁴ PALAO TABOADA. “El fraude a la ley en derecho tributario”. *RDFHP*. 1966. p. 678. También, CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 77.

¹²²⁵ “El contribuyente lleva a cabo un negocio u operación artificiosa que no se corresponde con la realidad económica subyacente, que ha sido utilizado con la única finalidad de eludir la norma tributaria; se produce un abuso de formas jurídicas o una discrepancia entre la sustancia y la forma del negocio jurídico (art. 24 LGT/vulneración indirecta de la ley tributaria)”. CALDERÓN CARRERO. “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”. *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 194 “en los negocios en fraude de ley, la libertad de configuración propia de la autonomía privada se

desprende del artículo 15 de la LGT, un carácter artificioso o impropio. Adicionalmente el acto en fraude de ley, salvo por la evitación del hecho imponible, no presenta ningún otro efecto relevante comparado con el acto o negocio que usualmente habría debido de realizarse.

De lo anterior se derivan los siguientes elementos constitutivos del fraude de ley: un elemento subjetivo correspondiente al exclusivo fin por reducir o anular su carga fiscal; un elemento objetivo, que es el desconocimiento de la *ratio* de la norma de cobertura; por último, que la aplicación de la norma de cobertura tiene el único efecto de reducir o anular la carga fiscal del acto o negocio realizado, sin que exista otra razón que explique el amparo en la norma de cobertura¹²²⁶. En definitiva, el aspecto relevante del fraude de ley reside en el aprovechamiento del tenor literal de una norma a fin de soslayar la aplicación de otra, evitando que se deriven las consecuencias fiscales que tendrían que originarse en caso de aplicar la norma defraudada.

En el fraude de ley el ejercicio de la autonomía privada va más allá del aceptado legalmente, en la medida en que se desconoce indirectamente el ordenamiento jurídico, siendo la respuesta jurídica la aplicación de la norma defraudada y de las consecuencias que el orden jurídico tiene previsto para el tipo de actos que el sujeto realizó. Más allá de la aplicación de la norma defraudada, en Derecho tributario no está previsto ningún tipo de sanción¹²²⁷.

En consecuencia, cabe diferenciar el fraude de ley de dos tipos de supuestos: la economía de opción y la simulación. La diferencia con la economía de opción está en que en ésta la norma en que se ampara el sujeto es adecuada literal y teleológicamente a los fines perseguidos. En el caso del fraude de ley, la norma de cobertura no tiene como fin el resultado que el sujeto pretende alcanzar. Entre fraude de ley y simulación pueden señalarse diferencias importantes. En el primero se realiza un solo negocio o acto, mientras que en la simulación hay dos actos: el que las partes íntimamente realizan y el que pretende

ejercita para alcanzar un resultado incompatible con el establecido en las leyes o al que las leyes asocian imperativamente consecuencias que las partes pretenden rehuir”. SALVADOR CODERCH. “Simulación comercial, deberes de veracidad y autonomía privada”. *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*. 1999. p. 64. “Pero ocurre que, en ocasiones, este resultado, cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda tributaria, puede ser alcanzado indirectamente por otros medios jurídicos, *que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos*, y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales. Este es el supuesto de lo que en la terminología italiana se denomina *elusione dell'imposta*, *Steuerumgehung* en la alemana y que en nuestro Derecho se conoce con la expresión de *fraude a la ley tributaria*”. PALAO TABOADA. “El fraude a la ley en derecho tributario”. *RDFHP*. N.º. 61. 1966. p. 678.

¹²²⁶ RUIZ ALMENDRAL. *El fraude a la ley tributaria a examen*. 2006. p. 79 y ss. CALDERON CARRERO “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”. *Temas de Derecho penal tributario*. César García Novoa, Antonio López Díaz (coords). 2000. p. 196 y 197. ROSEMBUJ. *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*. 1996. p. 82. PALAO TABOADA. “El fraude a la ley en derecho tributario”. *RDFHP*. 1966. p. 684.

¹²²⁷ Ni la LGT vigente ni la anterior de 1963 tenían previsto aplicar sanción alguna a los supuestos de fraude de ley. Ello se desprende del vigente art. 15 y del derogado art. 24.

encubrirlo. Además, en el fraude de ley no se oculta nada, pues el acto o negocio realizado se expone abiertamente, al ser precisamente el que las partes quieren realizar. En la simulación, por el contrario, se trata de una ocultación encaminada a encubrir o tapar el acto que realmente se quiere realizar. De otro lado, en los supuestos de fraude de ley el sujeto quiere efectivamente el negocio realizado, pues es éste el que le puede permitir precisamente la disminución o anulación de la carga fiscal. En el caso de la simulación el sujeto no quiere el negocio realizado, pues pretende que le sirva para cubrir el que quiere realizar¹²²⁸. Finalmente, con la simulación nace el hecho imponible que a través del acto simulado se pretende encubrir y por ello se genera el deber de tributar. Por el contrario, en el fraude de ley no se origina el hecho imponible¹²²⁹. Más allá de estas diferencias, se ha discutido si el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria es típico a efectos del delito de defraudación tributaria.

Señala CÓRDOBA RODA que la doctrina “se ha pronunciado siempre de modo unánime en orden a que el fraude de ley tributaria no constituye delito, en atención a dos razones. En primer lugar, por la de que la conducta llevada a cabo no constituye el tipo del art. 305 del Código Penal por inexistencia de una conducta defraudatoria. Y, en segundo lugar, por la razón de que la regulación dada por las leyes tributarias en orden a la naturaleza no sancionable de tales hechos debe conllevar el que los mismos tampoco pueden ser constitutivos de delito”¹²³⁰. En contra de la atipicidad del fraude de ley se ha pronunciado en diversas oportunidades la jurisprudencia concediéndole relevancia penal, tanto en sentencias del TS como del AAPP.

La jurisprudencia ha venido sustentando la relevancia penal del fraude de ley de dos formas diferentes: de una parte, castigarlo penalmente con independencia de su regulación en el

¹²²⁸ SALVADOR CODERCH. “Simulación negocial, deberes de veracidad y autonomía privada”. *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*. 1999. p 65.

¹²²⁹ “Porque, a diferencia de lo que ocurre en los supuestos de simulación, en los que habiéndose realizado un hecho subsumible en el tipo tributario, éste se trata de ocultar, ofreciendo una apariencia de no realización del mismo, en el fraude a la ley tributaria no se realiza un hecho tipificado como imponible, sino otro no tipificado que provoca un resultado equivalente a aquél, pero en unas condiciones fiscales más beneficiosas. Si se contrastan las consecuencias que la simulación provoca en relación con las infracciones tributarias, es obvio que en el caso de la simulación, la operativa que sigue el agente se basa en la falsedad y el engaño, es decir, en presentar como real un hecho no tipificado, bajo el cual se oculta la realidad de un hecho imponible que origina una obligación tributaria que no se cumple, y que puede ser subsumida en el concepto de infracción tributaria. En el fraude de ley tributaria los hechos queridos y realizados no han sido expresa y previamente tipificados por la ley tributaria, por lo que, por sí mismos, no dan origen al nacimiento de ninguna obligación tributaria de forma que el impago del tributo quedaría plenamente justificado”. PONT CLEMENTE. *La economía de opción*. 2006. p. 91.

¹²³⁰ CÓRDOBA RODA. “Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública”. *Diario La Ley*. N.º. 6381. 2005. p. 1377. También, y desde el Derecho tributario, FERREIRO LAPATZA. “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal” *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*. N.º. 8. 2001. p. 22. Recientemente, en relación con este problema, el interesante análisis de RIGGI. *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. 2010. p. 239 y ss. También, CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 102 y ss.

ámbito tributario. Es decir, el fraude de ley reúne los requisitos de relevancia del delito de defraudación tributaria, más allá de que en el ordenamiento tributario no se imponga una sanción. A esta vía, y siguiendo a PALAO TABOADA¹²³¹, la llamaremos “argumento de la independencia”. De otra parte, vincular la valoración que a dicho comportamiento atribuye el Derecho tributario, para derivar de allí la solución en el ámbito penal. Se trata en este último caso del argumento de la conexión. Cabe decir que por la vía de la conexión no parece posible la sanción del fraude de ley, como quiera este tipo de conductas no se sancionan tributariamente. Como explica PALAO TABOADA, la conexión entre injusto penal y tributario opera entonces de forma negativa, es decir, para excluir la sanción penal al fraude de ley en consideración a la ausencia de sanción tributaria¹²³². Para salvar la falta de relevancia penal a que conduce este camino, la jurisprudencia recurre a calificar las conductas en fraude de ley como si fueran actos simulados.

La primera vía para la sanción el fraude de ley la podemos ubicar en dos sentencias del TS: la STS de 09/02/1991, ponente Marino Barbero Santos. En ésta se hace referencia a una de las modalidades de fraude de ley, la llamada intermediación de sociedades. En los hechos probados se describe que el imputado, ostentando poder de decisión en las empresas “Bodegas Lan” y “Coguinsa. S.A.”, se valía de éstas para eludir el impuesto sobre el lujo. Esto se conseguía pues la primera empresa vendía vino por un precio inferior al señalado en el impuesto sobre el lujo (por ser la primera venta o en origen la que está gravada por el impuesto) a la segunda empresa (intermediaria), siendo comercializado por ésta posteriormente. A juicio del TS, este tipo de actos, calificados en fraude de ley, cumplen con las exigencias de relevancia penal exigidas por el delito de defraudación tributaria¹²³³. La otra sentencia es la STS 28/11/2003, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón. En ésta, y en un *obiter dictum*, se afirma que los comportamientos en fraude de ley pueden ser sancionados penalmente, independientemente del tratamiento que ofrezca la legislación tributaria¹²³⁴.

¹²³¹ PALAO TABOADA. “La punibilidad del fraude a la ley tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*. 2006. p. 19 y ss.

¹²³² PALAO TABOADA. “La punibilidad del fraude a la ley tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*. 2006. p. 19. El vigente LGT no impone sanción alguna al fraude de ley. Así lo dispone el art. 15.3 de la LGT: “En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

¹²³³ “El eventual fraude de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obliga a pagar un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una sociedad de comercialización con ese único fin”. STS 09/02/1991. Ponente Marino Barbero Santos, FD 2.

¹²³⁴ “En cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de Ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo

El modelo de conexión entre norma penal y tributaria lo encontramos en las SSTs 15/07/2002, ponente Perfecto Andrés Ibáñez, 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo y 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, que califican como simulados negocios en fraude de ley¹²³⁵. Puesto que no hay sanción tributaria al fraude de ley, éste se equipara con la simulación y se justifica así la sanción penal. Tal asimilación se presenta de la siguiente forma: “Algo distinto ocurre en los casos de la simulación y del fraude de ley, figuras en todo caso connotadas de ilicitud y caracterizadas –más allá de sus diferencias– porque quien recurre a ellas busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva, tiene algo que ocultar”¹²³⁶.

En estos casos el TS acerca el fraude de ley a la simulación, descartando que se trate de actos en economía de opción y de fraude de ley, sobre la base de entender que su única finalidad es reducir la carga fiscal. Es decir, prescindiendo de las ventajas fiscales obtenidas a través de los actos realizados, no hay nada que los explique¹²³⁷. La calificación como

deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de Ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto. (...). A la aplicación de esta norma penal no se opone que el citado art. 24 disponga en su apartado tercero que en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de Ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones, pues el art. 305 del Código Penal no sanciona en estos casos la utilización del procedimiento encubridor de la elusión impositiva, sino la elusión en si misma. Y como ya se ha expresado carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica, y no lo suponga la elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento”. STS 28/11/2003, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón. FD 24. También encontramos esta forma de reivindicar la tipicidad del fraude de ley en la SAP de Barcelona 31/07/2000, ponente Francisco Javier Bejar García, donde se afirma que este tipo de comportamiento es penalmente relevante, sin perjuicio de que no se trate de infracción tributaria: “sin embargo, ello es irrelevante en el plano penal, porque siempre que existe elusión de un tributo, con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas, se realiza el tipo de delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal”. FD 4. Esta misma opinión en la SAP de Barcelona 19/07/2002, ponente Albert Pont Vives, en que se lee: “Asimismo, debemos considerar que la utilización de un fraude de ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida por el tipo de defraudar, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado”. FD 2.

¹²³⁵ PÉREZ ROYO. “La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria”. *Diario La Ley nº 6381*. 2005. p. 1375. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 33 y 34.

¹²³⁶ STS 15/07/2002, ponente Perfecto Andrés Ibáñez FD 1, recurso de Kepro Costa Brava S.A. En cuanto a las diferencias entre simulación y fraude de ley, se afirma en esta sentencia lo siguiente: “Así, en el caso de la simulación -aquí se trata de la relativa- se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad comercial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley. El fraude de ley es una forma de “ilícito atípico”, en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma (“de cobertura”), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas”. (STS 15/07/2002, ponente Perfecto Andrés Ibáñez FD 1, recurso de Kepro Costa Brava S.A.).

¹²³⁷ “En efecto, aparte de las vicisitudes de auténtica ingeniería jurídico-mercantil, en que se concretan las relaciones de Inversiones S’Agaró, SA y Kepro Costa Brava, SA, no existe ningún dato mínimamente sugestivo de que entre ambas hubiera mediado un proyecto de actividad empresarial con alguna vocación de permanencia; y esto tanto antes como después de la entrada de Kepro Costa Brava, SA en Inversiones S’Agaró, SA. Si se prescinde del interés representado por la adquisición de los terrenos en muy ventajosas condiciones fiscales, a la pregunta sobre qué pudo mover a Kepro Costa Brava, SA para integrarse como

simulados de los actos objeto de juzgamiento no es convincente, siendo más bien ejemplo de comportamientos en fraude de ley, ya que no se presenta el fenómeno de ocultación propio de la simulación¹²³⁸. Además, es cuestionable calificar como simulado precisamente aquello que las partes quieren efectivamente realizar y cumplen a cabalidad¹²³⁹. Por otro lado, apelar a lo inusual o atípico de la modalidad negocial elegida y la falta de propósito económico que la explique, salvo por supuesto el ahorro fiscal, tampoco es elemento definitivo para convertir un fraude de ley en simulación. La simulación tiene que ver, más que con lo usual/inusual, típico/atípico de la estructura negocial, con el fenómeno de ocultación de la verdadera intención o propósito de las partes¹²⁴⁰.

En las SSTs 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo y 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, se analizan supuestos de reparto de dividendos en sociedades sometidas a régimen de transparencia fiscal. En el caso de la STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo, las operaciones financieras tienen por objeto una venta de las acciones eludiendo el pago de la cuota tributaria correspondiente a los beneficios obtenidos por tal venta¹²⁴¹, calificando como simulada dicha operación y, por ello, como relevantes

socio en Inversiones S´Agaró, SA, no hay respuesta, no obstante la amplitud y riqueza del nutrido cuadro probatorio. Es preciso incorporar el dato de la compraventa para que ese rapidísimo viaje de ida y vuelta adquiera todo su sentido y, más aún, lo cobre también el régimen de cautelas preestablecido para el caso de ejercicio del derecho de separación del nuevo socio, que habría carecido francamente de fundamento en otro contexto. Por eso, está cargada de sentido la afirmación de la Sala de Instancia relativa a que el flujo económico fuera cierto únicamente para la realidad de la transmisión de los terrenos, resultando inefectivo y revocable mientras perdurara la simulada asociación que recogían los documentos públicos”. STS 15/07/2002, ponente Perfecto Andrés Ibáñez, FD 1, recurso de Kepro Costa Brava S.A.

¹²³⁸ “Prueba de esta fácil confusión entre fraude de ley y simulación relativa, es la Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de julio de 2002, conocida como «caso Kepro», que califica como simulación un claro caso de fraude de ley, por entender que se estaba disimulando una compraventa, mediante una operación (simulada) de ampliación de capital con renuncia de los socios al derecho de suscripción preferente, entrada de un nuevo socio, ejercicio del derecho de separación, y pago mediante entrega de terrenos, para ampararse en las ventajas fiscales de esta forma de «transmisión»”. CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 88 y 89. También critican la sentencia del TS SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 46 y CHOCLÁN MONTALVO. “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal A propósito de la STS 15 de julio de 2002”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2002. p. 2 y 4.

¹²³⁹ En efecto, como plantea CASTRO MORENO, la diferencia entre simulación y fraude de ley está en que “en el fraude de ley el sujeto lleva realmente a cabo las operaciones o negocios que afirma realizar, y lo hace con total transparencia fiscal, comunicándolos de forma completa y veraz a la Administración tributaria. Esto es, el negocio en fraude de ley, no es un negocio jurídico ficticio, sino completamente real en todos sus extremos. Mientras que, en los negocios simulados, estos sólo se realizan de forma aparente o formal, pero no materialmente, pues los flujos económicos que derivarían de tales negocios, no suelen realizarse, o se efectúan por importes distintos a los verdaderos”. CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 89.

¹²⁴⁰ SALVADOR CODERCH. “Simulación negocial, deberes de veracidad y autonomía privada”. *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*. 1999. p. 25 y 26.

¹²⁴¹ “Los hechos probados no nos ponen ante lo que especiosamente (sic) se quiere llamar una «opción de diferimiento», sino ante un conjunto de operaciones ficticias que no tenían una finalidad económica real o, mejor dicho, no tenían una finalidad distinta de la de vender unas acciones de alto valor y eludir el pago del IRPF en razón de la plusvalía conseguida. El núcleo de la maquinación urdida por el acusado José María V. V. -o, más exactamente, urdida por el profesional que le asesoraba y asumida conscientemente por aquél- fue la entrada de «Modafirex, SL» en el capital social de «Mitena, SL» y ésta no fue una operación real sino simulada, un negocio jurídico nulo según el inobjetable razonamiento del Tribunal de instancia, por lo que,

penalmente¹²⁴². En esta oportunidad, tampoco es plenamente satisfactorio la calificación de los hechos objeto de consideración como simulados. En este tipo de actos, a diferencia de la simulación, los negocios realizados son reflejo de la voluntad de las partes, además de que en ningún momento se oculta ningún extremo de la negociación. Algo similar ocurre en la STS 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, que trata un supuesto de reparto de dividendos en los que se evita la tributación a través del recurso a empresas en régimen de transparencia fiscal, lo que califica el TS como simulación¹²⁴³. En la sentencia mencionada previamente se apunta, sin embargo, un argumento que viene a coincidir con la tesis de la independencia. En este sentido, se afirma que el “El derecho tributario puede ofrecer resquicio para estas operaciones, pero el derecho penal no puede admitir artificios o trampas que puedan enmascarse bajo lo que, eufemísticamente, se conoce como ingeniería financiera o tributaria que, en definitiva, no es otra cosa que elevar el fraude y el engaño a la categoría de arte o ciencia matemática”¹²⁴⁴.

En contra de la jurisprudencia, la doctrina mayoritariamente apoya la atipicidad de las conductas en fraude de ley¹²⁴⁵. Se afirma que no debe relacionarse de forma directa el

pese a toda la «puesta en escena» que hemos resumido, continuaron siendo los acusados los verdaderos deudores tributarios que, sin embargo, eludieron el pago de las cuotas del IRPF correspondientes al ejercicio de 1992 que les correspondía pagar, en su condición de socios de la transparente «Mítina, SL», a consecuencia de los beneficios obtenidos por ésta en la venta de las acciones previamente agrupadas de Vivesa. La parte recurrente, en un ejercicio legítimo pero puramente voluntarista del derecho de defensa, insiste en llamar «diferimiento» a lo que es, pura y simplemente, una elusión fraudulenta del pago de un impuesto pretendiendo que se ha aplicado por analogía un precepto penal -el art. 349.1 CP/1973 (RCL 1973\2255) - cuando lo cierto es que en dicha norma han sido subsumidos unos hechos en que concurre todos los elementos del tipo descrito en la misma. Procede, por ello, desestimar el sexto motivo del recurso”. STS de 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo, FD 8 Recurso de José Luis.

