



El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*



Juan Carlos Ferré Olivé

Universidad de Huelva, España

RESUMEN: Este artículo analiza la caracterización del bien jurídico protegido en Derecho penal tributario, alejándose de las teorías patrimoniales y asumiendo posiciones funcionales, tanto en relación con el delito de defraudación tributaria, como con el delito contable y el fraude de subvenciones. Todos ellos tipifican, en síntesis, delitos de lesión

PALABRAS CLAVE: Bien jurídico, Derecho penal tributario, defraudación tributaria, fraude de subvenciones, determinación del tributo.

ABSTRACT: This article discusses the characterization of the Protected interest in Criminal Tax Law, distancing themselves from the economic thesis and assuming a functional point of view, both in relation to the crime of Tax Evasion, the Accounting-Tax offence and Grant fraud. In short, all of them regulate crimes of injury.

KEY WORDS: Protected interest. Tax criminal law. Tax evasion. Grant fraud. Tax determination.

SUMARIO: 1. El estado de la cuestión. 2. Nuevas perspectivas para el bien jurídico tutelado. 3. Un planteamiento funcional. 4. Conclusiones.

* Esta investigación forma parte de un proyecto más amplio desarrollado en el marco del Programa de Estancias de profesores e investigadores Seniores en Centros Extranjeros del Ministerio de Educación de España (PR 2010-0512).

El bien jurídico protegido en los delitos tributarios

1. El estado de la cuestión

Es difícil objetar el importante papel que cumple el bien jurídico en los delitos fiscales, ya que permite justificar la intervención penal al mismo tiempo que contribuye a delimitar su contenido y alcance. Sin embargo, nada es pacífico en este particular espacio punitivo, precisamente porque se encuentra a medio camino entre la tributación y la pena. La posibilidad de tutelar penalmente un interés, de elevarlo a la categoría de bien jurídico penalmente relevante, se relaciona en buena medida con su trascendencia constitucional.¹ Como señala Arroyo Zapatero, el tránsito del ámbito de las infracciones administrativas al Derecho penal está marcado por la relevancia constitucional, fundamentalmente si se trata de infracciones encuadrables dentro del Derecho penal económico.² ¿Cuáles serían las fuentes concretas del bien jurídico en Derecho penal tributario? Siguiendo a este autor, debemos valorar las previsiones de la Constitución Económica y también, de manera fundamental, el Derecho comunitario.³ En relación con los delitos fiscales y contables, el bien jurídico quedaría amparado por el marco propio que brinda la Constitución (en adelante CE), que dispone en su artículo 31.1 que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”. Una disposición constitucional de esta naturaleza eleva considerablemente el valor de la actividad financiera del Estado como un interés que se puede y debe tutelar recurriendo a la pena.⁴ Como ha puesto de manifiesto Octavio de Toledo, el mencionado artículo 31 CE consagra un derecho y un

deber. Por una parte, el derecho que tienen todos los ciudadanos a un sistema tributario justo y, por otra, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su capacidad económica.⁵

El cumplimiento de las obligaciones fiscales da contenido a una exigencia de *solidaridad social*, que se materializa en buena medida cuando a través de una correcta determinación de los tributos estos cumplen su misión de justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. En síntesis, pese a que no es imprescindible que los bienes jurídico-penales se encuentren expresamente reflejados en el texto constitucional, las referencias constitucionales contribuirán decisivamente a la hora de definir aquello que *puede ser* objeto de tutela penal.

El Estado, las comunidades autónomas y las administraciones locales son entes que tienen entre sus funciones más relevantes la recaudación. Para ello, por imperativo constitucional y comunitario, deben exigir la colaboración de los ciudadanos, lo que no solo se refleja en sus aportaciones económicas, sino también en la gestión de los tributos. En este contexto, se perfila el bien jurídico como un interés que excede los contenidos meramente individuales. Se tutela un bien supraindividual o colectivo, que recibe protección penal por tratarse de intereses sociales generales, que pertenecen al conjunto de individuos que integran la comunidad.⁶ Pero, ¿qué bien jurídico es el que efectivamente se ampara?

Martínez- Buján Pérez, uno de los autores que más extensa y rigurosamente se han dedicado a esta materia, nos recuerda la enorme polémica que existe acerca del bien jurídico en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.⁷ El debate comenzó

¹ Cf. C. Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 3ª ed., Valencia, 2011, p. 142, quien destaca que los bienes jurídicos no solo se conforman con base en una figura delictiva, sino a partir de la Constitución y el contenido de los derechos fundamentales, lo que permite valorar su legitimación constitucional.

² Cf. L. Arroyo Zapatero, “Derecho penal económico y Constitución”, *Revista Penal*, núm. 1, 1998, p. 1. En relación con la trascendencia constitucional y las reformas penales, vid. M. Donini, “La riforma della legislazione penale complementare: Il suo significato ‘costituente’ per la riforma del Codice”, en M. Donini (ed.), *La riforma della legislazione penale complementare*, Padua, 2000, pp. 5 y s. Ampliamente, M. Donini, *Alla ricerca di un disegno*, Padua, 2003, pp. 37 y s.

³ Cf. L. Arroyo Zapatero, *op. cit.*, p. 2. Como destaca acertadamente este autor, en el ámbito del Derecho penal económico se ha pensado que cualquier referencia constitucional al bien jurídico limita poco al legislador, porque es el propio legislador quien debe configurar el bien jurídico. Todo ello puede llegar a brindar una imagen “artificial” de estos delitos económicos, en contraposición con los delitos “naturales”, donde el valor no lo crea ni determina el legislador. Pero estas referencias no son válidas en la actualidad, pues se asume que esos delitos artificiales pueden llegar a ser, por el daño que representan para el conjunto de la sociedad, tan o más graves que los delitos “naturales”.

⁴ Cf., para el Derecho italiano, E. Musco, “Reati tributari”, *Enc. Dir. Annali, I*, Milán, Giuffrè, 2007, p. 1045.

⁵ Cf. E. Octavio de Toledo, “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”, en VV. AA., *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Valencia, 2009, p. 69.

⁶ Cf. C. Martínez Buján-Pérez, *op. cit.*, pp. 152 y s.

⁷ Cf. C. Martínez Buján-Pérez, “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Estudios penales y criminológicos*, núm. XVIII, 1995, pp. 129 y s.; el mismo, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 4ª ed., Valencia, 2013, pp. 654 y s.

prontamente, con la regulación del delito fiscal prevista en el artículo 319 del antiguo Código Penal, incorporado por Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, y se ha mantenido hasta la actualidad, a través de las sucesivas reformas legislativas operadas en esa materia.⁸ Como analiza este autor, la doctrina se ha dividido claramente en dos corrientes: las mayoritarias tesis patrimonialistas y las minoritarias tesis funcionales, pues puede considerarse superada la tesis que construía el bien jurídico en torno a *deberes de lealtad* hacia el Estado.⁹

a) *Tesis patrimonialistas*. Las tesis patrimonialistas giran en torno a la defensa de intereses patrimoniales supraindividuales. No existe un punto de vista único, pues algunos autores ponen el acento en el erario público o patrimonio del Estado, mientras que otros se decantan por la recaudación tributaria o por la efectividad del derecho de crédito tributario.

Es evidente que algunos delitos contra la Hacienda Pública afectan desde una perspectiva puramente pecuniaria el patrimonio del Estado, comunidades autónomas o entes locales. Esta realidad ha dado pie a que muchos autores identifiquen el patrimonio como el bien jurídico tutelado, sustentando las tesis de orientación patrimonial. Así, por ejemplo, recordamos a Pérez Royo, quien refiriéndose al delito de defrau-

dación tributaria, opinaba que “se trata de un delito de resultado que exige el perjuicio en la recaudación tributaria, lo cual aparece en principio como el objeto inmediato de protección penal”,¹⁰ y también que el bien jurídico tutelado “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”.¹¹ Estos planteamientos o formulaciones similares son las defendidas por un nutrido número de autores, bajo la idea global de una tutela de “intereses patrimoniales supraindividuales”.¹²

Desde esta perspectiva, lo protegido sería el *interés patrimonial* de la Hacienda Pública,¹³ es decir, una serie de bienes identificables y tangibles de titularidad estatal, de las comunidades autónomas o entes locales. Al defenderse estos intereses patrimoniales supraindividuales se hace referencia al patrimonio del Estado, de comunidades autónomas y de entes locales, compuesto de dinero, valores, créditos, derechos y obligaciones. En esencia, estaríamos ante peculiares delitos patrimoniales diferenciados únicamente por el titular del bien jurídico, esto es, por la titularidad pública de los bienes jurídicos supraindividuales tutelados. Esta corriente mayoritaria tiende a concre-

⁸ El debate no es menor en Italia a partir de la famosa ley 516/1982, bautizada como “manette agli evasori” y sus modificaciones posteriores. Cf. E. Musco, en E. Musco y F. Ardito, *Diritto penale tributario*, Bolonia, 2010, pp. 37 y s.

⁹ En el concreto campo del Derecho penal tributario en Alemania, un sector minoritario ha entendido que lo tutelado es la pretensión del Estado al cumplimiento por parte de los contribuyentes de los deberes de colaboración impuestos por las normas tributarias para hacer posible el correcto desarrollo de la gestión tributaria; en otras palabras, se sancionaría la “deslealtad tributaria”. *Vid.* el análisis que lleva a cabo F. Pérez Royo, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 74. Debe destacarse que estas teorías se basan en la redacción de la defraudación tributaria alemana anterior a 1977. En España se han recogido en su día estas ideas. Bacigalupo, quien –refiriéndose al delito fiscal vigente hasta 1985– señalaba lo jurídicamente protegido como “la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos imposables”. Cf. E. Bacigalupo, “El delito fiscal en España”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 56, pp. 79 y ss. Sin embargo, el concepto de deslealtad tributaria ha caído en desuso, incluso en Alemania, desde la regulación de estos delitos por el párrafo 370 de la Ordenanza Tributaria de 1977. Cf. M. Maiwald, *Conocimiento del ilícito y dolo en Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires, 1997, p. 28. Como acertadamente ha puesto de manifiesto Octavio de Toledo, la lealtad no supone un concepto jurídico sino ético. Más concretamente, la lealtad tributaria es un concepto ético-político incapaz de ser útil para limitar el poder punitivo del Estado. Cf. E. Octavio de Toledo, *op. cit.*, p. 84.

¹⁰ Cf. F. Pérez Royo, *op. cit.*, p. 77.

¹¹ Cf., *ibidem*, p. 78.

¹² Cf. G. Rodríguez Mourullo, “El nuevo delito fiscal”, *Comentarios a la Legislación Penal*, Madrid, 1983, p. 257. También C. Martínez-Buján Pérez, “El delito de defraudación tributaria”, *Comentarios a la Legislación Penal*, tomo VII, Madrid, 1986, p. 244; J. Córdoba Roda, *Comentarios al Código Penal*, III, Barcelona, 1978, p. 1008; L. Iglesias Pujol, *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*, Barcelona, 1982, p. 254; F. Morales Prats, “Anotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria”, *Rev. técnico laboral*, 1986, p. 358; J. Terradillos Basoco, *Derecho penal de la empresa*, Madrid, 1995, p. 222; M. Bajo Fernández y S. Bacigalupo, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2000, pp. 43, y s.; E. Octavio de Toledo, *op. cit.*, pp. 75 y s.; I. Ayala Gómez, “Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios”, en E. Octavio de Toledo (ed.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Valencia, 2009, p. 120; J. Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia, 2000, p. 25 y s.; E. Orts Berenguer y J. González Cussac, *Compendio de Derecho Penal*, Valencia, 2004, p. 629; Suárez-Mira Rodríguez, *Manual de Derecho Penal*, 3ª ed., t. II, Navarra, 2005, p. 355; A. Serrano Gómez y A. Serrano Maillo, *Derecho penal. Parte Especial*, 16ª ed., Madrid, 2011, p. 572.

¹³ Cf. C. Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte especial*, *op. cit.*, p. 656.

El bien jurídico protegido en los delitos tributarios

tar el interés patrimonial protegido en la *recaudación tributaria*.