¹²⁴² STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo, FD 8.

¹²⁴³ “Mediante la citada operación pretendía Cosme sustraerse de sus elevadas obligaciones tributarias, toda vez que la entidad adquirente de la totalidad de las acciones, «Pinyer S.A», aparecería como obligada a tributar en su declaración del Impuesto de Sociedades. La citada compraventa constituía el vehículo de la estratagema defraudatoria, operación que, enteramente simulada, carecía de toda lógica comercial habida cuenta que la adquisición versaba sobre ente societario que presentaba una importante deuda fiscal y que carecía de activos fuera del quehacer profesional de sus socios anteriores, dándose la circunstancia plenamente conocida por ambos acusados que al mantener «Pinyer S.A». importantes bases imponibles negativas en ejercicios anteriores compensaría la nueva obligación fiscal de «Círculo de Management y Control S.A»”. STS 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín. (Hechos probados).

¹²⁴⁴ STS de 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, FD 5. También se puede leer en el fallo lo siguiente: “cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo”. STS 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, FD 4.

¹²⁴⁵ Así, RIGGI. *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. 2010. p. 239 y ss. Hay algunas voces discrepantes a la atipicidad penal del fraude de ley. Sin embargo, quienes se ubican en este punto no ofrecen muchas razones para la tipicidad, salvo afirmar que el Derecho no puede quedar impasible ante este tipo de conductas. En este sentido, señala DIEGO DÍAZ-SANTOS que “Por otra parte, hemos de reconocer que la norma jurídica no puede limitarse a reaccionar únicamente contra el incumplimiento abierto de sus preceptos, permaneciendo impasible ante transgresiones encubiertas, pero tan reales y ciertas como las anteriores. Generalmente estas situaciones suelen apoyarse en alguna disposición dictada con finalidad diferente, presentando de este modo una aparente legalidad, cosa totalmente intolerable en un Estado Social

propósito de ahorro o reducción de la carga fiscal con la defraudación tributaria, pues este propósito puede estar presente en actos válidos y lícitos. Por ello, la finalidad de ahorro fiscal no puede convertirse en el elemento que determine la calificación como lícito o ilícito del acto. De otra parte, se critica calificar como simulación todo conjunto de actos jurídicos o negocios donde no pueda verificarse, salvo el ahorro fiscal, una finalidad diferente que lo explique. Lo anterior, pues esto significaría predicar la existencia de una única “lógica comercial” o “racionalidad comercial” o forma de auto-organización económica, lo que contraviene precisamente el principio de autonomía privada¹²⁴⁶. Lo anterior supone, además de una hipertrofia del concepto de simulación abarcando el campo del fraude de ley, la eliminación de la diferencia conceptual entre simulación y fraude de ley¹²⁴⁷.

Por otra parte, la sanción penal del fraude de ley supone una violación del principio de legalidad, en razón a que la aplicación de la norma tributaria defraudada tiene lugar mediante la analogía, lo que llevaría, a su vez, a la aplicación analógica *in malam partem* de dos elementos necesarios para la construcción de la imputación del delito: la existencia del contribuyente y del hecho imponible¹²⁴⁸. Sumado a lo anterior, la ausencia de sanción al fraude de ley en el Derecho tributario comporta que no deban ser sancionadas por vía penal estas conductas, en función de los principios de *ultima ratio* y mínima intervención del Derecho penal¹²⁴⁹. Igualmente, dado que el fraude de ley no lleva consigo ocultación, no

de Derecho”. DIEGO DÍAZ-SANTOS. “Consideraciones en torno al delito fiscal”. *Libro homenaje al Prof. Antón Oneca*. 1982. p. 697. También, GONZÁLEZ GARCÍA. “El delito fiscal en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal”. *RDFHP*. 1978. p. 727 y 728.

¹²⁴⁶ SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 37.

¹²⁴⁷ “En efecto, en muchos casos en los que, como máximo, cabría apreciar en realidad un fraude de ley, la Jurisprudencia acaba presumiendo la existencia de una simulación con el argumento de que el negocio en cuestión no se corresponde con ninguna ‘racionalidad económica’. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 36. “La Administración tributaria, sin embargo, imbuida de su miedo cerval al expediente de fraude de ley, recurrió a diversas estratagemas para la calificación de la figura: negocio indirecto, simulación y, en algunos casos, sí, fraude de ley.”. PÉREZ ROYO. “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)”. *Diario La Ley n° 6281*. 2005. p. 1937. También, PÉREZ ROYO. “La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria”. *Diario La Ley*. N°. 6381. 2005. p. 1375.

¹²⁴⁸ CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 102. PALAO TABOADA. “La punibilidad del fraude a la ley tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*. 2006. p. 18. GARCÍA NOVOA. “La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal”. *Diario La Ley*. N°. 6381. 2005. p. 1386. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p 37 a 39.

¹²⁴⁹ “La protección penal de la Hacienda Pública es **secundaria**. El delito fiscal se construye sobre la base de un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento antes de su criminalización. Y como se ha visto, la Ley General Tributaria no considera el fraude de ley como infracción administrativa tributaria”. (Negrita del texto). CHOCLÁN MONTALVO. “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal A propósito de la STS 15 de julio de 2002”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. N°. 551. 2002. p. 3. No obstante, este argumento ha sido descalificado en la STC 120/2005 de 10/05/2005, ponente Pascual Sala Sánchez, que niega que la atipicidad penal deba ser consecuencia necesaria de la atipicidad tributaria del fraude de ley. Afirma que “no existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria y su atipicidad penal”, FJ 4. GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 82 y 83.

puede castigarse el fraude de ley¹²⁵⁰. Además, dado que en el fraude de ley en principio no tiene lugar el nacimiento del hecho imponible, implica que no pueda hablarse de un deber de tributar ni de la relación jurídica tributaria, elemento indispensable para la configuración típica¹²⁵¹. Es decir, lo que se elude en el fraude de ley no es el pago del tributo, sino el hecho imponible.

Algunos de estos argumentos doctrinales provienen del TC, que se pronuncia en contra de la sanción penal de los comportamientos en fraude de ley en la STC 120/2005 de 10/05/2005, ponente Pascual Sala Sánchez. Los argumentos del TC van en la vía de afirmar la violación del principio de legalidad, tanto porque una condena penal sobre la base de un comportamiento en fraude de ley comporta una aplicación analógica *in malam partem*, como también porque condenar penalmente cuando no hay infracción administrativa implica una interpretación imprevisible para sus destinatarios, lo que vulnera la legalidad penal¹²⁵². Reconoce también el TC que en el fraude de ley no existe el requisito de ocultación que se exige al tipo penal¹²⁵³.

Reconociendo el valor de los mencionados argumentos, creemos sin embargo que no todos tienen el mismo peso a la hora de restar relevancia penal a este tipo de conductas. Por ejemplo, afirmar la violación del principio de legalidad choca con dos inconvenientes

¹²⁵⁰ BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 279 y ss. CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. p. 103. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 56 y 57. CÓRDOBA RODA. “Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública” *Diario La Ley*. N.º. 6381. 2005. p. 1379. FERREIRO LAPATZA. “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal nº 8*. 2001. p. 23.

¹²⁵¹ “La conducta típica del delito contra la Hacienda Pública gira, pues, en torno a la acción consistente en defraudar eludiendo. (...) La elusión, como vimos, consiste en la «evitación del hecho imponible» y, por tanto, en impedir el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, el delito de defraudación presupone, como requisito mínimo para que pueda entenderse realizada la acción típica, estar obligado a pagar el tributo por haber realizado el presupuesto de la obligación”. GARCÍA NOVOA. “La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal”. *Diario La Ley*. N.º. 6381. 2005. p.1382.

¹²⁵² “Dicho de otra manera: 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 CE (RCL 1978\2836)”, FJ 4. “Recuérdese que el mencionado modelo de análisis nos ha conducido, en constante jurisprudencia, a apreciar lesionado el derecho a la legalidad penal cuando tales operaciones obedezcan a una aplicación de la norma punitiva tan carente de razonabilidad «que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas”, FJ 6. Este último argumento resulta muy interesante pues implica otorgar relevancia constitucional al principio de subsidiariedad, en este caso, vinculada con la afectación del principio de legalidad, como plantea SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 51. Pié de página 39.

¹²⁵³ “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)”. STC 120/2005 de 10/05/2005, ponente Pascual Sala Sánchez, FJ 4. Con este argumento, el TC niega desde el modelo de independencia entre norma penal y tributaria, que el fraude de ley pueda cumplir el injusto típico del delito de defraudación tributaria.

relevantes. De una parte, que dentro de la doctrina tributaria no es pacífico que en el fraude de ley tenga lugar una aplicación analógica de la norma defraudada¹²⁵⁴. Así, quienes defienden la punibilidad del fraude de ley, tendrían desde la dogmática tributaria argumentos para responder al reproche de legalidad, afirmando la inexistencia de aplicación analógica y con ello la falta de afectación del principio de legalidad. De otra parte, el argumento de legalidad no sería oponible frente a quienes sustentan la tipicidad del fraude de ley bajo el modelo de la independencia, pues en este segundo supuesto la norma penal se aplica a un hecho recogido directamente en el tipo, sin necesidad de integración de la norma tributaria por vía analógica¹²⁵⁵.

A su vez, la falta de ocultación que implicaría el comportamiento en fraude de ley tampoco resulta especialmente convincente desde la tesis de la independencia, que apunta a que este tipo de comportamientos ya cumple con el nivel de ocultación exigido por el delito de defraudación tributaria. Así, la SAP de Barcelona 19/07/2002, ponente Albert Pons Vives, señala que “debemos considerar que la utilización de un fraude de ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida por el tipo de defraudar, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado”¹²⁵⁶. De forma semejante, la STS 28/11/2003, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón: “no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de Ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto”¹²⁵⁷. Por ello, quien defienda la tesis de la independencia podrá responder a sus contradictores afirmando que el nivel de relevancia exigido en el delito de defraudación tributaria se satisface con los comportamientos en fraude de ley.

Finalmente, la falta de sanción tributaria del fraude de ley tampoco resulta argumento suficiente para negar la responsabilidad penal de este tipo de conductas, si nos atenemos al modelo de la independencia. Afirma PALAO TABOADA “que para que el argumento derivado de la impunidad del fraude de ley en la esfera administrativa tuviese consistencia sería necesario que la sanción penal se basara en el mismo modelo en el que se funda dicha

¹²⁵⁴ “Ahora bien, el razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley no coincide con la analogía como procedimiento de integración normativa, fundamentalmente porque la norma no se aplica a un supuesto no previsto por ella, sino a uno previsto por ella pero que ha sido distorsionado por las partes?”. RUIZ ALMENDRAL/SEITZ. “EL fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”. *Revista de contabilidad y tributación*. 2004. p. 24.

¹²⁵⁵ Una acepción ordinaria del verbo típico del delito de defraudación tributaria entendido en una de sus acepciones como “Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros”, no riñe con vincular los casos de fraude de ley, en los que precisamente se elude la norma defraudada en perjuicio del Estado.

http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=fraude. Fecha de búsqueda, abril 17 de 2012.

¹²⁵⁶ FD 2.

¹²⁵⁷ FD 24.

impunidad, es decir, en el modelo de la conexión. Por el contrario, pierde en gran medida su fuerza cuando se adopta el modelo de la independencia: no cabe, en efecto, argüir que porque el fraude a la ley *como tal* no es sancionable en vía administrativa no cabe aplicar la norma penal a determinadas conductas prescindiendo de que a efectos de la aplicación de las normas tributarias sustantivas éstas (mejor dicho, determinados negocios jurídicos) han sido calificados como en fraude a la ley¹²⁵⁸. Por ello, si bien las razones mencionadas en contra del fraude de ley resultan relevantes, el problema en materia de relevancia penal del fraude de ley debe responderse a partir del fundamento del injusto del delito de defraudación tributaria.

El injusto del delito de defraudación tributaria, como se indicó, exige la infracción de deberes tributarios, en particular el deber de declarar el tributo y el pago del mismo. En consecuencia, no es posible afirmar la responsabilidad penal del fraude de ley cuando en los comportamientos en fraude de ley no se realiza el hecho imponible y, por ello, no hay obligación tributaria. Como plantea SILVA SÁNCHEZ, “no es que el hecho imponible surja, pero se oculte, sino que ni siquiera llega a surgir”¹²⁵⁹. Por esto, un elemento indispensable para la configuración del injusto del delito de defraudación tributaria, como es la infracción de un deber no se cumple en estos supuestos. Lo relevante de este punto de vista es que permite responder a cualquiera de las alternativas que intentan sustentar la tipicidad del fraude de ley, tanto las que independizan la norma penal de la tributaria como las que no.

Por otra parte, resulta difícil acreditar que en los casos de fraude de ley tiene lugar la creación *ex ante* del peligro penalmente relevante que se pretende evitar a través del delito de defraudación tributaria, pues no hay un acto de ocultación¹²⁶⁰. En el fraude de ley lo característico es que las partes ponen de manifiesto precisamente el acto o negocio que realizan, pues es éste y no otro el que posibilita el fin propuesto con la menor carga de tributación. Reconoce la STC 120/2005 que “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

¹²⁵⁸ PALAO TABOADA. “La punibilidad del fraude a la ley tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*. 2006. p. 21.

¹²⁵⁹ SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 32. GARCÍA NOVOA. “La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal”. *Diario La Ley* nº 6381. 2005. p. 1382.

¹²⁶⁰ “En el fraude de ley tributaria lo que ocurre es sólo que unos hechos determinados, *que en todo caso son revelados incluso en tiempo y forma*, son presentados ante la Administración revestidos de una calificación o valoración jurídica que no corresponde, o que es disconforme con la finalidad de las normas jurídicas. Se trata, pues, sólo de una manipulación o distorsión de las valoraciones jurídicas, pero nunca del ocultamiento de los datos fácticos. El conocimiento de éstos por la Administración le permitirá rectificar aquella valoración y proceder a la correcta para extraer las consecuencias jurídicas adecuadas y deseadas por el ordenamiento: en este caso, la satisfacción de las previsiones de recaudación tributaria mediante la aplicación de la norma adecuada”. GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 82.

la aplicación de otro menos favorable (norma principal)” FJ 4. Siendo necesario que la conducta típica cree un riesgo *ex ante* de dejar en una situación de ignorancia a la AT sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria, ello no ocurre en el fraude de ley, pues los sujetos informan del negocio realizado.

En definitiva, los supuestos de fraude de ley no cumplen con las exigencias que están en la base del injusto en el delito de defraudación tributaria y que permiten configurar el nivel de relevancia penal, como es el componente de infracción de deber y de dominio. Por ello, más allá del modelo que se defiende en materia de relevancia penal del fraude de ley, parece claro que no es posible predicar ni la existencia de la infracción del deber tributario, ni la creación del peligro penalmente relevante ni la concreción del mismo en el resultado, con lo cual ni el modelo de independencia ni el de conexión satisfacen los requisitos típicos del art. 305 CP. Por otra parte, y en referencia al modelo de independencia, no creemos que pueda ser adecuado para explicar el Derecho penal tributario y los delitos que lo componen¹²⁶¹. Como se ha dicho, el Derecho penal tributario no puede prescindir del Derecho tributario, regulación a la que necesariamente se remite para explicar muchos de los elementos que componen el tipo.

III IMPUTACIÓN DE LA AUTORÍA.

El análisis de la autoría ha sido objeto de debate en el delito de defraudación tributaria, pues tiene importantes repercusiones teóricas y prácticas. El que se trate de un delito especial propio condiciona el análisis sobre el injusto típico. En cuanto al aspecto práctico, este se revela en que en la criminalidad tributaria es característico que participen, además del obligado tributario, terceras personas que colaboran en las conductas defraudatorias. Por lo anterior, no son pocos los casos que en la aplicación de este delito es necesario enfrentar supuestos en que su realización material y directa está en manos de un tercero que no cumple con las condiciones o cualidades exigidas en el tipo para los autores.

Con el fin de abordar los problemas de autoría en el delito de defraudación tributaria se requiere partir de dos puntos básicos: que se trata de un delito en el que es posible defender la existencia de una estructura mixta de infracción de deber con un componente de dominio y que se trata de un delito especial propio¹²⁶². Por esto, existe una restricción del

¹²⁶¹ El modelo de la independencia es defendido por PALAO TABOADA. “En nuestra opinión, la vía seguida por la legislación alemana es la acertada. La tesis en la que se base es que la norma anti-elusión y la penal pertenecen a ámbitos distintos que hay que mantener separados: el tributario (civil, en el sentido de no penal) y el penal”. PALAO TABOADA. “La punibilidad del fraude a la ley tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*. 2006. p. 20.

¹²⁶² Diferente es la regulación alemana, en la que se considera delito común, como mínimo en lo que se refiere a la realización activa del tipo. Así, ROLLETSCHKE. *Steuerstrafrecht*. 2009. p. 6. KUHN/WEIGELL. *Steuerstrafrecht*. 2005. p. 30.

círculo de autoría que se desprende tanto del hecho de ser un delito especial, como del componente de infracción de deber que está presente en el injusto. En consecuencia, no cualquier persona puede ser autor del delito de defraudación tributaria, pudiendo serlo quien se encuentre vinculado por la relación jurídica tributaria y esté obligado a cumplir con los deberes tributarios teleológicamente dirigidos a la conformación y pago del crédito tributario.

El círculo de personas que pueden ser sujetos activos del delito se encuentra conformado, principalmente, por el obligado tributario. No obstante, la LGT permite ampliar más allá del obligado en nombre propio el círculo de personas que tienen la condición de obligados tributarios. Lo anterior, en función de los arts. 35 a 38 LGT, pues quienes allí se indican son calificados por el legislador como “obligados tributarios”. Por ello, y conforme a la regulación tributaria, obligados tributarios serán todas “las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias” (art. 35.1 LGT). En consecuencia, siendo la condición de autoría en el delito de defraudación tributaria la vinculación como obligado tributario, pueden quedar comprendidos como sujetos activos, además del obligado en nombre propio, el sustituto del contribuyente y en quienes recaiga el cumplimiento de obligaciones tributarias considerados por la LGT como “obligados tributarios”; entre otros: los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar pagos a cuenta, los obligados a soportar la retención o los obligados a soportar los ingresos a cuenta¹²⁶³.

Se discute si pueden incluirse como autores a dos grupos de personas: los representantes legales o voluntarios, que se mencionan en los arts. 45 y 46 LGT y los responsables, mencionados en el art. 41 y siguientes LGT. En relación con los responsables del tributo, se trata de sujetos que, señala AYALA GÓMEZ, están por virtud de la ley obligados al cumplimiento de los deberes tributarios, con lo cual, y como se establece en el art. 35.5 LGT, se trata de un obligado tributario, con lo que no existe problema en que se califique como *intrañeus*¹²⁶⁴. En relación con los representantes legales y voluntarios la situación no es tan clara. De una parte, opina MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ que deben incluirse como *intrañei* en función de las importantes ventajas político criminales que ello implica, en concreto, “evitar la impunidad en los casos de autoría mediata en que el contribuyente se vale del representante que es utilizado como instrumento para cometer la defraudación: si el instrumento es doloso, no cabe según la opinión mayoritaria la autoría mediata; pero si se

¹²⁶³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 543. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 72.