A partir de esta iniciativa común, algunos autores han ido haciendo mayores precisiones sobre el interés protegido. Así, Octavio de Toledo considera que, dentro de lo patrimonial, se protege la efectividad del *derecho de crédito tributario*. Habría que tener en cuenta, en primer lugar, la obligación tributaria, el derecho de crédito tributario que nace de una obligación de dar, como es pagar la cuota tributaria (art. 19 LGT), lo que permitiría diferenciar el objeto jurídico del delito (resultado valorativo, identificable con el erario público, caracterizado por el art. 31 CE y relacionado con el cumplimiento de las funciones allí establecidas) del objeto material del delito (el patrimonio de la Hacienda Pública como simple conjunto de bienes y derechos).¹⁴ De obligada referencia es el razonamiento patrimonialista de Martínez-Buján: infatigable defensor de esta caracterización, aboga por no utilizar el concepto mayoritario de recaudación tributaria ni el de efectividad del Derecho de crédito tributario, que acabamos de mencionar. Este autor advierte que los intereses patrimoniales de la Hacienda Pública pueden afectarse en dos momentos: en las fases de liquidación y de recaudación. La primera fase se apreciaría en el art. 305 CP, referido al fraude fiscal, y la segunda en el art. 257.2 CP, cuando se produjera una situación de insolvencia en fase de recaudación. Por ese motivo, estima poco apropiado considerar objeto de tutela la recaudación tributaria o la efectividad del derecho de crédito tributario, que resultarían afectados tanto en la fase de liquidación como de recaudación. Por todo ello, concreta el bien jurídico protegido por el art. 305 CP en la obtención de recursos públicos tributarios en *fase de liquidación de tributos*.¹⁵

b) *Tesis funcionales*. Esta perspectiva fue introducida en el debate científico español a partir del brillante trabajo de Fernando Pérez Royo de 1986.¹⁶ Este autor habla por vez primera de la tutela de la *función tributaria* o de recaudación de ingresos públicos, “una serie de valores incorporados en la realización de la política tributaria”, que se concreta en la posición en la que se coloca la administración para defender el interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias.¹⁷ Desde esta perspectiva, existe una aproximación a planteamientos dinámicos que dentro del Derecho tributario ponen el acento en aspectos referidos al procedimiento.¹⁸ Otros autores que también indagan más allá del marco estrictamente penal suscriben esta caracterización funcional-dinámica.¹⁹ Como puso de manifiesto Arroyo Zapatero, los delitos fiscales y el fraude de subvenciones atacan la Hacienda Pública en sus funciones características: “la función tributaria (recaudación de ingresos públicos mediante los tributos) y la función financiera (o de realización del gasto público mediante la concesión de beneficios fiscales o subvenciones)”.²⁰ Estas tareas son tan importantes que sin ellas sería irrealizable el mandato constitucional que exige a todos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31-1, CE). También ha suscrito estas ideas Bustos Ramírez, quien rechaza las caracterizaciones patrimonialistas por no tener en cuenta que la Hacienda Pública posee un carácter masivo y universal que el patrimonio no puede abarcar. Las defraudaciones en esta materia afectan enormemente los *aspectos sociales* de la política económica, lo que es particularmente grave en un Estado de Derecho.²¹ En definitiva, la tributación no es una mera prerrogativa del poder público, pues existe *un nexo lógico* entre los ingresos del Estado y los servicios públicos que éste presta.²²

¹⁴ Cf. E. Octavio de Toledo, “Los objetos...”, *op. cit.*, pp. 82 y s., part. p. 86.

¹⁵ Cf. C. Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico...*, *op. cit.*, p. 656; cf. también I. Ayala Gómez, *op. cit.*, p. 121.

¹⁶ Cf. F. Pérez Royo, *op. cit.*, pp. 56 y s.

¹⁷ Cf., *ibidem*, pp. 64 y 77.

¹⁸ Cf. C. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 9ª ed., t. I, Buenos Aires, 2005, p. 38.

¹⁹ *Vid.* L. Arroyo Zapatero, *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Madrid, 1987, p. 93 (“Función recaudatoria de ingresos de la Hacienda mediante tributos”); J. Bustos Ramírez, “Proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de los egresos”, *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*, Barcelona, 1986, p. 342. También, en esta línea, F. Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte Especial*, 19ª ed., Madrid, 2013, p. 964; L. Morillas Cueva en VV. AA., *Sistema de Derecho Penal español, Parte Especial*, Madrid, 2011, p. 649; J.L. Serrano González de Murillo y E. Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2002, p. 18; P. Sánchez-Ostiz, *El delito contable tributario*, Pamplona, 1995, p. 196 y ss. y 233.

²⁰ Cf. L. Arroyo Zapatero, *Delitos contra la Hacienda Pública...*, *op. cit.*, p. 91.

²¹ Cf. J. Bustos Ramírez, “Los bienes jurídicos colectivos”, *Revista Facultad de Derecho Universidad Complutense*, núm. 11, 1986, pp. 159 y s.

²² Cf. G. Montanara, “L’art. 53 della Costituzione e l’oggetto giuridico dei nuovi reati tributari”, *Rivista trimestrale di Diritto penale dell’economia*, 2001, p. 515.

Gracia Martín, por su parte, ha aportado distintas ideas con relación al bien jurídico, las cuales tienen en común el rechazo de los planteamientos patrimonialistas. Así, ha cuestionando estas teorías porque no reflejan acertadamente ni el objeto material (que sería la concreta pretensión u obligación tributaria) ni el objeto jurídico (que considera la integración de las funciones patrimonial, de justicia y político-económica del tributo).²³ En definitiva, el bien jurídico se concreta en las funciones del tributo, por lo que el delito de defraudación tributaria supone la lesión o puesta en peligro de dichas funciones.²⁴

c) *Planteamientos eclécticos*. En realidad, la mayor parte de los autores que se han ocupado del estudio del bien jurídico en el delito de defraudación tributaria han ido migrando hacia posiciones eclécticas, por lo que no existe más que una dicotomía aparente. Los que enunciaban posiciones funcionales las han matizado con componentes patrimoniales (Pérez Royo, Arroyo Zapatero, etc.), mientras que muchos defensores del carácter patrimonial no renuncian a apreciar el componente funcional (Martínez-Buján, Octavio de Toledo, Ayala Gómez, Silva Sánchez, etc.). Para alcanzar este consenso, se acepta la especificidad o funcionalidad del tributo que marca un bien jurídico genérico o *ratio legis*, pero a la hora de la verdad concretan como bien jurídico inmediato o específico, es decir, técnico y con consecuencias penales *efectivas*, los intereses patrimoniales del Estado.²⁵

2. Nuevas perspectivas para el bien jurídico tutelado

Sin convencernos suficientemente estos posicionamientos, para poder fundamentar nuestra posición creemos imprescindible tratar previamente y con cierto detenimiento tres aspectos importantes: las tesis patrimonialistas, las falsedades y la infracción del deber.