¹²⁶⁴ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª edición. 2011. p. 260. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 543. PÉREZ ROYO. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. 2011. p. 160 y 161. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 248 y 249.

considera que el representante es también un intraneus, éste podrá ser autor del delito, sin perjuicio de admitir la coautoría con otro intraneus”¹²⁶⁵. En contra se ha manifestado AYALA GÓMEZ, quien entiende que en el círculo de los *intranei* sólo cabe aceptar a quienes por virtud de la ley son considerados obligados tributarios. En otros términos, el representante no asume el papel de obligado tributario, pues simplemente “viene obligado a realizar las prestaciones tributarias «en nombre» de su representado”¹²⁶⁶. Creemos, con AYALA GÓMEZ, que los representantes no pueden ser considerados *intranei*, pues resulta cierta la afirmación de este autor en el sentido de que en estos supuestos la conducta que realice el representante es en nombre del obligado principal¹²⁶⁷. Además, la LGT al referirse a los representantes no habla de “obligados tributarios”, sino que aborda el legislador el punto de la “capacidad de obrar”.

Ahora bien, la restricción de sujetos activos del delito a los *intranei* no implica en modo alguno que los *extranei* no respondan penalmente, sino que éstos responderán como cooperadores, inductores o cómplices¹²⁶⁸. Las conductas de participación se caracterizarán, de forma contraria a las de autoría, porque en ellas no existe un deber jurídico tributario que vincula a quien realiza la conducta con la Hacienda pública. Los supuestos más relevantes de participación en el delito de defraudación tributaria están asociados generalmente a los comportamientos de asesores fiscales, que en expresión de SILVA SÁNCHEZ serían los partícipes *extranei* por antonomasia¹²⁶⁹, debiendo concertarse su grado de participación en cada caso concreto.

En los casos de imputación de responsabilidad a los partícipes debe procederse a una atenuación de responsabilidad, en la medida en que éstos no infringen el deber tributario que obliga sólo al sujeto activo. Para esto, habrá de acudir al art. 65.3 CP que faculta a imponer la pena inferior en grado a los inductores o cooperadores, pues de no ser así se castigarían en la misma medida que el autor, lo que resulta desproporcionado, ya que existe una diferencia en el desvalor llevado a cabo por cada uno de estos sujetos, que radica en que el *intraneus* está vinculado en la relación jurídico tributaria, lo que no puede predicarse de los *extranei*¹²⁷⁰.

¹²⁶⁵ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 543.

¹²⁶⁶ AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 249.

¹²⁶⁷ AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 249 y 250.

¹²⁶⁸ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 551. ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 32.

¹²⁶⁹ SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 79 y ss.

¹²⁷⁰ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 84. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 55 y ss. Así, las SSTs de 20/05/1996, ponente Enrique Bacigalupo Zapater, FD 11, 21/12/1999, ponente Cándido Cónde-Pumpido Tourón, FD 64, y 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo, FD 16.

Hasta el momento se ha indicado la frontera que permite diferenciar a grandes líneas a los autores y partícipes en el delito de defraudación tributaria. Sin embargo, teniendo presente que el injusto del delito de defraudación tributaria se configura a partir de la vinculación de un componente de organización más la infracción de deber, ello permite flexibilizar este último elemento, de forma que existen casos en que puede extenderse la autoría más allá de los sujetos vinculados por la relación jurídico tributaria. Esta ampliación es posible en función de dos razones: la primera, por la conjunción de un criterio de dominio que se integra con la infracción de un deber, lo que conlleva la flexibilización de los estrictos criterios de autoría que se presentan en los delitos de infracción de deber, en los que no cabe la posibilidad extender la condición de autor a quien no es un *intranens*, y en los que incluso se discute la participación punible de los terceros¹²⁷¹. Por otra parte, la cláusula de actuar en lugar de otro del art. 31 CP permitirá resolver algunos supuestos particularmente relevantes para el delito de defraudación tributaria, permitiendo extender el círculo de autoría a sujetos que en principio no son *intransei*.

El legislador español en 1977 incluía en el delito fiscal una cláusula específica de actuaciones en lugar o nombre de otro, a fin de enfrentar los problemas de imputación de responsabilidad cuando intervienen terceros¹²⁷². Actualmente esta cláusula está derogada, pero en su reemplazo se cuenta con el art. 31 CP, que permite enfrentar este tipo de problemas. Por ello, además de los sujetos que directamente integran el círculo de *intransei*, el injusto del delito de defraudación tributaria y la cláusula del art. 31 CP permiten flexibilizar los criterios de la autoría, como sucede con los representantes o con los administradores. Prueba de ello es que en el delito de defraudación tributaria es posible recurrir a la cláusula de imputación del actuar en lugar de otro, lo que no parece claro en otros delitos en los que el peso del componente de infracción de deber es muy importante o determina exclusivamente la autoría¹²⁷³. Por el contrario, en el delito objeto de análisis el injusto no sólo no se agota en la infracción de un deber, sino que el componente de dominio juega un papel muy importante que permite flexibilizar la consecuencia de que sólo puedan ser autores los *intransei*. En el marco del delito de defraudación tributaria el criterio de imputación del actuar en lugar de otro cumple así, conjuntamente con la

¹²⁷¹ ROBLES PLANAS. *La participación en el delito: fundamento y límites*. 2003. p. 144 y 145.

¹²⁷² “Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejercen su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes”. Ley 50/1977. Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. 14 de noviembre de 1977, art. 35.

¹²⁷³ Así lo reconoce expresamente MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, al señalar lo siguiente: “En otro orden de cosas, conviene aclarar que hay, en cambio, delitos *mixtos* que no admitirán la extensión de la autoría, a través de la cláusula del art. 31, como sucede en los delitos de prevaricación de los arts. 320, 322 y 329, puesto que en ellos el deber no puede ser trasladado al *extraneus*”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 500 y 501.

estructura dogmática del delito, un papel relevante, al punto de poder resolver muchos de los problemas que supone la intervención en las tramas de defraudación de personas en las que en principio no recae el deber u obligación tributaria, pero a las que se les ha transferido el deber por virtud de la posibilidad que se establece en la LGT, arts. 45 y 46 o, incluso, en casos en que exista una especial asunción del dominio de la protección del bien jurídico.

Cabe decir que la ampliación del ámbito de autoría que se logre por la vía de la actuación en lugar de otro, si bien permite ampliar el número de potenciales autores, no por ello disminuye las condiciones y requisitos de imputación de responsabilidad penal. Los sujetos a quienes se transfiera el deber tributario deben tener las mismas condiciones que serían exigibles a los titulares originarios del deber para que sea imputable la conducta típica: ser obligados tributarios por razón de la transferencia del deber y tener un elemento de dominio para la protección de los intereses penalmente protegidos por el tipo. En el caso del delito de defraudación tributaria, la ampliación del ámbito de autoría no se reduce simplemente a la transmisión del deber o a la simple representación; se requiere también de un sujeto con dominio sobre el riesgo para el interés jurídicamente protegido, pues en caso contrario se exigiría un menor desvalor a los representantes que al propio obligado tributario¹²⁷⁴.

Esta ampliación en el círculo de autoría puede concretarse en los administradores de derecho y de hecho o los representantes legales o voluntarios que actúen en nombre de otro¹²⁷⁵. En el caso de los administradores de derecho y representantes legales, la posibilidad de imputación se hace viable desde el momento en que es posible verificar que se ha cumplido de forma impecable el traslado del deber tributario a través de un título jurídicamente válido. Además, y en consonancia con el injusto del delito de defraudación

¹²⁷⁴ ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 61. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 79. MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO. *El delito fiscal*. 2000. p. 96 y ss. GRACIA MARTÍN. *El actuar en lugar de otro en Derecho penal. I. Teoría general*. 1985. p. 197. (cursiva del original). SSTS 08/07/1991, ponente Luis Román Puerta Luis, FD 6, 10/11/1993, ponente Francisco Soto Nieto, FD 4, 30/04/1999, ponente Cándido Cónde-Pumpido Tourón, FD 3 y 26/12/2001, ponente José Jiménez Villarejo, FD 2. Esta doble exigencia es reconocida en los delitos especiales de dominio, tal y como explica GARCÍA CAVERO. Dice este autor que “la sola relación de representación tampoco autoriza a imputar el hecho al representante, pues en la medida que se trata de un delito de dominio, resulta indispensable que el representante sea también competente del dominio”. GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte General*. Tomo I. 2007. p. 746.

¹²⁷⁵ No creo correcto, como afirma MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, que en los casos de representación resulte innecesario el art. 31 CP. Dice este autor: “Por otra parte, la consideración del representante como sujeto activo del delito del art. 305 hace que resulte innecesario ya acudir al art. 31 en casos de actuaciones en lugar de otro *para trasladar* al representante las características de autoría concurrentes en el representado (sea éste una persona física, sea una persona jurídica), dado que el hecho se imputará directamente al que actúa como representante, en la medida en que es ya un autor idóneo”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 73.

tributaria, se requiere que el administrador o representante legal tenga efectivo dominio y ejerza funciones de administración. La situación se plantea un poco más difícil en el caso de los administradores de hecho y representantes voluntarios, pues no es posible acreditar una adecuada transmisión del deber jurídico tributario por medio de un título jurídicamente válido. En consecuencia, supuestos de administrador de hecho serán aquellos en que se presenta un nombramiento defectuoso, no inscrito o caducado, o administradores fácticos en que exista consentimiento de los socios, siempre que no exista administrador formalmente nombrado¹²⁷⁶. En el caso de este tipo de administradores y representantes la cláusula del art. 31 CP permite que se le pueda imputar el delito, por lo que responderán aunque no concurra en ellos la condición de obligado tributario y no se pueda constatar una adecuada transferencia del deber, siempre que sean ellos quienes tengan efectivamente el pleno dominio del riesgo para el bien jurídico.

Queda por mencionar los casos en que administradores fácticos asumen materialmente las funciones de administrador, pero con la particularidad de que existe un administrador de derecho formalmente nombrado. En estos supuestos la existencia de un administrador de derecho desplaza al administrador fáctico, pues es sobre el primero de ellos en quien recae el peso en el cumplimiento de las obligaciones formales tributarias y quien, por ello, es garante en la protección del bien jurídico. En consecuencia, los terceros diferentes al administrador de derecho deben responder como partícipes, pues sobre éstos no puede predicarse, como ocurre con el administrador de derecho, los elementos que justifican la imputación de responsabilidad penal como autor en el delito¹²⁷⁷. Sin embargo, el problema no termina allí, ya que puede darse el caso en que el administrador de derecho desconozca completamente sus obligaciones tributarias, siendo asumidas materialmente por el administrador fáctico. En este tipo de casos se han planteado dos soluciones diferentes: en primer lugar negar la posibilidad de imputar responsabilidad penal al administrador fáctico,

¹²⁷⁶ En consecuencia, y como apunta DOPICO GÓMEZ-ALLER, “En este sentido, el **concepto penal** de administrador de hecho es más extenso que el **concepto mercantil**, e incluye no sólo supuestos de no inscripción registral, situaciones transitorias de defectuosa documentación, etc., sino también a sujetos como el verdadero propietario de la empresa, el sujeto detrás del testafarro, etc.”. DOPICO GÓMEZ-ALLER. “Responsabilidad de las personas jurídicas”. *Memento experto. Reforma penal 2010. Ley Orgánica 5/2010*. 2010. p. 17. A su vez, sobre el administrador de hecho, el TS ha manifestado que “el administrador de hecho debe participar activamente en la gestión y dirección, de forma permanente y no sujeta a esferas superiores de aprobación o decisión”. STS 26/01/2007, ponente Andrés Martínez Arrieta, FD único. También, sobre los administradores de hecho, MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 498. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 80 y 81. GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 199.

¹²⁷⁷ En consecuencia, se considera equivocado el fallo del TS al condenar como coautores a un administrador de derecho y a un gestor de la empresa, afirmando que no es posible diferenciar a efectos de la imputación de responsabilidad penal, entre quienes son administradores de derecho de la sociedad y los gestores de la misma. Esta afirmación, no obstante en la sentencia se acepta que el delito de defraudación tributaria es especial propio y que el administrador de derecho, además de ser en quien recae el deber, cumplía adicionalmente con las funciones de administrador. STS de 14/07/2003, ponente Joaquín Delgado García, FD 6.

entendiendo que existe un administrador de derecho y que no se ha dado el necesario traslado del deber al administrador fáctico, con la consecuencia de la impunidad del administrador fáctico, en la medida en que el principio de accesoria de la participación impediría imputarle el hecho como partícipe, ante la falta de una conducta antijurídica del autor¹²⁷⁸.

La otra posibilidad, defendida por MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, parte de que es posible la imputación de responsabilidad al administrador de hecho, ya que la estructura del injusto del delito de defraudación tributaria se compone de elementos de infracción de deber y de dominio. Así, a juicio de este autor, en los casos de testafierros no existiría obstáculo para castigar al *extraneus* que asume de manera fáctica las funciones de administrador y defrauda a la Hacienda¹²⁷⁹. En los supuestos en que el tercero instrumentaliza al *intraeus*, como apunta MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, no creemos que exista inconveniente para sancionarlo, pues además de la figura del administrador de hecho, en el art. 31 CP se abre la posibilidad para vincular otros supuestos de dominio social, como es el caso del representante voluntario o el que actúa en nombre de otro. Así, quienes asumen tal dominio, no sólo en relación con el cumplimiento de los deberes tributarios, sino en la existencia misma de la obligación tributaria y del mantenimiento de la situación como instrumento del obligado, se enmarcan en los sujetos del art. 31. Es más, en este tipo de supuestos, la organización provocada por el administrador fáctico, tanto en lo que se refiere al nacimiento de la condición de obligado tributario en el sujeto que ignora tal condición, como la propia situación de ignorancia, denota no sólo un pleno dominio en la protección del bien jurídico, sino la plena aceptación de tal control, lo que permite compensar la falta de la formal transferencia del deber¹²⁸⁰.

1. Responsabilidad de las personas jurídicas.

La reforma de la LO 5/2010 introduce una novedad muy importante en el Derecho penal español, y es la posibilidad de imputar responsabilidad penal a la persona jurídica, conforme lo establecido en el art. 31bis CP¹²⁸¹. La responsabilidad penal a la persona

¹²⁷⁸ La solución sólo podría venir de la mano del legislador, como afirma GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. 1999. p. 197 y ss.

¹²⁷⁹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria". *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2007. p. 81 y ss.

¹²⁸⁰ Ejemplo de este tipo de situaciones, los hechos de los que se ocupa la SAP de Valencia 07/02/1998, ponente Carmen Llobart Pérez, en la cual se prueba la utilización de una persona interpuesta que desconoce totalmente la defraudación a la Hacienda pública.

¹²⁸¹ Se trata de responsabilidad directa e independiente de la persona jurídica, pues no es necesaria la previa determinación de responsabilidad de la persona física. En este sentido se pronuncia la Exposición de Motivos de la L.O. 5/2010, donde puede leerse: "Se deja claro que la responsabilidad penal de la persona jurídica podrá declararse con independencia de que se pueda o no individualizar la responsabilidad penal de la persona física. En consecuencia, se suprime el actual apartado 2 del artículo 31". Como indica MARTÍNEZ-

jurídica sólo tiene cabida en cierto grupo de delitos, acorde con un sistema de *numerus clausus*, en el que se incluyen los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social.

La primera consecuencia de la posibilidad de imputar responsabilidad penal a las personas jurídicas en los delitos contra la Hacienda pública, es la ampliación del círculo de autores, con lo cual puede tener lugar, como indica PÉREZ ROYO, una doble responsabilidad: por una parte de las personas físicas, y por otra parte de la persona jurídica¹²⁸². En relación con este punto, vale la pena mencionar que, a nuestro juicio, la exclusión del ámbito de responsabilidad de las personas jurídicas a los “partidos políticos” (art. 31 bis 5), no resulta ser en modo alguno recomendable o, cuando menos, no a la luz de supuestos de los delitos contra la Hacienda pública, pues cabe recordar cómo, a través de la inadecuada financiación de partidos políticos, ha tenido lugar la lesión a la Hacienda pública¹²⁸³.

Dicho lo anterior, cabe indicar que la responsabilidad de la persona jurídica puede tener un doble origen, siempre, eso sí, que se trate de un delito en provecho de la persona jurídica y por su cuenta: en primer lugar, cuando los representantes legales o administradores de hecho o de derecho comentan delitos en nombre o por cuenta de las personas jurídicas o en su provecho (art. 31.1. párrafo 1). En segundo lugar, cuando “en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso” (art. 31.1. párrafo 2)¹²⁸⁴.

BUJAN PÉREZ “persona física y persona jurídica están sujetas a una responsabilidad independiente, de tal manera que la responsabilidad penal de las personas jurídicas no excluye la de las personas físicas, y, viceversa, la de éstas tampoco excluye la de aquéllas. Por lo demás, tampoco tienen por qué convivir”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 522. El régimen de independencia de la responsabilidad de la persona jurídica se deriva del numeral 3 del art. 31 bis CP, cuando establece que “La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el apartado siguiente”.

¹²⁸² PÉREZ ROYO. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. 2011. p. 443.

¹²⁸³ Basta mencionar como ejemplo de vinculación de partidos políticos en tramas de atentados a la Hacienda pública, los hechos objeto de la STS de 28/10/1997, ponente José Augusto De Vega Ruiz. Se pronuncia críticamente sobre la exclusión de los partidos políticos, DOPICO GÓMEZ-ALLER. “Responsabilidad de las personas jurídicas”. *Memento experto. Reforma penal 2010. Ley Orgánica 5/2010*. 2010. p. 15.

¹²⁸⁴ En relación con estos dos modelos de imputación de responsabilidad se han generado reproches por parte de la doctrina jurídico-penal, en particular por su posible incompatibilidad con el principio de responsabilidad por el hecho propio. Apunta MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ que “comparto la idea de que la responsabilidad penal de las personas jurídicas no pueda basarse en una simple traslación de la de las personas físicas, so pena de incurrir en una responsabilidad por hecho ajeno, por mucho que se arguya que la persona física actúa a favor y en beneficio de la persona jurídica” MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 523. La opinión de DOPICO GÓMEZ-ALLER se aleja de la mencionada crítica, al afirmar que “el delito debe ser imputado a la propia persona jurídica. Se trata de un modelo de **responsabilidad por la propia conducta**, y no un modelo de responsabilidad objetiva por el hecho ajeno

En el primer supuesto la imputación de responsabilidad a la persona jurídica tendrá lugar cuando la realización de un delito por parte de sujetos que tengan la condición de administrador de hecho o de derecho o de representante de la persona jurídica, actúen en nombre o por cuenta de la persona jurídica y en su provecho. La exigencia del provecho puede ser entendida tanto de tipo directo, como puede ser un beneficio empresarial, como indirecto, es decir un ahorro para la persona jurídica. Finalmente, que la actuación lo sea en nombre o por cuenta de la persona jurídica, quiere indicar que la actuación del administrador o representante lo sea en relación con sus funciones empresariales.

En relación con la segunda vía de imputación de responsabilidad penal, ésta se deriva de la falta de control en relación con la conducta de trabajadores que se encuentran sometidos a la autoridad de administradores o representantes. En este caso, el trabajador sometido a control puede ser todo aquél que está bajo el ámbito de dirección de la empresa, con lo cual no queda limitado a quienes están vinculados por contrato laboral. De no ser así, fácilmente podría escapar la persona jurídica a toda responsabilidad penal a través de modalidades de subcontratación. Al igual que el supuesto inicialmente considerado, los trabajadores sometidos a control deben actuar por cuenta y en provecho de la persona jurídica. En definitiva, y como explica DOPICO GÓMEZ-ALLER, el criterio de imputación de esta segunda modalidad está en “una infracción de los deberes de evitación de delitos, imputable a la propia persona jurídica”¹²⁸⁵.