2.1. El espacio propio de las tesis patrimonialistas

Para los hacendistas clásicos, tanto la Hacienda Pública (patrimonio público) como la Privada se apoyaban en los mismos principios. Así, el Estado debía seguir con sus propios ingresos y gastos las mismas reglas que se imponían a los particulares y empresas privadas.²⁶ Sin embargo, tras el paso al Estado intervencionista, los científicos comprendieron que el cambio operado, fácilmente observable por la creciente utilización de la autoridad y prerrogativas estatales a través de la Hacienda Pública, hacía cambiar el concepto que se tenía de ésta. Para la moderna ciencia, ni el impuesto ni el gasto público tienen nada que ver con los patrimonios individuales. El patrimonio público será solo el aspecto estático de la Hacienda Pública, desarrollándose al mismo tiempo un aspecto dinámico.²⁷ Ante estas nuevas circunstancias, sostuvo Duverger que sería el peor error pretender trasplantar a las Haciendas Públicas los principios válidos en la gestión de las Haciendas Privadas, ya que perderían toda su significación.²⁸

En otras palabras, y trasladando estas reflexiones a sede penal, las enormes discrepancias en la determinación del bien jurídico protegido en los delitos tributarios son el corolario de seguir intentando aplicar a estos delitos económicos las mismas reglas interpretativas que rigen para los delitos patrimoniales clásicos, sin tener en cuenta la evolución que ha experimentado el Derecho tributario hacia planteamientos funcionales. Por lo que considero que sigue viva, treinta años después, la reflexión que hizo Bacigalupo al destacar que en nuestro medio se concibe el deber de pagar impuestos como una *obligación civil* del particular hacia el Estado.²⁹

Silva Sánchez considera que estamos ante una responsabilidad penal asentada sobre inveracidades

²³ Cf. L. Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español”, *Civitas, Revista de Derecho financiero*, núm. 58, 1988, pp. 271 y s.

²⁴ Cf. L. Gracia Martín, “Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario (Las ‘funciones del tributo’ como bien jurídico)”, *Actualidad Penal*, núm. 10, 1994, pp. 203 y s, part. 208 y s.

²⁵ Así, F. Pérez Royo, *op. cit.*, pp. 64 y 77; Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico...*, *op. cit.*, p. 658; Octavio de Toledo, “Los objetos...”, *op. cit.*, pp. 82 y ss.; L. Arroyo Zapatero, *Delitos contra la Hacienda Pública...*, *op. cit.*, p. 91. Silva Sánchez con relación a los delitos contra la seguridad social en “Allende las fronteras de la defraudación típica. A propósito de la Seguridad Social como víctima”, *Libro Homenaje a Rodríguez Ramos*, Valencia, 2013, p. 959.

²⁶ Cf. M. Duverger, *Hacienda Pública*, Barcelona, 1968, p. 18.

²⁷ Sobre la perspectiva dinámica de la Hacienda Pública, *vid.* L.A. Malvarez Pascual, “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho”, *Civitas, Revista española de Derecho financiero*, núms. 109 y 110, enero-junio de 2001, pp. 380 y s. También, J. Pérez de Ayala y F. Pérez de Ayala, *Fundamentos de Derecho tributario*, 7ª ed., Madrid, 2007, pp. 105 y s.

²⁸ Cf. M. Duverger, *op. cit.*, p. 18.

²⁹ Cf. E. Bacigalupo, *op. cit.* p. 81, nota 56.

El bien jurídico protegido en los delitos tributarios

de particulares, que se estructuran sobre deberes especiales porque existen riesgos especiales. Por ello, en estas infracciones hay un negativo alejamiento del perjuicio patrimonial y consecuentemente del “modelo de la estafa”.³⁰ Todo ello es cierto, aunque mi discrepancia con su planteamiento radica, fundamentalmente, en lo favorable que considero el alejamiento de dicho modelo. Mientras Silva Sánchez recuerda que en el “modelo de la estafa” hay una relativa igualdad entre los derechos y deberes de las partes, en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social esa igualdad desaparece y, siendo evidente la superioridad de la administración frente a los particulares, en estas defraudaciones “se prescinde de cualquier consideración del incumplimiento de los deberes de autoprotección por parte del sujeto pasivo con fines de exoneración del sujeto activo”.³¹ Vamos por partes.

Efectivamente, la defraudación tributaria debería haberse alejado del concepto de obligación civil del particular hacia el Estado, es decir, del modelo de la estafa. Pero la doctrina que mayoritariamente defiende un bien jurídico con contenido patrimonial demuestra su resistencia a este cambio. La defraudación se construye sobre una inveracidad o falsedad ideológica de un particular ante la Hacienda Pública, ya que debe mentir para lograr su objetivo: eludir el pago de tributos o disfrutar indebidamente de beneficios fiscales. Sin embargo, a diferencia de la estafa, esta específica “defraudación” no se construye sobre un engaño, sino sobre la violación de deberes especiales de naturaleza tributaria. Esto supone que no es objeto de debate el posible conocimiento que la administración tuviera previamente de las actividades del defraudador o acerca de la existencia de la deuda, pues en estos casos no habría engaño pero sí violación del deber y, por lo tanto, a mi entender, “defraudación”. En segundo término, y especialmente relevante, es la actuación que se realiza sobre el patrimonio. En el delito de es-

tafa, las maniobras engañosas se dirigen al patrimonio ajeno, provocando un acto de disposición patrimonial consecuencia del error;³² en otros términos, los bienes se obtienen a partir de la actividad delictiva. Aquí no es necesario el error, y es excepcional el acto de disposición patrimonial (así cuando la administración devuelve indebidamente cantidades percibidas). Por regla general, el sujeto actúa sobre su propio patrimonio. En otros términos, a través del fraude tributario no se generan ganancias o bienes, simplemente se produce un *ahorro* entre sus propios bienes —lícitos, por cierto— al incumplir con las obligaciones tributarias. La Hacienda Pública no ha incorporado esos bienes a su patrimonio, simplemente tiene una expectativa de cobro, un derecho de crédito *ex lege*. En síntesis, ¿qué queda, entonces, de la estafa?