En el sistema de sanciones a la persona jurídica, la multa es la pena básica, siendo además posible que se apliquen las penas contempladas en el art. 33.7. En los casos de pena de multa y cuando exista una condena a la persona física y persona jurídica como consecuencia de los mismos hechos, la cuantía de la misma se “modulará”, con el fin de que ésta, la multa, no resulte desproporcionada. En este punto se plantea una crítica a la regulación de la responsabilidad de las personas jurídicas, como quiera que si existe un régimen similar al de la coautoría, en la medida en que persona física y jurídica son penalmente responsables, dice MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ que “no se entiende la conveniencia de modulación alguna ni se aprecia quebranto alguno de la proporcionalidad, como no la hay en el régimen de la coautoría”¹²⁸⁶.

(responsabilidad de la persona jurídica por el delito de la persona física), lo cual sería inconstitucional. Por ello, para hablar de delito se debe exigir que la persona jurídica haya incurrido en un **defecto de organización** (por no haber adoptado las medidas preventivas exigibles para evitar dicho delito)”. DOPICO GÓMEZ-ALLER. “Responsabilidad de las personas jurídicas”. *Memento experto. Reforma penal 2010. Ley Orgánica 5/2010*. 2010. p. 13. (Negrita del original).

¹²⁸⁵ DOPICO GÓMEZ-ALLER. “Responsabilidad de las personas jurídicas”. *Memento experto. Reforma penal 2010. Ley Orgánica 5/2010*. 2010. p. 20.

¹²⁸⁶ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011. p. 524.

En el caso de los delitos a la Hacienda pública, además de la regulación establecida en la parte general del CP en cuanto al sistema de sanciones, el art. 310 establece un régimen particular en el cual diferencia las penas a imponer en función del tipo de delito de que se trate. De una parte, en caso de que se trate del delito del art. 310; de otra, en caso de que se trate de cualquiera de los restantes delitos del mencionado título. Para el caso de que se trate del delito del art. 310, las sanción a imponer a la persona jurídica será la de multa de seis meses a un año, es decir, el sistema de multa por cuotas; en los restantes delitos la sanción será de multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si se trata de un delito que tiene pena de prisión de más de dos años. En este último caso se trata entonces del sistema de multa proporcional, que se ajusta en atención al daño causado por el delito.

La diferencia entre multa por cuotas y proporcional resulta en principio razonable, como quiera que en el art. 310 no hay referencia a un resultado de lesión valorable económicamente, al contrario de lo que ocurre en los supuestos de los arts. 305 a 309, con lo cual es lógico que la multa proporcional se refiera a aquellos delitos en los que existe un perjuicio económico que sirva para calcular la multa. Sin embargo, la problemática redacción del último párrafo del art. 310, al exigir que la omisión de la declaración o la presentación de la misma reflejo de la falsa contabilidad se refleje en una cuota de al menos 240.000 euros, no encuentra claro encaje en el sistema de multa por cuotas que el legislador ha reservado al art. 310 CP.

En relación con la pena de multa, esta tiene lugar cuando “el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años”, con lo cual se podrían incluir todos los supuestos típicos de los arts. 305 a 309, los que tienen prevista una pena en abstracto de más de dos años¹²⁸⁷.

Adicionalmente, se podrán imponer también las penas de las letras b) a g) del apartado 7 del art. 33 CP, de conformidad con las reglas del art. 66 bis CP. En el caso de este tipo de sanciones, su imposición tendrá una duración que no puede superar la máxima de la pena privativa de libertad prevista para la persona física, salvo eso sí los supuestos de disolución y la prohibición de realizar actividades de modo definitivo (art. 33.7 b y e respectivamente). En definitiva, el régimen sancionatorio aplicable se puede resumir en dos vías. Por una parte, la potestad para la aplicación de las penas del art. 33.7 b) a g). En segundo lugar, la obligación de aplicar la pena de multa del supuesto 310 bis a) en los casos de delitos con pena de prisión a la persona física que exceda de dos años y la pena de multa de seis meses a un año para el delito del art. 310 CP.

¹²⁸⁷ SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ. “Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social”. *El nuevo Código penal. Comentarios a la reforma*. 2012. p. 471 y ss.

CAPITULO 3.
CONCLUSIONES Y PROPUESTA *LEGE FERENDA*.

Nos proponemos formular una propuesta de reforma a la regulación penal del delito de defraudación tributaria que se apoya en dos fundamentos: las características de la criminalidad tributaria y los problemas que presenta la interpretación y aplicación del vigente art. 305 CP y, en segundo lugar, el bien jurídico protegido. El primer punto de apoyo recoge aspectos fácticos que pretenden dar cuenta de las dificultades para la prevención de la criminalidad tributaria, así como las disfuncionalidades de la regulación vigente. El segundo punto pretende exponer el marco en el que debe intervenir la protección penal.

Con estos dos elementos de base será posible caminar en la línea de una regulación penal que responda tanto a un análisis de tipo fáctico sobre el *ser* de la criminalidad tributaria, como a una evaluación de carácter normativo, es decir, sobre el *deber ser* de la regulación penal del fraude tributario.

I CRIMINALIDAD TRIBUTARIA Y REGULACIÓN PENAL.

Cabe recordar que la gran mayoría de supuestos de fraude tributario tienen lugar en el marco empresarial o con la intervención de personas jurídicas. Puede decirse que ello se ha convertido en un factor de oportunidad que aprovecha la ingeniería o innovación tributaria para diseñar complejas estructuras empresariales y societarias destinadas a la defraudación tributaria. Todo ello da como resultado complejas tramas de defraudación tributaria, la constante innovación de nuevas formulas de fraude tributario y la participación, al lado de los *intranei*, de terceros que tienen un control fáctico de las tramas de defraudación. Incluso, da lugar a que terceros ajenos a la relación jurídico tributaria se dediquen a ofrecer servicios financieros o a diseñar estructuras empresariales destinadas a la defraudación tributaria.

El aprovechamiento de estructuras empresariales y societarias en la criminalidad tributaria se ha concretado en dos aspectos: ideando tramas de fraude que imposibilitan conocer el hecho imponible generador de la obligación tributaria o encubriendo e imposibilitando conocer las conductas de fraudes y sus autores. Entre las modalidades de encubrimiento de los obligados tributarios, se llega incluso a crear organizaciones de negocio para que el deudor tributario no tenga conocimiento de su condición de deudor o de las tramas de defraudación, o que el dominio de las tramas de defraudación la tengan los *extranei*, lo que comporta el riesgo de que la imputación de responsabilidad penal, tanto de los *intranei* como de los *extranei*, no pueda tener lugar, en función del principio de accesoriedad de la participación.

Los supuestos de fraude tributario han incrementado su complejidad, pues se ha pasado de los años ochenta en que la modalidad más común era la omisión de la presentación de la

declaración tributaria, a fórmulas cada vez más complejas de atentados a la Hacienda pública que hacen especialmente difícil conocer la realización del hecho imponible, las conductas de fraude tributario o sus autores. Cabe esperar incluso de cara al futuro la constante innovación de nuevas formas de fraude tributario y la tendencia a que éstas sean cada vez más difíciles de identificar y perseguir. Otra característica de las tramas de fraude tributario es que los comportamientos y sus autores se desenvuelven en el ejercicio de ocupaciones legítimas o en el marco de organizaciones o personas jurídicas que realizan actividades legalmente reguladas¹²⁸⁸. Esto, sumado a la complejidad de las tramas de defraudación, ayuda a que estos actos y sus autores tengan una apariencia de legalidad que disminuye el riesgo de ser identificados como delictivos, haciendo muy difícil su persecución y sanción penal.

Las características de la criminalidad tributaria han supuesto un reto para la política criminal, lo cual en el caso de la intervención penal se traduce en la constante búsqueda por lograr un tipo penal que pueda responder satisfactoriamente a este tipo de criminalidad. La legislación penal en esta materia ha sido objeto de constantes cambios, pretendiendo con ello evitar que cierto tipo de conductas, de resultados o de sujetos queden por fuera de la sanción penal, al considerarlos suficientemente lesivos de la Hacienda pública y, con ello, justificada la sanción penal. Ejemplo de ello es la inclusión de los supuestos de retenciones practicadas y no ingresadas, que en su momento se consideraron fuera de la órbita del art. 305 CP, la inclusión del término “omisión”, que estaba dirigida a responder al debate sobre la relevancia penal de la no presentación de la defraudación tributaria. En el caso de la “obtención de devoluciones”, su inclusión obedeció a que no estaba vinculada ni en el delito de defraudación tributaria ni en el delito de fraude de subvenciones¹²⁸⁹. El reconocimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, modificación ésta que había sido solicitada por los IHE¹²⁹⁰. Finalmente, las modalidades agravadas del art. 305 CP están dirigidas a supuestos muy concretos de formas de ataque a la Hacienda pública, como son los casos de “cesiones de crédito” a través del 305.1 a) y “fraudes de IVA” con el 305.1 b)¹²⁹¹. Se puede decir, por tanto, que la evolución del modelo de tipificación ha estado a remolque de las tramas de fraude tributario, pues con cada reforma se busca integrar de forma “casuista” una solución particular a un supuesto práctico de la criminalidad tributaria.

¹²⁸⁸ Cabe advertir en la jurisprudencia la tesis de que no hay responsabilidad penal por defraudación tributaria en casos de obtención ilícita de ganancias, con lo cual este delito tendría lugar tras el ejercicio de actividades lícitas. Así, la STS 23/09/2009, ponente José Ramón Soriano Soriano. FD 1.

¹²⁸⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 538.

¹²⁹⁰ IHE. *Reforma del Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 3

¹²⁹¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 545 y ss. MORALES PRATS. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*. 9ª Ed. 2011. p. 1061 y ss.

La evolución del modelo de legislación penal puede ser calificada como deficitaria para responder a los retos que supone la prevención de la criminalidad tributaria. Esto, no sólo por el constante goteo de reformas que han intentado salvar casuísticamente aquellos supuestos de fraude tributario que no se incluían en la estructura del tipo, sino que las modificaciones legislativas no han dado solución a muchos de los problemas más tradicionales en la aplicación e interpretación del tipo: desde una más clara delimitación del comportamiento típico y el significado y ordenación sistemática de los elementos del art. 305 CP, hasta enfrentar de forma más clara el punto de la autoría, permitiendo con ello enfrentar los casos de participación de *extranei* y testaferros en las tramas de defraudación. Esta afirmación se confirma, como antes se indicó, si se observa que la jurisprudencia y la doctrina no parecen encontrar en el art. 305 CP la herramienta adecuada para responder a la criminalidad tributaria, a juzgar por los recurrentes problemas en la interpretación y aplicación del delito, por lo que no extraña que desde hace ya un tiempo, y desde diversos escenarios, se reclame la modificación del delito de defraudación tributaria¹²⁹².

El actual modelo de tipificación no ha logrado una descripción del injusto típico que permita una interpretación y aplicación pacífica del tipo. Si bien es cierto que las limitaciones del lenguaje y de la capacidad de previsión de los comportamientos futuros no permitirán nunca una legislación perfecta, ni dar respuesta a todos y cada uno de los problemas que en la práctica se puedan presentar, es posible afirmar que el delito de defraudación tributaria en ocasiones causa más interrogantes que soluciones. Ejemplo de ello es la introducción del término “omisión” en el tipo, sobre lo que BACIGALUPO, no sin razón, afirmó que “Apoyado sobre una problemática erróneamente planteada, la nueva versión genera cuestiones que antes no existían, al tiempo que difícilmente resolverá las que esperaban una solución”¹²⁹³. En relación con los términos en que se redacta el tipo, en particular “eludir el pago”, ha dicho PÉREZ ROYO que su empleo en la legislación penal “no debía ser confundido con el que el legislador tributario hace al hablar del fraude de ley. La precisión que parecía tan clara que no requería un especial esfuerzo de argumentación, era conveniente para disipar incertidumbres en la aplicación de dos instituciones, que, aún respondiendo a lógicas totalmente diversas, ofrecían una cierta afinidad terminológica: fraude de ley tributaria, por un lado, defraudación tributaria, por otro. Quienes conocen (como todos los presentes, y probablemente mejor que quien habla) la jurisprudencia en torno al delito de defraudación tributaria, ya saben que a las palabras también puede cargarlas el diablo y que la confusión sobre la que creíamos simplemente necesaria una

¹²⁹² Así, los IHE. *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010. p. 2. También, *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. Noviembre 2008. p. 4. Ello se reconoce igualmente en la doctrina, AYALA GÓMEZ, “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, 2009. p. 62.

¹²⁹³ BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 473.

advertencia para uso de caminantes inexpertos, ha acabado deparando más de un problema¹²⁹⁴.

Los problemas en la configuración legislativa del delito de defraudación tributaria han dado lugar a que su aplicación esté caracterizada por constantes debates. El estudio jurisprudencial realizado, además de probar la progresiva complejidad de los casos de fraude, da cuenta de la dificultad para derivar de la legislación vigente una respuesta satisfactoria a los casos de fraude tributario. Durante los más de 30 años de vigencia del modelo unificado mixto, su aplicación se ha caracterizado tanto por una polarización de opiniones sobre aspectos centrales del injusto, como porque en ocasiones las respuestas a las situaciones de fraude tributario no resultan satisfactorias a la luz de ciertos principios del Derecho penal. Es más, ocurre en ocasiones que es la complejidad de las tramas de fraude la que impone el devenir en la interpretación del tipo y la conceptualización de sus elementos. Cabe recordar que en la mayor parte de los casos en que se enfrenta la omisión de la declaración tributaria, las líneas jurisprudenciales definen el injusto a partir de la idea de la infracción de un deber¹²⁹⁵. Por el contrario, al enfrentar la participación de los *extranei*, la jurisprudencia, además de no seguir las consecuencias de la tesis de la infracción de deber, parece acercarse a la teoría opuesta, como es una visión del injusto desde la perspectiva de los delitos de dominio. A nivel doctrinal la situación es análoga a la que se encuentra en la jurisprudencia. Un repaso por las diferentes opciones interpretativas del art. 305 CP pone en evidencia profundas diferencias en el significado de los elementos del tipo y su ordenación sistemática, lo que tiene como consecuencia una difícil labor de delimitación de la conducta típica y de sus autores.

Las diferencias de opinión en la jurisprudencia y la doctrina permiten pensar que ello tiene mucho que ver con las imperfecciones de la regulación penal, que no resulta ser siempre una herramienta adecuada para enfrentar los diferentes tipos de supuestos de fraude tributario. Así, las necesidades de protección a la Hacienda pública llevan a que la aplicación del art. 305 CP no se realice siempre de forma satisfactoria. Ejemplo de esto es la falta de concreción del principio de accesoriedad de la participación, al verificar como en la práctica se condena a los *extranei* sin que exista responsabilidad de los *intranei*; a su vez, la falta de correspondencia entre las premisas interpretativas y las conclusiones en la

¹²⁹⁴ PÉREZ ROYO. “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)”. *Diario La Ley*. 2005. p. 1936.

¹²⁹⁵ “Con los años, y probablemente como reacción ante el incremento de fraudes fiscales sustentados en la simple ausencia de declaración tributaria, ha ido ganando terreno en la jurisprudencia la tesis de que es innecesario artificio o engaño alguno para cumplimentar el tipo del art. 305 CP. Basta, entonces, con que el obligado tributario prescinda de cumplir con el deber de declarar, de retener, de ingresar las retenciones o pagos a cuenta, etc., para poder estimar la concurrencia de un delito fiscal”. ALONSO GONZÁLEZ. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. 2008. p. 34 y 35.

aplicación, como ocurre cuando, a pesar de la defensa de la tesis del delito de infracción de un deber, luego se condena a los *extranei*, incluso con el mismo marco penal que los *intraanei*. Finalmente, al sostener en algunos casos que la infracción de deberes tributarios no basta para realizar el delito de defraudación tributaria, pero luego observar cómo se condena a partir de la simple infracción del deber de declarar y pagar el tributo.

De lo dicho hasta el momento se pueden apuntar dos conclusiones: de un lado, que la criminalidad tributaria da muestras de progresar en la creación de nuevas y cada vez más sofisticadas formas de fraude tributario, haciendo más difícil la prueba de la infracción de las obligaciones tributarias y la responsabilidad de sus autores; por otro lado, que se cuenta con un modelo de regulación penal que, a pesar de sus constantes reformas, no es adecuado para enfrentar las cada vez más sofisticadas formas de fraude. Adicionalmente, que el modelo de tipificación está construido con una selección de términos para definir el comportamiento típico que suponen una dificultad añadida en la respuesta del sistema penal al fraude tributario.

Frente a esta situación cabe proponer dos direcciones de política criminal penal. Una de tipo procesal, otra de tipo sustantivo. De las opciones de orden procesal no nos ocuparemos, siendo el propósito ofrecer únicamente una propuesta de reforma de la legislación penal sustantiva. Así, en materia de derecho penal sustantivo, el camino se debe dirigir a modificar la regulación penal del art. 305 CP a fin de avanzar en la descripción del comportamiento típico y de los autores del delito, de manera que sea más clara la delimitación de cada uno de los elementos del tipo y permita una respuesta más distintiva de los diferentes tipos de comportamientos y de personas que pueden atacar a la Hacienda pública.

Igualmente, una más sencilla y clara descripción del comportamiento típico podría servir para facilitar la comprensión de los límites entre lo lícito e ilícito, buscando la disminución del manto de legalidad que generalmente acompaña algunas modalidades de fraude y, quizá, inspirando también un mayor reproche social. Adicionalmente, se debe buscar una descripción típica que permita recoger lo que es común a las diferentes modalidades de fraude tributario, de manera que el avance y constante innovación de las modalidades de fraude no impida ni dificulte su cobertura legal. Finalmente, se pretende que la propuesta de modificación se acerque a las propuestas que en este punto se han realizado en la Unión Europea. Esto último, considerando que en muchos casos los supuestos de fraude tributario se dan a nivel transfronterizo, permitirá caminar en la dirección de armonizar la regulación a nivel europeo, permitiendo facilitar la lucha contra el fraude tributario¹²⁹⁶.

¹²⁹⁶ Ejemplo de fraudes a nivel de la Unión Europea, son los del IVA con ocasión de compras intracomunitarias, fundamentalmente en relación con la compra de vehículos o material informático.

II PROPUESTA LEGE FERENDA.

La propuesta de reforma, además de considerar los aspectos fácticos de la criminalidad tributaria y las dificultades en la aplicación práctica de la regulación que pretende enfrentarla, debe indagar por el *deber ser*, o la forma como debe operar el delito de defraudación tributaria para una adecuada protección a la Hacienda pública. Para ello resulta necesario señalar el objeto de protección al que debe dirigirse y el momento en que el delito de defraudación tributaria debe intervenir. En relación con esto último, el delito interviene en un ámbito previamente regulado por el Derecho tributario, con lo cual su horizonte de aplicación queda condicionado por esta regulación y, en particular, por el procedimiento de gestión tributaria que permite determinar los momentos en que se hace necesaria la intervención penal, en razón del grado de vulnerabilidad para el interés protegido y de la mayor o menor capacidad de ataque que tiene el sujeto activo del delito y de defensa por parte de la Hacienda pública.

En lo que toca con el sistema de gestión, se apuntó que es en la fase de declaración o liquidación cuando la necesidad de protección penal se hace más relevante, ya que el Estado está en una situación de vulnerabilidad, puesto que para la liquidación del tributo depende de la información que le ofrece el obligado tributario, o bien tal función corresponde en exclusiva al obligado tributario, lo que se traduce en una menor capacidad de defensa por parte del Estado y, correlativamente, una mayor capacidad de ataque a la Hacienda pública, lo que puede implicar una oportunidad para que los deudores tributarios incumplan sus obligaciones¹²⁹⁷. Por el contrario, una vez determinado el crédito tributario, la Hacienda pública se convierte en un acreedor fuerte, pues tiene a su disposición múltiples herramientas jurídicas para el cobro de los créditos a su favor.

Sumado a lo anterior, el objeto de protección o bien jurídico penalmente protegido, concretado en *las funciones del tributo, materializadas en el cumplimiento de los deberes de cada tributo singular en el marco de la relación jurídico-tributaria y cuyo fundamento último está en el art. 31 CE*, permite cifrar el *deber ser* de la protección penal en el cumplimiento de los deberes tributarios dirigidos a la declaración y pago del tributo, cuyo adecuado cumplimiento permite que se realicen los fines que se asignan al tributo, tanto como instrumento de dirección política, como de provisión de recursos económicos al Estado.

De conformidad con esto, es en el momento de declaración o liquidación en que el interés que merece y demanda protección puede resultar lesionado o puesto en peligro, en la medida en que el incumplimiento de los deberes de cada tributo pueden impedir la

¹²⁹⁷ Así, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 63. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 248 y ss. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 119 y ss.

formación del crédito a favor de la correspondiente Hacienda pública, imposibilitando que en virtud de ello el crédito se integre en el patrimonio público y que el Estado recaude lo que legalmente corresponde. En consecuencia, los actos y omisiones que incumplan los deberes tributarios y que importan al delito de defraudación tributaria deben ser aquellos que afectan al bien jurídico imposibilitando la formación del crédito tributario o, lo que es igual, la determinación del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria¹²⁹⁸. Por ello, los comportamientos que deben ser considerados típicos pueden ser todas las infracciones a deberes tributarios que crean un riesgo *ex ante* relevante que debe concretarse como resultado en el impedimento de la formación del crédito tributario conforme con la regulación de cada tributo¹²⁹⁹.

El impedimento de la formación del crédito tributario tanto puede tener lugar con la simple omisión de la declaración y pago, y ello claramente ocurre en el sistema de autoliquidaciones, como a través de cualquiera de las complejas formas de defraudación que en los últimos años se hacen cada vez más frecuentes. Ocurre, sin embargo, que algunas de las formulas de ingeniería e innovación tributaria añaden un *plus* de lesividad al comportamiento, pues hacen más difícil la actividad de las agencias de investigación en la detección de la conducta típica y de sus responsables, y en general la actividad de defensa de los intereses de la Hacienda pública, y porque las complejas tramas de defraudación además de facilitar el ataque al bien jurídico, comportan un desvalor jurídico adicional concretado en la realización de conductas que, al margen de la defraudación, bien podrían dar lugar a otros tipos delictivos, desde falsedades en documentos hasta delito contable tributario¹³⁰⁰.

Como se anotó en el análisis *lege lata*, desde el sistema de gestión de los ingresos tributarios es posible diferenciar niveles de riesgo para la Hacienda pública. Por una parte, cuando la realización de la actividad financiera dedicada al ingreso es responsabilidad de dos sujetos: Estado y contribuyente. Por otra parte, cuando el desarrollo de la actividad dedicada al ingreso corresponde en exclusiva al contribuyente. En función de esta diferencia, cabe distinguir la conducta típica en cada uno de estos casos, siendo el primero un nivel de

¹²⁹⁸ GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 36. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 73.

¹²⁹⁹ En este sentido se cumple con la pretensión del legislador cuando manifestó en la Exposición de motivos de la LO 2/1985 de 29 de abril de 1985, al referirse a la conducta típica, que “Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago”

¹³⁰⁰ Basta pensar en los casos del IVA, cuya afectación se viene realizando comúnmente mediante el sistema de “fraude carrusel” o “sociedades trucha”. Este tipo de supuestos se caracteriza por utilizar empresas constituidas en diferentes países de la Unión Europea, cuya vida jurídica es generalmente efímera, lo que dificulta su detección. A su vez, generalmente se acompaña tiene lugar la elaboración de documentos que dan cuenta de negocios inexistentes.

responsabilidad penal de menor gravedad, pues las posibilidades de ataque a la Hacienda pública son menores que en aquellos casos en que el deudor tributario tiene bajo su dominio todo el proceso de declaración. Finalmente, existiría un nivel de lesividad adicional, cuando, además de la infracción tributaria, se procede a ocultar la realización del hecho imponible, la defraudación o sus autores. En definitiva, se puede enfrentar la tipificación a partir de esta configuración tripartita, sin dejar de lado que en cada una de estas modalidades de acción debe producirse el resultado típico de imposibilitar la formación del crédito tributario de acuerdo con la regulación de cada tributo particular.

Además de tener en cuenta el sistema de gestión para formular la propuesta de modificación, ésta pretende desvincularse del modelo de tipificación actual y, en particular, evitar los términos que se han utilizado para la descripción del autor y la conducta típica, pues, a juzgar por los debates en la jurisprudencia y la doctrina, no resultan apropiados para describir la conducta y el resultado típico¹³⁰¹. Un buen camino para buscar un nuevo modelo de tipicidad se puede encontrar en las propuestas encaminadas a la armonización y homogenización de la legislación penal europea en materia de protección de intereses financieros, en particular en el Convenio establecido sobre la base del art. K.3 del Tratado de la Unión Europea relativo a la protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea (Convenio PIF) de 26 de julio de 1995¹³⁰², el Reglamento EURATOM¹³⁰³, y el *Corpus Iuris*.

El propósito de tomar como ejemplo estas propuestas tiene como fundamento dos aspectos relacionados y que se consideran importantes¹³⁰⁴. De una parte, y como se expone precisamente en el Convenio antes mencionado, el fraude “no se limita en muchos casos a un solo país y es cometido a menudo por organizaciones criminales organizadas”¹³⁰⁵, por lo que resulta importante, y en ello reside el segundo argumento, en que los instrumentos

¹³⁰¹ Ya indicaba GRACIA MARÍN que “Debería evitarse toda descripción del núcleo de la acción típica mediante el verbo «defraudar» o cualquier otro verbo o expresión que pudieran considerarse sinónimos. Dicho verbo sólo crea confusión y su interpretación lleva a la doctrina a resultados muy dispares que ponen en peligro la seguridad y la certeza jurídicas. El núcleo de la acción típica debería describirse mediante expresiones que no dejaran dudas acerca de que el desvalor de la acción está integrado por la infracción de deberes tributarios accesorios”. GRACIA MARÍN. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N.º. 58. 1988. p. 289 y 290. A su vez, y criticando el empleo del término “elusión”, PÉREZ ROYO. “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)”. *Diario La Ley n.º 6281*. 2005. p. 1936.

¹³⁰² DOCE N.º. C 316/49 de 27/11/1995.

¹³⁰³ DOCE N.º. L 312/1 de 23/12/1995.

¹³⁰⁴ Cabe decir que la reforma de la LO 5/2010 sigue precisamente uno de los objetivos propuestos por la Comunidad Europea, como es la responsabilidad de las personas jurídicas, tal y como se propuso en el segundo Protocolo anexo al Convenio a la protección de los intereses de la Comunidad Europea de 19 de junio de 1997.

¹³⁰⁵ DOCE N.º. C 316/49 de 27/11/1995. p. 2.

jurídicos a disposición de los Estados sean lo más armónicos posibles, con tendencia a la homogenización, posibilitando la más adecuada coordinación a nivel europeo en la lucha contra el fraude¹³⁰⁶. Esta finalidad de armonizar los instrumentos jurídicos ha sido resaltada igualmente en el Reglamento EURATOM, en el que se afirma: “Considerando que la eficacia de la lucha contra el fraude que afecte a los intereses financieros de las Comunidades exige el establecimiento de un marco jurídico común a todos los ámbitos cubiertos por políticas comunitarias”¹³⁰⁷. Finalmente, el proyecto de homogenización de los instrumentos jurídicos encuentra una importante manifestación con el *Corpus Iuris*. Señala DANNECKER, en relación con el *Corpus Iuris*, que “A pesar de los esfuerzos dirigidos a este fin (se refiere el autor a la protección de los intereses financieros de la Unión Europea), se sigue considerando que una verdadera y eficaz protección de estos intereses comunitarios contra las irregularidades y contra las operaciones de fraude únicamente se podrá lograr mediante la compatibilidad de la normativa administrativa y, especialmente penal que sancionan estos comportamientos en los Estados miembros”¹³⁰⁸.

De las iniciativas mencionadas se derivan diferentes propuestas de regulación en materia de fraude tributario, que más allá de sus diferencias tienen aspectos comunes relevantes. En relación con la propuesta del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea (Convenio PIF) de 26 de julio de 1995, en ésta se puede leer la siguiente regulación:

Art. 1.b. “A efectos del presente Convenio será constitutivo de fraude que afecta a los intereses financieros de las Comunidades Europeas; en materia de ingresos cualquier acción u omisión intencionada relativa: a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta. Al incumplimiento de una obligación expresa de comunicar una información, que tenga el mismo efecto. Al desvío de un derecho obtenido legalmente, que tenga el mismo efecto”.

En la propuesta del Reglamento EURATOM, se lee lo siguiente:

“Artículo 1. 1. Con el fin de asegurar la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, se adopta una normativa general relativa a controles homogéneos y a medidas y sanciones administrativas aplicables a las irregularidades respecto del Derecho comunitario. 2. Constituirá irregularidad toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una acción u omisión de un agente económico que tenga o tendría por efecto perjudicar al presupuesto general de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas, bien sea mediante la disminución o la

¹³⁰⁶ Ya se señalaba por parte del Convenio, el propósito de una definición común de fraude, al señalar: “Convencidas de que la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas exige el enjuiciamiento penal de todo comportamiento fraudulento que perjudique dichos intereses y se adopte, a tal efecto, una definición común”. DOCE N°. C 316/49 de 27/11/1995. p. 2.

¹³⁰⁷ DOCE N°. L 312/1 de 23/12/1995. p. 1.

¹³⁰⁸ DANNECKER. *Evolución del derecho penal y sancionador europeo*. 2001. p. 199.

supresión de ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades, bien mediante un gasto indebido”.

En lo que se refiere al *Corpus Iuris*, la propuesta legal es muy similar al Convenio:

“ART. 1. FRAUDE AL PRESUPUESTO COMUNITARIO

1. El fraude al presupuesto comunitario, tanto en materia de ingresos como de gastos, constituirá delito cuando se realice alguna de las siguientes conductas mediando dolo o imprudencia grave:

- a) Presentación a la autoridad competente de declaraciones incompletas, falsas o basadas en documentos igualmente falsos, relativos a hechos relevantes para la concesión de una ayuda o de una subvención, o para la liquidación de una deuda tributaria, susceptibles de ocasionar perjuicio al presupuesto comunitario.
- b) Omisión de informaciones sobre dichos datos a la autoridad competente infringiendo un deber de información.
- c) Distracción de fondos comunitarios sujetos a una subvención o a una ayuda debidamente obtenida.

2. Quedará exento de pena el que, antes del descubrimiento del hecho por la autoridad, corrija o complete las declaraciones o renuncie a la solicitud basada en documentos falsos, así como el que informe a la autoridad de los datos que hubiera omitido, antes del descubrimiento del hecho por parte de dicha autoridad”.

Algunos aspectos de las propuestas mencionadas se juzgan positivos, pues los retos de la criminalidad tributaria, cada vez más compleja y que se vale de operaciones transfronterizas, deberá contar con instrumentos comunes para poder enfrentarla. En este sentido, y como apunta PICOTTI, “Desde el punto de vista empírico, el refuerzo y la extensión de las disposiciones organizativas y de las disposiciones normativas que favorecen el proceso de integración en el ámbito penal se presenta como un desarrollo natural e indiscutiblemente imprescindible ‘arrastrado’ por las características de los fenómenos a combatir”¹³⁰⁹.

Convencidos de que la lucha contra la criminalidad tributaria exige que la respuesta penal por parte de los diferentes países sea lo más armónica posible, dada la progresiva

¹³⁰⁹ PICOTTI. “La lucha contra el fraude del presupuesto de la unión europea desde la perspectiva de la constitución europea”. *Constitución europea y derecho penal económico*. 2006. p. 87. Un juicio en este mismo sentido fue hace ya algunos años pronunciado por NIETO MARTÍN. “En menos de una década la protección de los intereses financieros de la Comunidad ha pasado velozmente de la asimilación a la armonización en un camino que parece no detenerse hasta llegar a la unificación. Pero avancemos más. En el fondo, la protección de los intereses financieros de la Comunidad constituye sólo un primer ensayo a extender paulatinamente a otros sectores. La unificación de parcelas del derecho penal, palabra que, por cierto, admite variantes, no es sólo la consecuencia político criminal lógica del proceso imparable de construcción europea, con el fin de compensar los factores criminógenos que logros como la abolición de fronteras han desencadenado, sino también una exigencia ante las nuevas formas de criminalidad organizada que han sabido adaptarse de una forma más rápida que la justicia penal a este contexto. El establecimiento de un espacio de libertad, seguridad y justicia, tal como proclama el nuevo art. 1 del TUE lleva inexorablemente no ya a la cooperación entre policías y jueces, modelo aceptable en grados de implicación internacional menos intensos, sino a la unificación a medio plazo de amplias parcelas del Derecho penal”. NIETO MARTÍN. “La lucha contra el fraude a la Hacienda pública comunitaria: de la asimilación a la unificación”. *I Congreso Hispano-Italiano de derecho penal económico*. 1998. p. 249.

vinculación de este tipo de criminalidad con la criminalidad organizada, que aprovecha las oportunidades que ofrecen las relaciones financieras económicas transnacionales, se propone que la modificación legislativa se acerque a las que se han venido discutiendo en la Unión Europea. Sobre esta base, la propuesta debe buscar una descripción típica que permita dar una respuesta a los retos de la criminalidad tributaria, buscando una mayor claridad en la fijación de los límites de relevancia penal, así como la determinación de diferentes grados de gravedad en proporción al grado de lesividad¹³¹⁰. Así, en relación con la conducta típica, ésta se determinará a partir de la infracción del deber de declarar y pagar el tributo en la fase de declaración. La progresión de la gravedad en este punto está en el mayor o menor dominio que tenga el obligado en la función de protección de los intereses protegidos. Así, a menor dominio, como ocurre cuando la Hacienda pública liquida el tributo, menor responsabilidad. Por el contrario, en los casos en que el obligado es el único responsable de la liquidación, su responsabilidad será mayor. Finalmente, en los casos de ocultación en la realización del hecho imponible o del obligado, la responsabilidad será todavía mayor, pues con ello hay un *plus* de gravedad representado en un mayor contenido de injusto, que bien puede venir tanto de la mayor facilidad para lesionar el bien jurídico, como de la menor posibilidad de defensa de sus intereses que pueda tener la Hacienda pública.

Finalmente, el desvalor de resultado se determinará desde la perspectiva del sujeto pasivo del delito y no, como el vigente art. 305 CP, desde la perspectiva del autor. Actualmente el resultado está referido a la “cuota defraudada” o “devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados”, descripción que, como se vio, resulta difícil de interpretar. Por el contrario, una solución más adecuada puede venir de una formulación más simple que atienda al resultado desde la óptica del acreedor tributario. Para éste, lo importante no es si el obligado “disfruta” o si “obtiene”. Lo realmente importante para el acreedor es la disminución del crédito tributario, que será el fundamento con el cual podrá exigir el ingreso de lo que por ley le corresponde. Por esto, el desvalor de acción y de resultado conforma un tipo de injusto no limitado a la infracción de deberes. Se trata de infringir deberes concretos, declaración y pago, idóneos para producir resultados también determinados: imposibilitar la liquidación correcta del crédito tributario produciendo una disminución de la obligación tributaria.

En relación con la cuantía, ésta es sin duda un elemento importante del injusto. Sin embargo, se cree que puede reflejar mejor los principios de proporcionalidad y de

¹³¹⁰ Se considera, más allá de la valoración positiva sobre el Convenio de la Unión Europea relativo a la protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea, que hace falta una más detallada delimitación de los niveles de gravedad en el comportamiento. De conformidad con el Convenio, las diferencias solo reconocen modalidades más graves o menos graves en función de la cuantía: menos de 4.000 Ecus es fraude leve. Art. 2.2 DOCE N° C 316/49 de 27/11/1995.

capacidad contributiva si se determina proporcionalmente en función de la gravedad de las modalidades de acción y de la capacidad contributiva del obligado tributario, y no en una cuota fija. Por ello, el tipo básico, por su menor lesividad, podría exigir una cuantía superior que la exigida en relación con los comportamientos agravados, los que compensarían la menor cuantía con el mayor nivel de injusto que supone un comportamiento más grave. A su vez, se habría de modificar dando un mayor reflejo al principio de capacidad contributiva, y por ello no seguir valorando la cuantía en términos de un valor absoluto, sino en un porcentaje que refleje la capacidad contributiva de cada deudor tributario¹³¹¹.

Finalmente, la propuesta debe procurar atender los problemas de participación propios de la criminalidad tributaria. Como se apuntó en el capítulo anterior, por razón del art. 31 CP y de la estructura dogmática del delito de defraudación tributaria se puede dar cobertura legal a muchos de los problemas de la criminalidad tributaria, incluyendo aquellos en que un *extraneus* instrumentaliza a un *intraneus*. Cabe pronunciarse, sin embargo, sobre la propuesta de los IHE en la que abogan por un tipo común que permita responsabilizar penalmente a los terceros que ofrezcan servicios financieros destinados a lesionar la Hacienda pública. En este sentido, la propuesta es “castigar la práctica de ciertas personas o entidades que, con ánimo de lucro, ofrecen en el mercado diferentes servicios o estructuras jurídicas específicas, a sabiendas de que su único o primordial fin es el de ponerse al servicio de la defraudación tributaria”¹³¹². Es más, los IHE afirman que la responsabilidad penal de los *extranei* por este delito común tendría lugar, incluso, cuando “la participación de las personas responsables de la comisión de dicho delito implicase al tiempo su responsabilidad en la eventual comisión de un delito contra la hacienda pública, nada impedirá que dichas personas respondan por dicho delito con arreglo a su grado de participación”¹³¹³.

En relación con esta propuesta, se cree que es adecuada a las características de la criminalidad tributaria. Ya se hizo referencia en la primera parte de esta investigación a que en no pocos casos terceros ajenos a la relación jurídico tributaria se han dedicado a ofrecer servicios financieros que implican directamente incumplir de manera grave deberes tributarios. Cabe recordar, a manera de ejemplo, las cesiones de crédito ofrecidas por el Banco Santander y sus filiales¹³¹⁴. Sin embargo, reconociendo la necesidad de prevenir que terceros se dediquen al diseño de operaciones de ingeniería e innovación financiera destinadas a lesionar los intereses de la Hacienda pública, la posible responsabilidad penal

¹³¹¹ De manera similar GÓMEZ BENÍTEZ. “Crónica legislativa”. *ADPCP*. N.º. 3. 1980. p. 485.

¹³¹² IHE. *Reforma del Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 7 y 8.

¹³¹³ IHE. *Reforma del Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007. p. 8.

¹³¹⁴ JIMÉNEZ VILLAREJO. “La tolerancia judicial ante la delincuencia fiscal”. *Revista Catalana de Seguretat Pública*. 2008. p. 164 y ss.

que de ello se genere no debe ir en contravía de ciertas estructuras dogmáticas de responsabilidad penal. Particularmente, la propuesta de sancionar penalmente tanto el ofrecimiento de servicios para lesionar a la Hacienda pública como la participación en el delito de defraudación tributaria podría ser contraria al principio de *non bis in ídem* si la sanción por este último delito tuviera como fundamento los servicios ofrecidos. Por ello, esta propuesta debe ser delimitada para evitar cualquier afectación a garantías fundamentales. En este sentido, sería correcto admitir este tipo de responsabilidad siempre que no exista intervención en el delito de defraudación tributaria justamente por razón del ofrecimiento de tales servicios.