En el momento de la consumación del fraude fiscal, no se está sustrayendo nada a la Hacienda Pública, se está ahorrando un dinero propio que se adeuda, se incumple con una obligación de pagar afectando efectivamente el Derecho de crédito tributario. Pero si no hubiera nada más, estaríamos necesariamente ante una reedición contemporánea de la prisión por deudas. Habrá que comenzar a tener en cuenta un interés distinto, alejado de la idea de patrimonio público y más próximo a considerar la situación de incertidumbre en la que quedan los tributos si se realizan determinados comportamientos, lo que afecta al sistema tributario justo que prevé el artículo 31.1 CE.

El patrimonio, sin embargo, tiene su espacio propio en los delitos tributarios. En primer término, y como vengo sosteniendo desde hace mucho, entiendo que la afección patrimonial está señalando el objeto material de algunas de las modalidades delictivas aquí analizadas y no su objeto jurídico,³³ lo que deberá complementarse posteriormente con la consideración de las cuantías defraudadas dentro de la punibilidad.³⁴ Por otra parte, la tutela del patrimonio público alcan-

³⁰ Sobre la relación entre las inveracidades en los delitos contra la Hacienda Pública y el “modelo de la estafa”, cf. J. Silva Sánchez, en Salvador Coderech y J. Silva Sánchez, *Simulación y deberes de veracidad*, Madrid, 1999, pp. 81 y s. y 138 y s.

³¹ Cf. *ibidem*, p. 140.

³² Cf. F. Muñoz Conde, *op. cit.*, pp. 405 y s.

³³ Cf. J. Ferré Olivé, *El delito contable*, Barcelona, 1988; E. Octavio de Toledo, “Los objetos...”, *op. cit.*, pp. 45 y 87; M. Corcoy Bidasolo, *Delitos de peligro y protección de bienes jurídicos supraindividuales*, Valencia, 1999, p. 238. Expresamente en contra, Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico, Parte especial...*, *op. cit.*, p. 658.

³⁴ El sistema de cuantías incorporado en el Código Penal para la mayor parte de los delitos tributarios supone un trascendental requisito que sirve como correctivo diferenciador entre responsabilidades penales y administrativas. Como sostiene Falcinelli, en estos casos el bien jurídico tutelado no se limita a un único interés, es un bien jurídico en equilibrio con otros valores. Cf. D. Falcinelli, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Turín, 2007, p. 106. También, E. Musco y F. Ardito, *op. cit.*, p. 47. Estos valores provienen de *criterios políticos* que establecen la vía (penal o administrativa) a través de la cual se tutelan las distintas afecciones al bien jurídico en cuestión y pueden responder a parámetros de política criminal o incluso de política tributaria del Estado. Se ha considerado con acierto que se trata

za trascendencia jurídico-penal en el momento de la recaudación tributaria; cuando la deuda es cierta, está liquidada y se realizan comportamientos que conducen a una situación de insolvencia (art. 257.2, CP).

2.2. Falsedades ideológicas y deber de veracidad en el fraude fiscal

El origen de la persecución penal del fraude fiscal en España se localiza claramente en el marco de las falsedades. El delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria fue incorporado por el Código Penal de 1870 en su art. 331, incardinado en el Capítulo VI del Título III, “De las falsedades”. Su texto disponía: “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 aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa de tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho sin que, en ningún caso, pueda bajar de 125 pesetas”. Como en su momento sostuvo Groizard, este delito en esencia suponía eludir impuestos, mentir o no declarar los bienes que se poseen o las industrias u oficios que se ejercen, “enfermedad antigua y difícil de curar en nuestra patria”.³⁵ Es bien conocido el rotundo fracaso histórico del delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria, que en más de cien años no logró sentencias condenatorias significativas, salvo la de un “desventurado ganadero”.³⁶

Las falsedades son figuras delictivas que con el paso del tiempo se han ido depurando, pues de aquella categoría genérica se han emancipado innumerables delitos (falso testimonio, acusación y denuncias falsas, falsedad de moneda, etc.) y así se han perfilado con mayor precisión sus bienes jurídicos, que son independientes y por lo tanto claramente diferenciables de la autenticidad y veracidad de los medios de prueba.³⁷

Pero la regulación contemporánea, que comienza a construirse a partir de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977 y que ha sido objeto de innumerables modificaciones, a mi entender no ha perdido totalmente de vista el factor falsario.³⁸ Si atendemos a los preceptos actualmente vigentes, importantes autores reconocen la esencia falsaria que encierra el delito de defraudación tributaria. Así, Muñoz Conde recuerda que en ocasiones el particular —en este caso, el contribuyente— está obligado a declarar con veracidad, y ello supone un delito autónomo independiente de las falsedades, como ocurre justamente en el delito de defraudación tributaria.³⁹ Y Silva Sánchez, quien, analizando la inexistencia de un deber general de veracidad para particulares en Derecho Penal, recuerda que existen deberes especiales de veracidad en los delitos contra la Hacienda Pública, “que tienen por destinatarios las administraciones públicas”.⁴⁰

La falsedad ideológica en la declaración tributaria produce como consecuencia que la base imponible real resulte total o parcialmente desconocida para la administración. El tributo queda indeterminado y por lo tanto no se pueden llevar a cabo las acciones ejecutivas previstas por la ley. No sería de extrañar, entonces, que en este ámbito específico el legislador exigiera con amenaza de pena que no se falte a la verdad en la narración de los hechos. Se entraría en el ámbito de los “documentos recepticios”, es decir, documentos privados que se convierten en públicos al incorporarse a un expediente administrativo, tesis que ha sido rechazada con acierto por la doctrina y jurisprudencia mayoritaria con relación a las figuras generales de falsedad, pero que podría recobrar su sentido cuando se trata de deberes especiales de veracidad.⁴¹ Así, señala Silva Sánchez que los casos más significativos de inveracidades en documentos destinados a incorporarse a expedientes oficiales ya se contemplan en los delitos contra la Hacienda Pú-

de un reconocimiento explícito del legislador al principio de insignificancia. Cf. Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico, Parte general, op. cit.*, p. 162. En cuanto a su naturaleza jurídica, se trata de una condición objetiva de punibilidad propia. Cf. I. Berdugo Gómez de la Torre y J.C. Ferré Olivé, *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1994, pp. 84 y s. En este sentido, E. Bacigalupo, *op. cit.*, p. 83; F. Muñoz Conde, *op. cit.*, p. 967.

³⁵ Cf. Groizard y A. Gómez de la Serna, *El Código Penal de 1870 concordado y comentado*, t. III, Madrid, 1911, p. 969.