Desvalor de acción.	Desvalor de resultado.
-Infracciones especiales de garante.	-Imposibilitar la formación del crédito tributario de acuerdo con la regulación de cada tributo particular produciendo la disminución del tributo. -Monto económico.
-Infracciones en comisión activa o comisión por omisión de los garantes.	
-Infracciones más actos de ocultación.	

Delito de defraudación tributaria.			Delito de peligro para los intereses de la Hacienda pública.
<i>Intranei.</i>	<i>Extranei</i> como si fueran <i>intranei.</i>	<i>Extranei.</i>	Tipo común.
-Obligados tributarios, sustitutos y responsables del tributo.	-Los sujetos del art. 31 CP.	-Cooperadores, inductores y cómplices.	Ofrecimiento de servicios cuyo fin es lesionar los intereses de la Hacienda pública.

En virtud de lo anterior, la traducción de esta propuesta podría ser del siguiente tenor:

“1. El obligado tributario que, además de incumplir con el deber de pago del tributo, omita la presentación de la declaración tributaria o la presente de forma inexacta o incompleta, imposibilitando la correcta liquidación del tributo en una proporción que disminuya su obligación tributaria en un porcentaje igual o superior al 50% de lo que correspondería de conformidad con la ley tributaria, incurrirá en pena de prisión de uno a cuatro años y multa del doble al cuádruple de la cuantía disminuida.

2. El obligado tributario que, además de incumplir con el deber de pago del tributo, omita la presentación de la declaración-liquidación o la presente de forma inexacta o incompleta, generando con ello una disminución de su obligación tributaria en un porcentaje igual o superior al 50% de lo que correspondería de conformidad con la ley tributaria, incurrirá en la pena de prisión señalada en el numeral 1 en su mitad superior y multa del doble al cuádruple de la cuantía disminuida.

3. a). El obligado tributario, cualquiera sea el régimen de gestión tributaria, que utilice personas naturales o jurídicas que oculten la realización del hecho imponible o la identidad del obligado tributario e incumpla con el deber de pago del tributo omitiendo la presentación de la declaración tributaria o presentándola con información inexacta o incompleta que dé lugar a una liquidación que disminuya su obligación

tributaria en relación a la que correspondería según la ley tributaria, incurrirá en la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo.

b). En la misma pena prevista en el literal anterior incurrirá el obligado tributario que incumpla el deber de pago del tributo y omita la presentación de la declaración tributaria o la presente con información inexacta o incompleta que dé lugar a una liquidación tributaria que disminuya la obligación tributaria en un porcentaje igual o superior al 80% del que correspondería de conformidad con la ley tributaria”.

A quienes ofrezcan servicios diseñados específicamente a lesionar la Hacienda pública, siempre que por esta razón no les sea imputable responsabilidad penal alguna por virtud del artículo anterior, se les aplicará una pena de prisión de 5 a 7 meses.

ANEXO DE JURISPRUDENCIA.

Autos de Audiencias provinciales.

Autos relativos a delitos contra la Hacienda pública. Defraudación tributaria.

1. AAP BU 245/2001.
2. AAP M 816/2004.
3. AAP 8161/2007.
4. AAP 333/2008.
5. AAP 1604/2007.
6. AAP 2555/2007.
7. AAP B 135/2004.
8. AAP BI 297/2004.
9. AAP S 300/2006.
10. AAP B 6722/2006.
11. AAP BI 12/2009.
12. AAP CE 134/2008.
13. AAP CE 155/2009.
14. AAP H 158/2009.
15. AAP M 1189/2010.
16. AAP M 6267/2012.
17. AAP M 11056/2011.
18. AAP M 11898/2010.
19. AAP SE 2967/2010.
20. AAP SE 3730/2009.
21. AAP Z 654/2011.
22. AAP Z 1979/2011.

Concursos entre algunos de los delitos contra la Hacienda pública con otros delito tipificados en el Código penal.

1. AAP TF 1834/2008. Concurso entre delito de fraude de subvenciones y administración desleal.
2. AAP 80/2008. Concurso entre defraudación tributaria y delito contable.
3. AAP J 386/2004. Concurso medial entre el delito de fraude de subvenciones y delito de falsedad.
4. AAP M 4033/2003. Concurso entre delito fiscal y estafa.
5. AAP M 4519/2005. Concurso entre delito fiscal y estafa.
6. AAP C 231/2009. Concurso entre delito contra los derechos de los trabajadores, insolvencia punible, delito societario y defraudación tributaria.

7. AAP LO 158/2008. Concurso entre defraudación tributaria y blanqueo de capitales.
8. AAP LO 329/2011. Concurso entre defraudación tributaria y falsedad en documentos.
9. AAP M 11034/2008. Concurso entre defraudación tributaria, blanqueo de capitales y asociación ilícita.
10. AAP M 11035/2008. Concurso entre defraudación tributaria, blanqueo de capitales y asociación ilícita.
11. AAP M 11787/2011. Concurso entre defraudación tributaria y falsedad en documentos.
12. AAP PO 485/2012. Concurso entre defraudación tributaria y falsedad en documentos.

Autos sobre delitos que nada tienen que ver con los delitos contra la Hacienda pública.

1. AAP BA 305/2004. Delito de apropiación indebida.
2. AAP CA 148/2000. Delito de calumnia.
3. AAP LE 8/2006. Delito de coacciones.
4. AAP ZA 191/2005. Delito de estafa.
5. AAP GR 503/2004. Delito de defraudación del servicio de agua.
6. AAP BU 318/2011. Delitos de estafa, apropiación indebida y falsedad documental.
7. AAP M 8881/2012. Delitos de fraude a la seguridad social y falsedad.
8. AAP PO 668/2011. Delitos de daño y hurto.

Sentencias de Audiencias provinciales.

Condenatorias sólo por delito de defraudación tributaria.

1. SAP 483/2007.
2. SAP 6212/2008.
3. SAP TO 224/2008.
4. SAP M 2619/2008.
5. SAP 721/2008.
6. SAP 1683/2008.
7. SAP 1876/2007.
8. SAP 1109/2007.
9. SAP 1491/2007.
10. SAP 582/2007.
11. SAP C 847/2007.
12. SAP 12078/2007.
13. SAP 3567/2006.
14. SAP 3044/2006.
15. SAP 3459/2006.
16. SAP Z 1374/2006.
17. SAP CE 184/2006.

18. SAP HU 231/2006.
19. SAP B 2319/2006.
20. SAP 807/2006.
21. SAP LO 535/2005.
22. SAP BU 674/2005.
23. SAP H 519/2005.
24. SAP M 16451/2005.
25. SAP CC 389/2004.
26. SAP M 10773/2002.
27. SAP GI 135/2003.
28. SAP B 7984/2002.
29. SAP PO 3444/2001.
30. SAP IB 2203/2001.
31. SAP M 15216/2000.
32. SAP B 10372/2000.
33. SAP GC 1573/2000.
34. SAP SS 500/2000.
35. SAP LE 184/2000.
36. SAP B 1213/2009.
37. SAP B 1471/2010.
38. SAP B 2497/2009.
39. SAP B 9186/2011.
40. SAP C 1942/2010.
41. SAP CA 2248/2008.
42. SAP CS 1217/2009.
43. SAP GC 638/2010.
44. SAP GR 1167/2008.
45. SAP IB 1648/2011.
46. SAP LO 759/2011.
47. SAP M 2354/2012.
48. SAP M 8142/2009.
49. SAP M 12147/2010.
50. SAP M 14079/2010.
51. SAP M 14512/2008.
52. SAP M 19922/2010.
53. SAP MU 425/2011.
54. SAP MU 1022/2011.
55. SAP O 963/2012.
56. SAP O 1165/2009.
57. SAP SA 810/2009.
58. SAP SE 1464/2009.

59. SAP V 5783/2011.
60. SAP V 6069/2010.
61. SAP ZA 510/2011.

Condenatorias en concurso entre el delito de defraudación tributaria y cualquier otra figura típica.

1. SAP 18322/2007. Delitos de defraudación tributaria y delito continuado de falsedad documental.
2. SAP B 9889/2004. Delitos de defraudación tributaria y delito de falsedad documental.
3. SAP LU 216/2004. Delitos de defraudación tributaria y delito de falsedad documental. Se les absuelve por la imputación de fraude contable.
4. SAP M 11447/2003. Delitos de defraudación tributaria y delito de falsedad documental.
5. SAP MU 1082/2003. Delitos de defraudación tributaria y delito continuado de falsedad documental.
6. SAP MA 1524/2002. Delito de defraudación tributaria, delito de estafa y falsedad en documento mercantil.
7. SAP BI 1032/2011. Delitos de defraudación tributaria y falsedad.
8. SAP GR 298/2012. Delitos de defraudación tributaria y falsedad.
9. SAP M 11118/2010. Delitos de defraudación tributaria y falsedad.
10. SAP M 17510/2011. Delitos de defraudación tributaria y falsedad.
11. SAP M 20552/2010. Delitos de defraudación tributaria y falsedad.
12. SAP O 1111/2012. Delitos de defraudación tributaria y falsedad.

Absolutorias del delito de defraudación tributaria.

1. SAP 7972/2008
2. SAP 672/2007.
3. SAP 996/2006.
4. SAP SS 121/2006.
5. SAP B 3231/2005.
6. SAP M 199/2005.
7. SAP M 50/2005.
8. SAP M 2556/2002.
9. SAP IB 725/2010.
10. SAP M 1102/2010.
11. SAP M 10624/2010.
12. SAP M 19728/2008.
13. SAP SE 3728/2009.
14. SAP SS 523/2009.

15. SAP ZA 181/2010.

Casos especiales. Sentencias que tienen relación con algún delito contra la Hacienda pública, excepto el de defraudación tributaria. Adicionalmente, casos que aunque no se trata de delitos contra la Hacienda pública, tiene relación con éstos.

1. SAP B 11956/2006. Se trata de contra la seguridad social. Aunque no se trata de un delito contra la Hacienda pública, se realizan consideraciones relevantes para la interpretación del delito de defraudación tributaria.
2. SAP LE 1222/2006. Delitos de estafa y apropiación indebida. No obstante, se indica que la conducta podría ser constitutiva de un delito de defraudación tributaria, lo que no prospera por faltar la cuantía mínima en relación con el delito de defraudación tributaria.
3. SAP 752/2006. Dos delitos de fraude de subvenciones.
4. SAP SE 1031/2005. Concurso entre insolvencia punibles y fraude contable.
5. SAP BU 882/2004. Delito contable tributario.
6. SAP SE 3725/2003. Delitos de fraude de subvenciones.
7. SAP IB 1900/2002. Se absuelve por el concurso entre los delitos de prevaricación administrativa, malversación de caudales públicos, fraude de subvenciones y falsedad en documento.
8. SAP IB 3028/2000. Delitos de simulación de contrato, estafa, falsedad en documento mercantil y seguridad en el trabajo. Independiente de que no se hace mención en parte alguna en el fallo de un delito contra la Hacienda pública, en los hechos probados se acredita que se dejó de pagar el impuesto por concepto de IVA.
9. SAP CR 75/2000. Delito de fraude contable tributario.
10. SAP B 6528/2011. No se condena en ningún caso por ningún delito contra la Hacienda pública, pero si se menciona en el fallo que puedo abrirse una investigación por defraudación tributaria y fraude contable. Es más, se condena al pago de cuotas a la Hacienda pública, pero se reitera que no se condeno en ningún caso ni se absolvió por delitos contra la Hacienda pública.
11. SAP SE 4305/2008. Delito de fraude de subvenciones.

Sentencias que anulan el fallo de instancia.

1. SAP BI 253/2011.
2. SAP V 258/2009.

Sentencias en relación con delitos que nada tienen que ver con las figuras típicas de los delitos contra la Hacienda pública.

1. SAP GR 1413/2008. Concurso entre falsedad y estafa.

2. SAP 1731/2008. Concurso entre estafa y alzamiento de bienes.
3. SAP M 19875/2008. Concurso de delitos de estafa, falsedad en documentos y apropiación indebida.
4. SAP GR 2436/2007. Delito de estafa.
5. SAP 3055/2007. Falta de estafa.
6. SAP 16275/2007. Delito de estafa.
7. SAP 518/2007. Delito de estafa.
8. SAP M 4143/2007. Falta de lesiones.
9. SAP 1082/2007. Delito de falsa denuncia.
10. SAP CA 305/2007. Delito tráfico ilegal o inmigración clandestina de personas.
11. SAP 13984/2006. Faltas de estafa.
12. SAP IB 2/2006. Quiebra fraudulenta.
13. SAP CO 1201/2005. Delito de alzamiento de bienes.
14. SAP B 9259/2005. Delito de insolvencia punible.
15. SAP MA 4781/2005. Concurso entre estafa y falsedad.
16. SAP M 16490/2005. Delito de estafa.
17. SAP B 1119/2005. Delito contra la seguridad en el tráfico.
18. SAP B 13929/2004. Delito de estafa.
19. SAP J 851/2004. Delito de estafa.
20. SAP GR 714/2004. Delito de estafa.
21. SAP BI 2429/2003. Delito de estafa (fraude procesal).
22. SAP CO 1523/2003. Concurso entre delitos de estafa y falsedad.
23. SAP VA 114/2003. Delito de alzamiento de bienes.
24. SAP S 1192/2003. Delito de robo, tenencia de armas y receptación.
25. SAP SG 136/2003. Delito de estafa.
26. SAP S 717/2003. Delito de estafa.
27. SAP V 805/2003. Delito de estafa.
28. SAP LO 807/2002. Delito de estafa.
29. SAP AV 176/2002. Delito contra los derechos de los trabajadores.
30. SAP SO 39/2002. Delito de homicidio.
31. SAP Z 1556/2001. Delito de insolvencia punible.
32. SAP CC 103/2001. Delito de alzamiento de bienes.
33. SAP BI 2272/2009. Delitos de estafa y societario.
34. SAP BU 170/2010. Delitos de apropiación indebida, falsedad en documento mercantil y alternativamente dos delitos de administración desleal.
35. SAP BU 249/2012. Delito de estafa.
36. SAP BU 345/2011. Salud pública.
37. SAP C 2646/2010. Delito contra los derechos de los ciudadanos extranjeros.
38. SAP GR 869/2011. Falsedad en documento oficial en concurso medial con un delito de estafa procesal en grado de tentativa.
39. SAP M 3723/2009. Delito societario.

40. SAP MA 1417/2011. Prevaricación, fraude en concurso ideal con un delito continuado de malversación de caudales públicos, delito continuado de falsedad documental y un delito societario.
41. SAP O 3960/2009. Delitos de estafa, falsedad y receptación.
42. SAP PO 2945/2011. Delito de estafa.
43. SAP SE 172/2012. Delitos de estafa, hurto y falsedad en documentos.
44. SAP SE 1330/2009. Delito de fraude a la seguridad social.
45. SAP SE 3003/2010. Delitos de estafa, hurto y falsedad en documentos.
46. SAP V 2227/2009. Delito de apropiación indebida.

Autos del Tribunal Supremo.

Total autos. 1997-2012.

Autos relativos a delitos contra la Hacienda pública, defraudación tributaria.

1. ATS 7460/2008.

Defraudación tributaria o concurso entre delitos contra la Hacienda pública con cualquier otro delito.

1. ATS 6850/1997. Se plantea un concurso entre diversas hipótesis delictivas, entre ellas: defraudación tributaria, delito contable, uso de información privilegiada, malversación de caudales públicos, fraude, exacción ilegal, tráfico de influencias, contrato simulado y maquinación para alterar el precio de las cosas.
2. ATS 726/2011. Delito de defraudación tributaria, exacción ilegal y malversación de caudales públicos.

Autos sobre delitos que nada tienen que ver con los delitos contra la Hacienda pública.

1. ATS 16061/2007. Delito de estafa agravada.

Sentencias del Tribunal Supremo.

Total 1997-2012.

Condenatorias sólo por delito de defraudación tributaria.

1. STS 10342/2001.
2. STS 5739/2006.
3. STS 1053/2006.
4. STS 3624/2004.
5. STS 2164/2004.

6. STS 2921/1999.
7. STS 1565/2010.
8. STS 2146/2011.
9. STS 2374/2010.
10. STS 3289/2012.
11. STS 5116/2010.

Condenatorias en concurso entre el Delito de defraudación tributaria y cualquier otra figura típica.

1. STS 1635/2007. Delito de defraudación tributaria y tenencia ilícita de armas.
2. STS 6188/2006. Delitos de defraudación tributaria, falsedad en documento mercantil y uso de documento mercantil falso.
3. STS 6410/1997. Concurso entre falsedad continuada en documento mercantil, asociación ilícita y defraudación tributaria.
4. STS 1646/2011. Delitos de defraudación tributaria y falsedad en documento.
5. STS 2283/2010. Delito de defraudación tributaria y falsedad documental continuado cometido por particulares.

Absolutorias del delito de defraudación tributaria.

1. STS 8328/2006.
2. STS 607/2005.
3. STS 6922/2000.
4. STS 6185/2009.
5. STS 6680/2008.

Casos especiales. Sentencias que tienen relación con algún delito contra la Hacienda pública, excepto el de defraudación tributaria. Adicionalmente, casos que aunque no se trata de delitos contra la Hacienda pública, tiene relación con éstos.

1. STS 1695/2008. Delitos de falsedad continuada en documento oficial y, al tenor de la sentencia, de “estafa u obtención indebida de fondos comunitarios”.
2. STS 3176/2006. Concurso entre el delito de fraude de subvenciones y defraudación a la Seguridad Social. Adicionalmente, se condena por un delito de malversación de caudales públicos.
3. STS 2664/2003. Delitos de falsedad, estafa y otorgamiento de contrato simulado. Aunque no hay condena por delito contra la Hacienda pública, los hechos dan cuenta de perjuicios a la Hacienda pública procediéndose en algunos casos a que se efectuara la regularización tributaria.

4. STS 7198/1998. Delito continuado de estafa y delito de falsedad en documento oficial. En el supuesto del delito de estafa se casa la sentencia y se absuelve como quiera que el delito que debió imputarse un delito de fraude de subvenciones.

Sentencias en relación con delitos que nada tienen que ver con las figuras típicas de los delitos contra la Hacienda pública.

1. STS 1188/2008. Concurso entre delitos de falsedad en documento privado y estafa.
2. STS 4312/2007. Concurso entre delitos de falsedad y apropiación indebida.
3. STS 8436/2006. Concurso entre un delito continuado de apropiación indebida y estafa.
4. STS 6797/2006. Concurso entre blanqueo de capitales, receptación y delito contra la salud pública.
5. STS 1043/2006. Delito de estafa.
6. STS 5161/2005. Delito de estafa.
7. STS 1307/2004. Delito de estafa.
8. STS 4579/2003. Delito de estafa.
9. STS 8984/2002. Concurso entre falsedad y apropiación indebida.
10. STS 8981/2002. Delito de estafa.
11. STS 7134/2001. Delito de alzamiento de bienes.
12. STS 7236/1997. Delito de terrorismo y de colaboración con banda armada.
13. STS 3028/2009. Delito de estafa, apropiación indebida y falsificación de documentos.
14. STS 6644/2008. Delito contra la salud pública.
15. STS 6996/2009. Delito de estafa, apropiación indebida y falsedad documental.
16. STS 7689/2011. Delito de asesinato, tentativa de asesinato y robo.

BIBLIOGRAFÍA

ALTAMIRANO, Alejandro C: “La planificación tributaria desde la perspectiva de la economía de opción (vinculaciones entre la elusión tributaria y la LPT)”, en Alejandro C. Altamirano. Ramiro M. Rubinska (coord.): *Derecho penal tributario I*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires 2008.

AA.VV: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. Joaquín de Fuentes Bardají. Pilar Cancer Minchot. Raquel Frías Rivera. Juan José Zabala Guadalupe (dir.). Edmundo Bal Francés. Juan José Zabala Guadalupe (coord.). Abogacía general del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Thomson Aranzadi, Cizur Menor 2008.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada 2009

ALCÁCER GUIRAO, Rafael: *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?*. AdHoc, Buenos Aires 2003.

— “Elementos típicos no vinculados al curso causal y la tentativa de autor inidóneo”, en *Revista de derecho penal y criminología* n° 7, 2001, pp. 11-48.

ALONSO GALLO, Jaime: “La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal”, en *Diario La Ley* n° 6291, 2005, pp. 2034-2041.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires 2008.

APARICIO PÉREZ, José: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. Aranzadi, Pamplona 1997.

ARROYO ZAPATERO, Luis: *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*. Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid 1987.

AYALA GÓMEZ, Ignacio: “Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Tirant lo Blanch, Valencia 2009.

— “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Tirant lo Blanch, Valencia 2009.

— “Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria”, en Miguel Bajo Fernández (dir). Silvina Bacigalupo, Carlos Gómez-Jara Díez

(coord.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2007.

— *El delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal*. Civitas, Madrid 1988.

BACIGALUPO ZAPATER, Enrique: “El delito fiscal”, en Enrique Bacigalupo Zapater (dir.): *Curso de Derecho penal económico*, 2ª ed. Marcial Pons Madrid 2005.

— “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Cándido Cónde-Pumpido Ferreiro (dir.): *Código penal. Doctrina y jurisprudencia* tomo II. Editorial Trivium, Madrid 1997.

— “El nuevo delito fiscal”, en *Actualidad Penal* nº 45/4-10, 1995, pp 883-893.

— “El delito fiscal en España”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid* nº 56, 1979, pp. 79-97.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. Civitas, Madrid 1978.

— “La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 2 de marzo 1988)”, en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. Ministerio de Justicia, Centro de publicaciones, Madrid 1988.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina: *Derecho penal económico*. 2ª Ed. Editorial universitaria Ramón Areces, Madrid 2010

— *Delitos contra la Hacienda pública*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid 2000.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/PÉREZ MANZANO, Mercedes/SUÁREZ GONZÁLEZ, Carlos: *Manual de Derecho penal (parte especial). Delitos patrimoniales y económicos*, 2ª ed. Ramon Aceres, Madrid 1993.

BAL FRANCÉS, Edmundo/GONZÁLEZ GUTIERREZ BARQUÍN, Pedro: “Bien jurídico protegido en el delito contra la hacienda pública”, en Joaquín de Fuentes Bardají. Pilar Cancer Minchot. Raquel Frías Rivera. Juan José Zabala Guadalupe (dir.). Edmundo Bal Francés. Juan José Zabala Guadalupe (coord.): *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. Abogacía general del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Thomson Aranzadi, Cizur Menor 2008.

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos: *Todo sobre el fraude tributario*. Praxis, Barcelona 1994.

BOIX REIG, Javier/BUSTOS RAMÍREZ Juan: *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. Tecnos, Madrid 1987.

BOTTKE, Wilfried: “Sobre la legitimidad del Derecho Penal Económico en sentido estricto y de sus descripciones típicas específicas”, en *Hacia un derecho penal económico europeo. Jornadas en honor al Profesor Klaus Tiedemann*. Boletín Oficial del Estado, Madrid 1995. (trad. Norberto J. de la Mata).

BRAITHWAITE, John: “White Collar Crime”, en *Annual Review of Sociology* vol. 11, 1985, pp. 1-25.

BÜRGER, Sebastián: *Steuerflucht*. Berliner Wissenschafts, Berlin 2006.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel: “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, en César García Novoa, Antonio López Díaz (coords): *Temas de Derecho penal tributario*. Marcial Pons, Madrid 2000.

CASTRO MORENO, Abraham: *Elusiones fiscales atípicas*. Atelier, Barcelona 2008.

Centro de Investigaciones Sociológicas: Estudio no 2.932 del barómetro de febrero. 2012.

— Estudio 2.910 de Opinión pública y política fiscal. Julio 2011.

— Estudio no 2.861 del barómetro de febrero. 2011.

— Estudio 2.826 de Ética pública y corrupción. Diciembre 2009.

— Estudio no 2.754 del barómetro de febrero. 2008.

CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Bosch, Barcelona 2011

— “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal. A propósito de la STS 15 de julio de 2002”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi* n° 551, 2002, pp. 1-4.

— “Problemas actuales del delito fiscal”, en AA.VV.: *Derecho penal económico. Manuales de formación continuada*, 14. Consejo General del Poder Judicial, Madrid 2001.

— “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”, en *Gaceta fiscal n° extra 1: Terceras jornadas sobre delito fiscal. Cometarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. Foro de abogados tributaristas, Madrid 2000, pp. 29-54.

CID MOLINÉ, José/LARRAURI PIJOAN, Elena: *Teorías criminológicas*. Bosch, Barcelona 2001.

COLINA RAMÍREZ, Edgar Iván: *La defraudación tributaria en el código penal español: análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP*. J.M. Bosch, Barcelona 2010.

COMÍN COMÍN, Francisco: “El fraude fiscal en la historia: un planteamiento de sus fases”, en *Hacienda Pública española n° extraordinario 1.: El fraude fiscal en la historia de España*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1994, pp. 31-46.

CORCOY BIDASOLO, Mirentxu: *Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales*. Tirant lo Blanch, Valencia 1999.

CÓRDOBA RODA, Juan: “Fraude de ley tributaria no es delito contra la Hacienda pública”, en *Diario la Ley* nº 6381, 2005, pp 1376-1381.

— *Comentarios al Código Penal*, tomo III, (Artículos 120-340). Ariel, Barcelona 1978.

CROALL, Hazel: *Understanding White Collar Crime*. Open University Press, Buckingham Philidelphia 2001.

DANNECKER, Gerhard: “Die Entwicklung des Wirtschaftsstrafrechts in der Bundesrepublik Deutschland”, en Heinz-Bernd Wabnitz. Thomas Janovsky (ed.): *Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts* 3ª ed. C.H. Beck, München 2007.

— *Evolución del derecho penal y sancionador europeo*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona 2001. (trad. Carmen Bascón Granados).

— *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. Dr. Peter Deubner, Köln 1984.

DÍAZ YUBERO, Fernando: “Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas”, en *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales* nº 14. Agencia Estatal de la Administración Tributaria, 2003, pp. 1-30.

DIEGO DÍAZ-SANTOS, M^a del Rosario: “Consideraciones en torno al delito fiscal”, en *Libro homenaje al Prof. Antón Oneca*. Universidad de Salamanca, Salamanca 1982.

DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis: *La racionalidad de las leyes penales*. Trotta, Madrid 2003.

DOPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo: “Responsabilidad de las personas jurídicas”, en Iñigo Ortiz de Urbina Gimeno (coord.): *Memento experto. Reforma penal 2010. Ley Orgánica 5/2010*. Ediciones Francis Lefebvre, 2010.

— *Omisión e injerencia en derecho penal*. Tirant lo Blanch, Valencia 2006.

— “Comisión por omisión y principio de legalidad. El artículo 11 CP como cláusula interpretativa auténtica”, en *Revista de derecho penal y criminología* nº extraordinario 2, 2004, pp. 279-316.

FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo: “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”, en *InDret*, 2009.

— “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, en Miguel Bajo Fernández (dir). Silvina Bacigalupo, Carlos Gómez-Jara Díez (coord.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2007.

FELSON, Marcus/CLARKE, Ronald V: “La ocasión hace al ladrón. Teoría práctica para la prevención del delito”, en Iñigo Ortiz de Urbina Gimeno, Juli Ponce Solé (coord.): *Convivencia ciudadana, seguridad pública y urbanismo. Diez textos fundamentales del panorama internacional*. Fundación democracia y gobierno local, Barcelona 2008. (trad. Maite Díaz i Pont y David Felip i Saborit).

FERNÁNDEZ ALBOR, Agustín/MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos: *Delincuencia y economía*. Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela 1983.

FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos: “La omisión de declaración tributaria, ¿configura un delito fiscal? (comentario a la STS de 2 de marzo de 1988)”, en *Revista Poder Judicial* n° 10, 1988, pp. 137-143.

FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Curso de Derecho financiero Español*, vol. I. 14 ed. Marcial Pons, Madrid 2004.

— *Curso de Derecho financiero Español*, vol. II. 14 ed. Marcial Pons, Madrid 2004.

— “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, en *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal* n° 8, 2001, pp. 9-24.

FRANZEN, Klaus/GAST, Brigitte/JOECKS, Wolfgang: *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchssteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª ed. C.H. Beck, München 2009.

GALLEGO SOLER, José Ignacio: “Delitos contra la Hacienda pública y la seguridad social”, en Mirentxu Corcoy Bidasolo, Santiago Mir Puig (dir.): *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. Tirant lo Blanc, Valencia 2011.

— “Artículo 310”, en Manuel Cobo del Rosal (dir.): *Comentarios al Código penal*. Segunda época, tomo X (Vol I). CESEJ, Madrid 2006.

— *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*. Tirant lo Blanch, Valencia 2002.

GARCÍA CAVERO, Percy: *Derecho penal económico. Parte especial* tomo II. Editora jurídica Grijley, Lima 2007.

— *Derecho penal económico. Parte General* tomo I. 2ª ed. Editorial jurídica Grijley, Lima 2007.

— *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. José María Bosch, Barcelona 1999.

GARCÍA NOVOA, César: “La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal”, en *Diario La Ley* n° 6381. 2005, pp. 1381-1389.

GARCÍA TIZÓN, Arturo: “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública”, en Miguel Bajo Fernández (dir). Silvana Bacigalupo, Carlos Gómez-Jara Díez

(coord.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2007.

GEIS, Gilbert: “El delito de cuello blanco como concepto analítico e ideológico”, en Francisco Bueno Arús, Helmut Kury, Luis Rodríguez Ramos, Eugenio Raúl Zaffaroni (dir.). José Luis Guzmán Dálbora, Alfonso Serrano Maíllo (ed.): *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. Dykinson, Madrid 2006.

— “White-Collar Crime. What is it?”, en *Current Issues in Criminal Justice* vol. 3, nº 1, 1991-1992, pp. 9-24.

GIMBERNAT ORDEIG, Enrique: Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, en *Poder Judicial* nº especial IX, 1989, pp. 351-358.

— “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, en *Criminología y Derecho penal al servicio de la persona. Libro homenaje al profesor Antonio Beristain*. Instituto Vasco de Criminología, Donostia, San Sebastian 1989.

— *Autor y cómplice en Derecho penal*. Universidad de Madrid. Facultad de derecho, sección de publicaciones e intercambio, 1966. (reimpresión de BdeF, Montevideo, Buenos Aires 2006 por la que se cita).

— “ROXIN, Claus: «Täterschaft und Tatherrschaft» (Autoria y dominio del hecho)”, en *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, 1964, pp. 548-553.

GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel: “Crónica legislativa”, en *Anuario de Derecho penal y ciencias penales* nº 3, 1980, pp. 467-502.

GÓMEZ MARTÍN, Víctor: *Los delitos especiales*. Edisofer, Madrid 2006.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *El fraude a la Ley Tributaria en la jurisprudencia*. Aranzadi, Elcano 2001.

— “El delito fiscal en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal”, en *Revista de Derecho financiero y hacienda pública* nº 135, 1978, pp.

GONZÁLEZ RUS, Juan José: “Aproximación a los delitos contra el orden socioeconómico en el proyecto de Código penal de 1992”, en *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. Boletín Oficial del Estado, Madrid 1995.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: *El fraude de ley en materia tributaria*. Plaza Universitaria, Salamanca 1993.

GOTTFREDSON, Michael/HIRSCHI, Travis: “Causes of White-Collar Crime”, en *Criminology*. Vol. 25, nº 4. 1987, pp. 949-974.

GRACIA MARTÍN, Luis: “Recensión al libro de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho penal económico. Parte General.”, en *Revista de Derecho penal y criminología* n° extraordinario 2. 2004, pp. 445-481.

— “La responsabilidad del directivo, órgano y representante de la empresa en el derecho penal español. Estudio específico de los problemas dogmáticos y político criminales que plantea el delito cometido a partir de una «actuación en lugar de otro»”, en *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. Boletín Oficial del Estado, Madrid 1995.

— “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”, en *Actualidad Penal* n° 10/7-13. 1994, pp. 183-217.

— *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid 1990.

— “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”, en *Revista española de Derecho financiero* n° 58, 1988, pp. 267-292.

— *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. Secretariado de publicaciones de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza 1986.

— *El actuar en lugar de otro en Derecho penal. I. Teoría general*. Pressas Universitarias de Zaragoza, Zaragoza 1985.

GREEN, Stuart: “The Concept of White Collar Crime in Law and Legal Theory”, en *Buffalo Criminal Law Review*, vol. 8, n° 1, 2005, pp. 101-134.

GROIZARD Y GÓMEZ DE LA SERNA, Alejandro: *El Código Penal de 1870 concordado y comentado*, tomo III. Imprenta de D. Timoteo Arnaiz, Burgos 1874.

HASSEMER, Winfried/MUÑOZ CONDE, Francisco: *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. Tirant lo Blanch, Valencia 1989.

HIRSCH, Andrew Von: “El concepto de bien jurídico y el «principio del daño»”, en Roland Hefendehl (editor). Edición española a cargo de Rafael Alcacer. María Martín. Iñigo Ortiz: *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmáticos?* Marcial Pons, Madrid, Barcelona 2007. (trad. Rafael Alcacer Guirao).

HOLMES Stephen/SUNSTEIN Cass R: *The Cost of rights: why liberty depends on taxes*. W. W. Norton & Company, New York, London 2000.

HUERTA TOCILDO, Susana: “Dos cuestiones constitucionales relacionadas con el delito fiscal: su distinción del fraude de ley tributaria y el momento de su prescripción”, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Tirant lo Blanch, Valencia 2009.

Inspectores de Hacienda del Estado: *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma*. Octubre de 2010.

— *Los Inspectores de Hacienda ante la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. Noviembre de 2008.

— *Reforma del Código penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal*. Enero de 2007.

— *Fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*. Noviembre de 2007.

— *La reforma del delito fiscal en el código penal es positiva pero insuficiente para la lucha eficaz contra el fraude*. Enero de 2007.

— *El anteproyecto de ley de medidas para prevención del fraude fiscal*. Enero de 2006.

— *Falta de voluntad política para luchar contra el fraude fiscal*. Junio de 2005.

— *Necesidad de medios humanos en la lucha contra el fraude fiscal*. Noviembre de 2005.

— *Propuestas para la ley de medidas contra el fraude fiscal*. Octubre de 2005.

— *El plan de prevención del fraude fiscal*. Diciembre de 2004.

— *Un modelo alternativo de lucha contra el fraude*. Octubre de 2004.

— *Causas de la situación actual de la lucha contra el fraude fiscal*. Enero de 2004.

— *La situación de la lucha contra el fraude fiscal: diagnóstico y algunas propuestas de mejora*. Octubre de 2003.

Instituto de Estudios Fiscales. Área de Sociología Tributaria: *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*. Instituto de Estudios Fiscales, DOC, nº 9, 2011.

JAKOBS, Günther: “¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?”, en Eduardo Montealegre Lynett (coord.): *Funcionalismo en derecho penal: libro homenaje al profesor Günther Jakobs*. Universidad Externado de Colombia, Bogotá 2003. (trad. Manuel Cancio Meliá).

— *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*. Civitas, Madrid 2003. (trad. Manuel Cancio Meliá y Bernardo Feijóo Sánchez).

— *Derecho penal: parte general. Fundamentos y teoría de la imputación*. 2ª ed. Marcial Pons, Madrid 1997. (trad. Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo).

— *La imputación penal de la acción y de la omisión*. Universidad Externado de Colombia, Bogotá 1996. (trad. Javier Sánchez Gómez-Trelles).

JIMÉNEZ VILLAREJO, Carlos: “La tolerancia judicial ante la delincuencia fiscal”, en *Revista Catalana de Seguretat Pública* nº 19, 2008, pp. 159-180.

KINDHÄUSER, Urs: *Strafrecht. Allgemeiner Teil*. 4º ed. Nomos, Baden-Baden 2009.

— “Acerca de la legitimidad de los delitos de peligro abstracto”, en *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. Boletín Oficial del Estado, Madrid 1995.

KOHLMANN, Günter: *Steuerstrafrecht: mit Ordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht: Kommentar zu den 369-412 AO*. Dr. Otto Schmidt, Köln 2007.

KUHN, Thomas/WEIGELL, Jörg: *Steuerstrafrecht*. Beck, München 2005.

KÜRZINGER, Kurt: “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”, en Wolfgang Wannemacher (ed.): *Steuerstrafrecht. Handbuch*. 5ª ed. Stollfuß, Köln 2004.

LAMARCA PÉREZ, Carmen: “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”, en *Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública*, vol. 35, nº 178, 1985, pp. 743-797.

LAPORTA, Mario Hernán: “La omisión de presentar la declaración jurada de impuestos como comportamiento evasivo”, en Alejandro C. Altamirano, Ramiro M. Rubinska (coord.): *Derecho penal tributario*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires 2008.

LEVI, Michael: “Suite Revenge? The Shaping of Folk Devil and Moral Panics about White-Collar Crimes”, en *British journal of criminology*, nº 49, 2009, pp. 48-67.

— “The Media Construction of Financial White-Collar Crimes”, en *British journal of criminology* nº 46, 2006, pp. 1037-1057.

— “The Prevention of Fraud”. *Crime Prevention Unit*, nº 17. Home Office, Londres 1988.

LOMBARDERO EXPÓSITO, Luis Manuel: *Delitos contra la Hacienda pública*. Bosch, Barcelona 2011.

LÓPEZ MEDINA, Diego Eduardo: *El derecho de los jueces*, 2ª ed. Legis, Universidad de los Andes, Colombia 2006.

MAGALDI PATERNOSTRO, Mª José: “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social”. *Comentarios al Código penal. Parte especial*, tomo I. Marcial Pons. Madrid, Barcelona 2004.

MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto: “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho”, en Francisco Escribano (Coordinador): *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Civitas, Madrid 2001.

MARTÍN LORENZO, María/ORTIZ DE URBINA GIMENO, Iñigo: “Delitos contra la seguridad de los trabajadores en el ámbito de la construcción”, en Laura Pozuelo Pérez (Coordinadora): *Derecho penal de la construcción. Aspectos urbanísticos, inmobiliarios y de seguridad en el trabajo*, 2ª ed (Adaptada a la L.O. 5/2010). Comares, Granada 2012.

— “Guía InDret penal de la jurisprudencia sobre responsabilidad por riesgos laborales Un análisis empírico y dogmático”. *InDret*. 2009.

MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M/CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 22ª ed. Tecnos, Madrid 2011.

MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos: *El delito fiscal*. Montecorvo, Madrid 1982.

— “El delito de defraudación tributaria”, en *Comentarios a la legislación penal*, vol. VII. Edersa, Madrid 1986.

— “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia”, en *Poder judicial*, 2ª época, nº 5. 1987, pp. 115-129.

MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos: *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, 3ª ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2011.

— *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*, 3ª ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2011.

— “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. en Miguel Bajo Fernández (dir). Silvina Bacigalupo, Carlos Gómez-Jara Díez (coord.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2007.

— *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*, 2ª ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2007.