³⁶ Cf. Pérez Royo, *op. cit.*, p. 33. La STS de 5 de febrero de 1899 es una de las pocas que juzga este delito, condenando a un sujeto al que se ocupan unos corderos vivos en su casa, no sacrificados en el matadero por lo que se elude el pago de los tributos correspondientes que ascendían a cuatro pesetas con siete céntimos. También, A. Serrano Gómez, *Fraude tributario (delito fiscal)*, Madrid, 1977, p. 70.

³⁷ Cf. M. García Cantizano, *Falsedades documentales*, Valencia, 1994, p. 48.

³⁸ Al menos con la primera regulación de 1977, cf. A. Serrano Gómez, *op. cit.*, p. 60.

³⁹ Cf. F. Muñoz Conde, *Derecho penal, Parte especial*, 17ª ed., Valencia, 2009, p. 689.

⁴⁰ Cf. J. Silva Sánchez, *Simulación y deberes de veracidad...*, *op. cit.*, pp. 81, 122 y s.

⁴¹ Cf. *ibidem*, pp. 112 y s.

El bien jurídico protegido en los delitos tributarios

blica.⁴² La falta de veracidad del contribuyente, en definitiva, puede ser útil para identificar el bien jurídico tutelado.

2.3. La infracción del deber en los delitos contra la Hacienda Pública

Debemos tener presente que en todos los delitos contra la Hacienda Pública se exige la atención de puntuales *deberes de colaboración* unidos al más esencial *deber de contribuir* al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1, CE). Los deberes tributarios surgen del vínculo jurídico que liga al contribuyente con la administración tributaria (relación jurídico-tributaria), que obliga a aquél a realizar el pago de una cantidad o tributo (deberes materiales) o a hacer algo determinado, como llevar contabilidad o realizar declaraciones tributarias, fundamentalmente *deberes de información* o incluso *deberes de veracidad* (deberes formales) que se sintetizan en la idea del deber de declarar a las autoridades de la Hacienda los datos fiscalmente relevantes. Estos deberes suponen el corolario de un fenómeno económico actual como es la *masificación tributaria*, que impide un control individualizado o personalizado de cada uno de los contribuyentes —cuando la administración no posee personal y medios para definir individualizadamente cada deuda tributaria—. Por el contrario, la realidad obliga a generar deberes a los sujetos obligados al pago de los tributos, los contribuyentes y sus sustitutos, quienes no sólo colaboran con el pago sino que ayudan a la determinación del tributo de forma activa, con autodeclaraciones y otras obligaciones formales (llevar libros, emitir facturas, etc.). Aunque la doctrina mayoritariamente exalta la relevancia del deber central, el pago del tributo, por encima de los deberes accesorios o formales, debemos recordar, como hace

Pérez Royo, que son justamente los deberes accesorios los que determinan el carácter público del conjunto de la relación.⁴³

La existencia de estos deberes genera importantes consecuencias no sólo tributarias sino también penales. Concretamente, considero que el núcleo del delito de defraudación tributaria se localiza en la infracción de los deberes presentes en la relación jurídico-tributaria; planteamiento éste que suscriben, entre otros, Pérez Royo⁴⁴ y Gimbernat Ordeig.⁴⁵ Para algunos autores, esta violación del deber encerraría el desvalor de acción y el de resultado, es decir, se sanciona la mera infracción del deber extrapenal sin necesidad de constatar la lesión o el peligro para ningún bien jurídico.⁴⁶ Sin embargo, y coincidiendo en este punto con Martínez-Buján, afirmar que este delito se construye con base en una infracción de deberes tributarios no supone que el contenido del injusto se agote por la simple infracción del deber (desvalor de acción), sino que es imprescindible constatar la afeción al bien jurídico (desvalor del resultado). De lo contrario, se afectaría notablemente el principio de lesividad.⁴⁷ En síntesis, los delitos contra la Hacienda Pública integran la categoría de delitos especiales consistentes en la infracción de un deber.⁴⁸

Emilio Octavio de Toledo advierte con acierto que un deber *no puede ser* objeto de protección penal, pues su incumplimiento no es más que el camino por el que se alcanza la afeción al bien jurídico.⁴⁹ El deber cumple un papel fundamental en la estructura de estos delitos, pero no se puede tutelar penalmente el deber en sí, porque es una obligación que pesa sobre el propio infractor. El autor lo expresa con claridad meridiana: El deber “no creo que pueda considerarse como el verdadero objeto de protección penal, siquiera sea en atención a que su titular no es el sujeto pasivo del delito (esto es, las haciendas públicas) sino el activo”.⁵⁰

⁴² Cf., *ibidem*, p. 120.

⁴³ Cf. Pérez Royo, *op. cit.*, p. 76, nota 89.

⁴⁴ Cf., *ibidem*, p. 78.

⁴⁵ Cf. E. Gimbernat, “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, *Poder Judicial*, núm. especial IX, p. 352. Para una amplia exposición de las teorías asentadas en la infracción del deber y las que se basan en un engaño, *vid.* A. Castro Moreno, *Elusiones fiscales atípicas*, Barcelona, 2008, pp. 13 y s.

⁴⁶ Así E. Gimbernat, *op. cit.*, pp. 352 y s.

⁴⁷ Cf. C. Martínez-Buján, “El bien jurídico...”, *op. cit.*, p. 164.

⁴⁸ Sobre el actual debate entre teorías del engaño y de infracción del deber, *vid.* Ayala Gómez, *op. cit.*, pp. 108 y s., autor que se decanta por la teoría del engaño. *Vid.* la caracterización de Silva Sánchez, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona, 2005, pp. 70 y s.

⁴⁹ Cf. Octavio de Toledo, “Los objetos...”, *op. cit.*, p. 83. En idéntico sentido Ayala Gómez, *op. cit.*, p. 120; y C. Martínez-Buján, *Derecho penal económico, Parte especial, op. cit.*, p. 657.

⁵⁰ Cf. Octavio de Toledo, “Los objetos...”, *op. cit.*, pp. 83 y s. Advierte este autor que la confusión conceptual ha sido fomentada por la Exposición de motivos de la Ley Orgánica 2/1985, que habla del incumplimiento de obligaciones formales como delito autónomo.