— *Derecho penal económico*. Tirant lo blanch, Valencia 2002.

— “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, 1998, pp. 55-66.

— “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *Estudios penales y criminológicos*, XVIII. Santiago de compostela 1995, pp. 123-196.

— *Los delitos contra la Hacienda pública y la seguridad social*. Tecnos, Madrid 1995.

MAYO, Miguel Angel: “El fraude fisca en España”. Se puede consultar en

<http://www.tercerainformacion.es/spip.php?article36824>. (visitado por última vez el 23 de noviembre de 2012).

MELLADO BENAVENTE, Francisco M: “Antecedentes”, en Francisco M. Mellado Benavente. (coord.): *El delito fiscal*. CISS, Grupo Wolters Kluwer, Valencia 2009.

MESTRE DELGADO, Esteban: *La Defraudación Tributaria por omisión*. Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid 1991.

Ministerio de Sanidad y Política Social: *Sistema Nacional de Salud*. 2010. Se puede consultar en

<http://www.msps.es/organizacion/sns/docs/sns2010/Principal.pdf>. (visitado por última vez el 23 de noviembre de 2012).

MIR PUIG, Santiago: *Derecho penal parte general*, 8ª ed. Reppertor, Buenos Aires, Montevideo 2008.

— *Introducción a las bases del Derecho penal*. Bosch, Barcelona 1982. (2ª ed. reimpression de BdeF, Buenos Aires, Montevideo 2003, por la que se cita).

MOCCIA, Sergio: “Reflexiones sobre los aspectos problemáticos de la normativa italiana en materia de criminalidad económica”, en *Revista Chilena de Derecho*, vol. 27, nº 3, 2000, pp. 549-561. (trad. Raúl Carnevali Rodríguez).

MOLDES TEO, Enrique: “Los aspectos macroeconómicos del fraude fiscal en España”, en César García Novoa, Antonio López Díaz (coords): *Temas de Derecho penal tributario*. Marcial Pons, Madrid 2000.

MOLES, Peter/TERRY, Nicholas: “Financial engineering”. “Financial innovation”, en *The Handbook of International Financial Terms*. Oxford University Press 1997. Oxford Reference Online.

<http://www.oxfordreference.com/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t181.e2978>

MORALES PRATS, Fermín: “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”, en Gonzalo Quintero Olivares (dir.). Fermín Morales Prats (coord.): *Comentarios a la parte especial del Derecho penal*, 9ª ed. Aranzadi, Thomson Reuters 2011.

— “Acotaciones a la reforma penal en la esfera de la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales (I)”, en *Revista Técnico laboral*, vol. 8, nº 29 1986, pp. 355-374

MORILLAS FERNÁNDEZ, David Lorenzo: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social”, en Manuel Cobo del Rosal (dir.): *Comentarios al Código penal*, segunda época tomo X, vol. I, libro II. CESEJ, Madrid 2006.

MUÑOZ CONDE, Francisco: *Derecho penal. Parte especial*, 18ª Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2010.

— “Delincuencia económica: Estado de la cuestión y propuestas de reforma”, en *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. Boletín Oficial del Estado, Madrid 1995.

MUÑOZ PÉREZ, Miguel: “Estructura del tipo”, en Joaquín de Fuentes Bardají. Pilar Cancer Minchot. Raquel Frías Rivera. Juan José Zabala Guadalupe (dir.). Edmundo Bal Francés. Juan José Zabala Guadalupe (coord.): *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. Abogacía general del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Thomson Aranzadi, Cizur Menor 2008.

NAVARRO, Vicenç: “Fraude fiscal y gasto público”, en *El periódico*. Jueves 28 de agosto de 2008. Se puede consultar en <http://www.vnavarro.org/?p=531> (visitado por última vez el 23 de noviembre de 2012).

— “El coste social del primer rescate ‘blando’”. Se puede consultar en <http://www.vnavarro.org/?p=7655>. (visitado por última vez el 23 de noviembre de 2012).

NELKEN, David: “White-Collar and Corporate Crime”, en Mike Maguire, Rod Morgan y Robert Reiner (ed.): *The Oxford Handbook of Criminology*, 4ª ed., Oxford University Press, Oxford 2007.

NEWBURN, Tim: *Criminology*. Willan Publishing, Cullompton 2007.

NIETO MARTÍN, Adán: “La lucha contra el fraude a la Hacienda pública comunitaria: de la asimilación a la unificación”, en Carlos Martínez-Buján Pérez (dir.). Inma Valeije Álvarez, Patricia Faraldo Cabana (coord.): *I Congreso Hispano-Italiano de derecho penal económico*. Universidad da Coruña, A Coruña 1998.

NOREÑA SALTO, José Ramón: *El delito fiscal*. Universidad Complutense de Madrid, Madrid 1983.

Observatorio del Delito fiscal: *Primer informe*. 2006. Se puede consultar en http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf. (visitado por última vez el 23 de noviembre de 2012).

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio: “Los objetos de protección en los delitos contra las haciendas públicas”, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Tirant lo Blanch, Valencia 2009.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio/DELGADO GIL, Andrés: “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito contable» del artículo 310 del Código penal”, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Tirant lo Blanch, Valencia 2009.

ORTIZ DE URBINA GIMENO, Iñigo: “¿Leyes taxativas interpretadas libérrimamente? Principio de legalidad e interpretación del derecho penal”, en Juan Pablo Montiel (ed.): *La crisis del principio de legalidad en el nuevo Derecho penal: ¿decadencia o evolución?*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Sao Pablo 2012.

— “La referencia político-criminal en el Derecho penal contemporáneo. (¿Es el Derecho Penal la barrera infranqueable de la política criminal, o se orienta por ella?)”, en Emilio

Octavio de Toledo y Ubieto, Manuel Gurdiel Sierra, Emilio Cortés Bechiarelli (coord.): *Estudios penal en recuerdo del profesor Ruiz Antón*, Tirant lo Blanch, Valencia 2004.

— “Roxin y la dogmática político-criminalmente orientada”, en Miguel Ontiveros Alonso. Mercedes Peláez Ferrusca: *La influencia de la ciencia penal alemana en Iberoamérica*. Tomo I. Instituto Nacional de Ciencias Penales, México D.F. 2003

POZO, Joaquín del: “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública y la Ley General Tributaria”, en Miguel Bajo Fernández (dir). Silvina Bacigalupo, Carlos Gómez-Jara Díez (coord.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2007.

PALAO TABOADA, Carlos: “La punibilidad del fraude de ley”, en Miguel Bajo Fernández (dir). Silvina Bacigalupo, Carlos Gómez-Jara Díez (coord.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2007.

— “El fraude a la ley en derecho tributario”, en *Revista de derecho financiero y hacienda pública*, vol. 26, n° 63, 1966, pp. 677-695.

PASTOR MUÑOZ, Nuria: “Tema 11. Delitos contra el patrimonio (II)”, en Jesús-María Silva Sánchez (dir). Ramon Ragués i Vallès (coord.): *Lecciones de derecho penal: parte especial*, 3ª ed., adaptada a la Ley Orgánica 5/2010 de reforma del Código penal. Atelier, Barcelona 2011.

PEDRAZZI, Cesare: “El bien jurídico en los delitos económicos”, en Marino Barbero Santos (coord.): *La reforma penal: delitos socio-económicos*. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid 1985.

PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho financiero y tributario. Parte general*. 21ª ed. Thomson Civitas, Cizur Menor 2011.

— “Delito fiscal y ocultación”, en Miguel Bajo Fernández (dir). Silvina Bacigalupo, Carlos Gómez-Jara Díez (coord.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2007.

— “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)”, en *Diario La Ley*, n° 6281, 2005, pp. 1935-1940.

— “La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria”, en *Diario La Ley*, n° 6381, 2005, pp. 1374-1376.

— “Derecho tributario sancionados: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación”, en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. Ministerio de Justicia, centro de Publicaciones, Madrid 1988.

— *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1986.

PICOTTI, Lorenzo: “La lucha contra el fraude del presupuesto de la unión europea desde la perspectiva de la constitución europea”, en Miguel Bajo Fernández (dir.). Silvina Bacigalupo, Carlos Gómez-Jara Díez (coord.): *Constitución europea y derecho penal económico*. Centro de Estudios Ramon Areces, Madrid 2006.

PODGOR, Ellen S: “Throwing Away the Key”, en *The Yale Law Journal Pocket Part*, nº116-279. 2007, pp. 279-285.

PONT CLEMENTE, Joan-Francesc: *La economía de opción*. Marcial Pons, Madrid 2006.

PRO RUIZ, Juan: “El poder de la tierra: una lectura social del fraude en la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería (1845-1936)”, en *Hacienda Pública española nº extraordinario 1.: El fraude fiscal en la historia de España*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1994, pp. 189-201.

PUY FARGA, Pedro: “El fraude fiscal: restricciones institucionales y descentralización”, en César García Novoa, Antonio López Díaz (coords): *Temas de Derecho penal tributario*. Marcial Pons, Madrid 2000..

QUERALT JIMÉNEZ, Joan J: *Derecho penal español. Parte especial*, 6ª ed. Atelier, Barcelona 2010.

QUINTANO RIPOLLÉS, Antonio: *Tratado de la parte especial del Derecho penal*, tomo III. 2ª ed. Revista de Derecho Privado, Madrid 1978.

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: “El nuevo delito fiscal”, en *Revista de Derecho financiero y hacienda pública*, nº 137, 1978, pp. 1313-1329.

RANCAÑO MARTÍN, María Asunción: *El Delito de defraudación tributaria*. Marcial Pons, Madrid 1997.

RIGGI, Eduardo Javier: *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. Atelier, Barcelona 2010.

ROBLES PLANAS, Ricardo: *Garantes y cómplices: la intervención por omisión y en los delitos especiales*. Atelier, Barcelona 2007.

— *La participación en el delito: fundamento y límites*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona 2003.

ROBLES PLANAS, Ricardo/RIGGI, Eduardo Javier: “El extraño artículo 65.3 del Código penal”. *InDret*, 2008.

RÖCKL, Edgar: *Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts*. Duncker & Humblot, Berlin 2000.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, en *Revista española de Derecho financiero*, nº 125, 2005, pp. 5-40.

RODRÍGUEZ DEVESA, José María: *Derecho penal español. Parte especial*. 9ª ed. Dykinson, Madrid 1983.

RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo: “Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal”, en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. Ministerio de Justicia, centro de Publicaciones, Madrid 1988.

— “El nuevo delito fiscal”, en Manuel Cobo del Rosal (dir.). Miguel Bajo Fernández (coord.): *Comentarios a la legislación penal*, tomo II. EDERSA. Madrid 1983.

— “Los delitos económicos en el proyecto de Código penal”, en *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, tomo 34, nº 2. 1981, pp. 707-719.

— *Presente y futuro del delito fiscal*. Civitas, Madrid 1974.

ROLLETSCHKE, Stefan: *Steuerstrafrecht*, 2ª ed. Carl Heymanns, Köln, München 2008.

ROSEMBUJ, Tulio: *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*. Marcial Pons, Madrid 1996.

ROXIN, Claus: *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*. 7ª. Marcial Pons, Madrid, Barcelona 2000. (trad. de la 7ª ed. alemana por Joaquín Cuello Contreras y José Luis González de Murillo).

— *Derecho penal. Parte general*, tomo I. Civitas, Madrid 1997. (trad. de la 2ª ed. alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo, Javier de Vicente Remesal).

RUBIO LLORENTE, Francisco: “Los deberes constitucionales”, en *Revista española de derecho constitucional*, nº 62, 2001, pp. 11-56.

RUEDA MARTÍN, María Angeles: *Delitos especiales de dominio y su relación con el artículo 65.3 del Código penal*. Comares, Granada 2010.

— “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública”, en *Revista de derecho penal y criminología*, nº 8, 2001, pp. 127-166.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta. SEITZ, Georg: “El fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, en *Revista de contabilidad y tributación* nº 257 y 258, 2004, pp. 3-64.

RUIZ VADILLO, Enrique: “Las infracciones y delitos tributarios en la jurisprudencia”, en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. Ministerio de Justicia, centro de Publicaciones, Madrid 1988.

RUIZ ZAPATERO, Guillermo G: “Fraude y Delito Fiscal: SSTs de 19-05-2005 (PINYER) (RJ 2005, 7645) y 20-01-2006 (KUJAL) (RJ 2006, 604)”. BIB 2006\433”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 5, 2006, pp. 19-45.

— *Simulación negocial y delito fiscal: comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003*. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor 2004.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho financiero*. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, servicio de publicaciones, Madrid 1993.

— *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*, vol. 2ª. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid 1985.

— *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Madrid 1977.

SALVADOR CODERCH, Pablo: “Simulación negocial, deberes de veracidad y autonomía privada”, en AA.VV.: *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*. Madrid, Civitas 1999.

SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ, Pablo: “Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social”, en Jesús María Silva Sánchez (dir.). Nuria Pastor Muñoz (coord.): *El nuevo Código penal. Comentarios a la reforma*. La Ley, Las Rosas 2012.

— “El elemento «fraude» en los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social”, en Jesús María Silva Sánchez (dir.): *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona 2003.

— “Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal”, en Mirentxu Corcoy Bidasolo (dir.). Rafael Lara González (coord.): *Derecho penal de la empresa*. Universidad Pública de Navarra, Pamplona 2002.

— *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. Aranzadi, Cizur Menor 2002.

— *El Delito contable tributario: interpretación y análisis dogmático del artículo 350 bis del Código Penal*. Aranzadi, Pamplona 1995.

SANCHEZ-VERA GOMEZ-TRELLES, Javier: “Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho”, en *Actualidad Penal*, nº 10, 2002, pp. 231-251.

— *Delito de infracción de deber y participación delictiva*. Marcial Pons, Madrid 2002.

SCHÜNEMANN, Bernd: “Responsabilidad penal en el marco de la empresa. Dificultades relativas a la individualización de la imputación”, en *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, tomo 55, 2002, pp. 9-38.

— “Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa”, en *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*. Tomo 41, 1988, pp. 529-558.

— “Die Bedeutung der ‘Besondere persönliche Merkmale’ für die strafrechtliche Teilnehmer- und Vertreterhaftung”, en *Jura*. (2). 1980, pp. 354-367, 568-583.

SEOANE SPIEGELBERG, José Luis: “El delito de defraudación tributaria”, en César García Novoa, Antonio López Díaz (coords): *Temas de Derecho penal tributario*. Marcial Pons, Madrid 2000.

SERRANO GÓMEZ, Alfonso: *Fraude tributario. (Delito fiscal)*. Editoriales de derecho reunidas, Madrid 1977.

SERRANO GÓMEZ, Alfonso. /SERRANO MAÍLLO, Alfonso: *Derecho penal, parte especial*. 16^a Ed, Dykinson, Madrid 2011.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis/CORTES BECHARELLI, Emilio: *Delitos contra la Hacienda Pública*. Editoriales de derecho reunidas, Madrid 2002.

SHOVER, Neal: “El delito de cuello blanco: una cuestión de perspectiva”, en Francisco Bueno Arús, Helmut Kury, Luis Rodríguez Ramos, Eugenio Raul Zaffaroni (dir.). José Luis Guzmán Dálbora, Alfonso Serrano Maíllo (ed.): *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal. Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*. Dykinson, Madrid 2006.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús María: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Atelier, Barcelona 2005.

— “Derecho penal del ‘Estado de la prevención’”, en Jesús María Silva Sánchez (dir.): *¿Libertades económicas o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico empresarial*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona 2003.

— *La expansión del Derecho penal*, 2^a ed. Civitas, Madrid 2001.

— “Reflexiones sobre las bases de la política criminal”, en *Estudios de Derecho penal*. Editorial jurídica Grijley, Lima 2000.

— “Artículo 11”, en Cobo del Rosal (dir.): *Comentarios al Código penal*, tomo I. EDERSA, Madrid 1999.

—“Entre la omisión de socorro y la comisión por omisión. Las estructuras de los arts. 195.3 y 196 del Código penal”, en *Problemas específicos de la aplicación del Código penal*. Manuales de formación continuada, Consejo General del Poder Judicial, Madrid 1999.

— “Ingeniería financiera y Derecho penal”, en Luis Román Puerta Luis (dir.): *Fenómenos delictivos complejos*. Consejo General del Poder Judicial, Madrid 1999.

— “Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables: el caso de las «leyes penales en blanco»”, en *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en Honor del profesor Klaus Tiedemann*. Boletín Oficial del Estado, Madrid 1995.

— *El delito de omisión. Concepto y sistema*. Bosch, Barcelona 1986.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús María/ORTIZ DE URBINA GIMENO, Iñigo: “El art. 31.2 del Código penal. ¿Responsabilidad penal de las personas jurídicas o mero aseguramiento del pago de la pena de multa?”. *InDret*. 2006.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *El Delito de defraudación tributaria*. Aranzadi, Pamplona 1998.

SUÁREZ GONZÁLEZ, Carlos Jesús: “El delito de defraudación tributaria”, en AA.VV. *Comentarios a la legislación penal*, tomo 18. Edersa, Madrid 1997.

— “Sobre la tipificación del delito contable tributario”, en *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*. Boletín Oficial del Estado, Madrid 1995.

SUTHERLAND, Edwin: “Is ‘White-Collar Crime’ Crime?”, en *American Sociological Review*, vol. 10, nº 2, 1945, pp. 132-139.

— “White-Collar Criminality”, en *American Sociological Review*, nº 1, vol 5, 1940, pp. 1-12.

TAPPAN, Paul W: “Who is the criminal?”, en *American Sociological Review*, vol 12, nº 17, 1947, pp. 96-102.

TERRADILLOS BASOCO, Juan: *Derecho penal de la empresa*. Trotta, Madrid 1995.

TIEDEMANN, Klaus: *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. Tirant lo Blanch, Valencia 2010.

— “Derecho penal económico. Introducción y panorama”, en *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*, 1ª ed. Editorial jurídica Grijley, Lima 2000. (traducción del original de 1989 por Manuel A. Abanto Vásquez).

— “El concepto de Derecho económico, de Derecho penal económico y de delito económico”, en *Revista Chilena de Derecho*, vol 10, nº 1, 1983, pp. 59-68.

— “El Derecho penal económico: visión global del Derecho sustantivo y del Derecho procesal penal”, en *Lecciones de Derecho penal económico. (Comunitario, español, alemán)*. PPU, Barcelona 1993 (trad. Teresa Martín).

TIPKE, Klaus: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Marcial Pons, Madrid Barcelona. 2002 (trad. Pedro M. Herrera Molina).

Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude: *Informe sobre el fraude en España*. Instituto de estudios fiscales, Madrid 1994.

VALLEJO POUSADA, Rafael: “Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)”, en *Hacienda pública española nº extraordinario.: La reforma fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda 1996, pp. 135-150.

VARELA DÍAZ, Santiago: “La idea de deber constitucional”, en *Revista española de derecho constitucional*, nº 4, 1982, pp. 69-98.

VELASCO CANO, Francisco: “El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código penal”, en Francisco M. Mellado Benavente (coord.): *El delito fiscal*. CISS, Grupo Wolters Kluwer, Valencia 2009

VERDESOTO GÓMEZ, Marta: “El sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria”, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Tirant lo Blanch, Valencia 2009.

WEISSMANN, Andrew/BLOCK, Joshua A: “White Collar Defendants and White Collar Crimes”, en *The Yale Law Journal Pocket Part*, nº 116-286, 2007, pp. 286-291.

WULF, Martin: *Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht*. Nomos, Baden-Baden 2000.

YACOBUCCI, Guillermo J: “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”, en Alejandro C. Altamirano. Ramiro M. Rubinska (coord.): *Derecho penal tributario I*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires 2008.