3. Un planteamiento funcional

Martínez-Buján Pérez cuestiona con acierto a quienes suscriben planteamientos funcionales, por no haber desarrollado pormenorizadamente sus ideas y fundamentalmente por no precisar cuál es el bien jurídico inmediatamente protegido en el delito de defraudación tributaria.⁵¹ También en esta dirección reflexiona Gómez Rivero, quien destaca que a la hora de precisar el bien jurídico tutelado en muchas ocasiones se recurre a definiciones vagas y moldeables, frecuentemente sin contenido y, en definitiva, “reduciendo su valor al de meras afirmaciones de principio”.⁵² Por lo tanto, resulta imprescindible recorrer este camino para clarificar el objeto jurídico de protección y despejar las dudas que se presentan.

Para empezar, y otorgando plena razón a muchos autores que diferencian dos niveles de bienes jurídicos cuando se trata de delitos económicos, nos sumamos a este criterio que distingue bienes jurídicos mediatos o genéricos y bienes jurídicos técnicos o inmediatos.⁵³ El bien jurídico mediato, o lo que es lo mismo, el motivo de la criminalización o *ratio legis*, aporta legitimidad a la intervención penal, por lo que se habla de una *lesividad abstracta*. Sin embargo, dicho bien jurídico no es operativo autónomamente, ya que necesita otro que suponga su concreción o precisión. El bien jurídico inmediato, que cumple una función indispensable desde la perspectiva técnico-jurídica, es el instrumento necesario para constatar la *lesividad concreta*.⁵⁴ Existiendo esta doble perspectiva, debemos aclarar que el bien jurídico mediato, que posee una vocación claramente orientadora, verá limitada su importancia práctica, sirviendo como criterio auxiliar en la interpretación del sentido y límites del bien jurídico inmediato.⁵⁵ Lo que no restringe su enorme trascendencia a la hora de *justificar* la intervención penal.

3.1. El bien jurídico mediato o genérico

Debemos dar contenido al bien jurídico mediatamente protegido en el Derecho penal tributario, que necesariamente es de naturaleza supraindividual. En este sentido, la *ratio legis* o bien jurídico mediato estará integrado, en primer lugar, por el *orden público económico*.⁵⁶ Este interés da conexión y sentido al ámbito económico, máxime cuando se trata de una actividad propia del Estado. Pero dicho bien jurídico es muy amplio y carece de concreción. En otros términos, aunque es sumamente orientativo, no resulta suficiente para delimitar el objeto mediato de protección.

En segundo término, pudiendo ya hablar en este contexto de cierta *pluriofensividad* en los bienes jurídicos mediatos, se encuentra la Hacienda Pública desde una perspectiva funcional como el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público,⁵⁷ que se enmarca en el sistema tributario justo que establece el artículo 31 de la Constitución. En otros términos, se trata de la actividad financiera del Estado o actividad hacendística,⁵⁸ que forma parte de la actividad interventora y reguladora del Estado en la economía (Derecho penal administrativo económico) y que por lo tanto nos conduce a un delito económico *en sentido estricto*.⁵⁹ Sintetizaremos entonces el bien jurídico mediato aquí tutelado como la Hacienda Pública, caracterizable como *la actividad financiera del Estado, las Comunidades Autónomas y entes locales, desarrollada en el marco del orden público económico*. Como destaca la doctrina tributarista, la actividad financiera es una de las actividades fundamentales de los poderes públicos, que se desarrolla por todos los poderes del Estado en estrecha relación con el propio modelo de Estado.⁶⁰

La Hacienda Pública se caracteriza desde esta perspectiva por “la utilización de los diversos tipos

⁵¹ Cf. Martínez-Buján Pérez, “El bien jurídico...”, *op. cit.*, pp. 158 y s.; y *Derecho penal económico, Parte especial, op. cit.*, pp. 654 y s.

⁵² Cf. C. Gómez Rivero, *El fraude de subvenciones*, 2ª ed., Valencia, 2005, p. 134. *Vid.* también Paredes Castañón, “Los delitos de peligro como técnica de incriminación en el Derecho penal económico”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 11, 2003, p. 131.

⁵³ Cf. Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico, Parte general, op. cit.*, pp. 139 y s., y *Parte Especial*, pp. 656 y s.

⁵⁴ Cf. *ibidem*, *Parte general*, p. 140.

⁵⁵ Cf. *ibidem*, p. 148.

⁵⁶ Cf. F. Muñoz Conde, *Derecho penal, Parte especial*, 19ª ed., Valencia, 2013, p. 963; E. Octavio de Toledo, “Los objetos...”, *op. cit.*, p. 64; C. Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte especial, op. cit.*, p. 650.

⁵⁷ Como ya sostuvimos en J. Ferré Olivé, *El delito contable*, Barcelona, 1988, pp. 48, y en Berdugo y Ferré, *op. cit.*, 1994, p. 20.

⁵⁸ Como nos recuerda Octavio de Toledo, “Los objetos...”, *op. cit.*, p. 70, el origen del término “Hacienda” proviene de la actividad. “Del lat. ‘*facienda*’, pl. del gen. de *facere*, “lo que ha de hacerse”. En síntesis, “Hacienda pública” es *lo que ha de hacerse con lo público*”. *Diccionario de la Real Academia Española*.

⁵⁹ Cf. C. Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte general, op. cit.*, p. 88, y *Parte Especial*, p. 650.

⁶⁰ Cf. L. Malvarez Pascual, *op. cit.*, p. 391.

El bien jurídico protegido en los delitos tributarios

de ingresos y gastos públicos para alcanzar distintas finalidades, tales como la distribución ideal de los recursos productivos entre sus posibles utilidades y la estabilización y distribución de la renta nacional”.⁶¹ No podemos desconocer que en esta caracterización ha influido decididamente el nuevo dimensionamiento de los fenómenos económicos.⁶² La riqueza es cada vez menos tangible, pues son pocos los que atesoran su patrimonio de una forma ostensible: se tiende a una desmaterialización de la riqueza sólo perceptible en cifras, números, asientos contables, circulación del capital, etc. Esta situación produce consecuencias importantes de cara al bien jurídico que no puede quedar anclado en una percepción decimonónica ante los nuevos fenómenos económicos.

Sin embargo, es evidente que estos intereses mediatizados y en buena medida *instrumentales* no pueden cumplir con las funciones técnicas que son asignadas al bien jurídico, ya que siguiendo los criterios comúnmente aceptados por la ciencia penal no pueden ser lesionados, y me parece difícil que pueda considerarse seriamente su puesta en peligro.

Esta situación abre distintas posibilidades:

a) *Un sector doctrinal no asume la tesis de la diferenciación de bienes jurídicos mediatos e inmediatos.* En particular defiende la caracterización funcional de la Hacienda Pública como bien jurídico inmediato y al mismo tiempo admite su posibilidad de lesión. Así, por ejemplo, Corcoy Bidasolo considera que es posible lesionar directamente bienes jurídicos supraindividuales, pues la lesión no se interpreta como destrucción, sino más ampliamente como mera *afectación o perturbación*,⁶³ lo que sería aplicable a la Hacienda Pública.

b) *Sin modificar el concepto de lesividad, enmarcado en la idea de destrucción del bien jurídico, otros han optado por la idea de delito acumulativo.* La afectación al bien jurídico no podría realizarse a través

de un comportamiento individual, pero sí puede apreciarse ante la reiteración y generalización de conductas defraudatorias aisladamente inocuas. Desde esta perspectiva, puede hablarse de la puesta en peligro abstracto del bien jurídico mediato,⁶⁴ o bien, entender que dicho bien jurídico no requiere la constatación de una lesión o peligro, aspecto técnico reservado exclusivamente para el bien jurídico inmediato.

c) *Silva Sánchez cuestiona la “hiperprotección del patrimonio público” que generan estos delitos, acusándolos de falta de legitimidad y de lesividad concreta.* Este autor critica a quienes fundamentan el bien jurídico en su carácter funcional-institucional (elemento que lo diferenciaría del “modelo de la estafa”), pero luego no exigen que esa dimensión funcional diferenciadora sea lesionada ni puesta en peligro por el hecho delictivo, es decir, que nadie constate “la afectación real de tal dimensión institucional”.⁶⁵

d) *Creemos que deben diferenciarse dos bienes jurídicos en los términos ya expresados.* Un bien jurídico mediato, la actividad financiera del Estado, que orienta y circunscribe la interpretación en el marco del orden público económico. Estos bienes jurídicos mediatos no pueden ser lesionados ni puestos en peligro.⁶⁶ A partir de aquí, para superar las críticas de Silva Sánchez, habrá que identificar un bien jurídico inmediato susceptible de lesión o puesta en peligro, que también debe reunir ciertos requisitos: poseer carácter supraindividual y responder —como hace el bien jurídico mediato— a una dimensión institucional o funcional que justifique plenamente el apartamiento del “modelo de la estafa”.

e) *Finalmente, considero importante destacar el valor que debe darse al bien jurídico mediato en su relación con el bien jurídico inmediato.* Como ha puesto de relieve Martínez-Buján, sólo el interés inmediato o técnico es susceptible de ser lesionado o puesto en peligro. Sin embargo, el papel del bien jurí-

⁶¹ Cf. E. Langa y J.M. Garaizábal, *Diccionario de Hacienda Pública*, Madrid, 1984, voces ‘Hacienda’ y ‘Actividades financieras’. La definición es de A. R. Prest.

⁶² Cf. A. Lanzi y P. Aldrovandi, *Manuale di Diritto penale tributario*, Milán, 2011, pp. 16 y s.

⁶³ Cf. M. Corcoy Bidasolo, *op. cit.*, pp. 238, 260 y s.

⁶⁴ Cf. T. Rodríguez Montañés, *Delitos de peligro, dolo e imprudencia*, Madrid, 1994, p. 303, nota 347. Considerando que una evasión fiscal aislada no pone en peligro ni lesiona por sí sola el bien jurídico protegido, pero “no por ello deja de ser intrínsecamente lesiva por sí misma a partir de un cierto límite mínimo”. En contra, Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte general, op. cit.*, pp. 162 y 164, y *Parte Especial*, p. 658. B. Mendoza Buergo, *El Derecho penal en la sociedad del riesgo*, Madrid, 2001, pp. 494 y s. *Vid.* también pp. 61 y s.

⁶⁵ Cf. J. Silva Sánchez, *Simulación y deberes de veracidad...*, *op. cit.*, p. 139.

⁶⁶ De la misma forma, considero casi imposible hablar de lesión o peligro concreto para el patrimonio público, pues éste se estructura a base de parámetros macroeconómicos, inalcanzables para cualquier contribuyente. Con fundamento en ello, quienes mantienen indefectiblemente criterios patrimonialistas tal vez deberían incluir el patrimonio público como otro de los intereses mediatamente tutelados.

dico mediato es extraordinariamente importante para justificar la intervención penal en esta materia, mucho más que el bien jurídico inmediato o dogmático, que sirve como “criterio rector interpretativo del tipo”.⁶⁷

3. 2. El bien jurídico inmediato o particular en los delitos contra el sistema de ingresos

Una vez identificado el bien jurídico mediato, hay que reconocer en un análisis puntual y depurado el bien jurídico inmediatamente protegido, esto es, el que debe ser efectivamente lesionado o puesto en peligro.

A partir del importante trabajo de Ayala, la doctrina ha comenzado a diferenciar claramente los delitos fiscales en dos vertientes según la fase de la vida del tributo en el que se encuentran, es decir, distinguiendo el momento de la liquidación del momento de la recaudación. Así, tanto este autor como Martínez-Buján formulan esta separación, que se movería en torno a un “único interés patrimonial”, protegido de manera distinta.⁶⁸ Efectivamente, el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP opera en pleno proceso de determinación y liquidación del tributo, por lo que se consumará en el último momento hábil según la normativa tributaria para realizar la declaración en periodo voluntario (tributos con declaración y autoliquidación por el contribuyente) o cuando finalice el periodo fijado para el pago (tributos liquidados por la administración).⁶⁹ En cambio, la insolvencia punible prevista en el art. 257.2 CP hace referencia a actos de disposición patrimonial o actos generadores de obligaciones que operan en un momento posterior, cuando el tributo ya se ha determinado y el procedimiento administrativo entra en vía de ejecución. Esta esencial distinción se plantea en dos momentos distintos dentro de la gestión del tributo, siendo indudable que es el patrimonio, concretamente el derecho de crédito

del Estado, el que se protege en el art. 257.2 CP,⁷⁰ ante el evidente daño que se produce al colocarse el contribuyente dolosamente en insolvencia cuando el tributo ya está determinado.⁷¹ Por lo tanto, en este momento no cabe hablar de ocultación.⁷² Queda pendiente, en síntesis, la tarea de identificar el bien jurídico tutelado en el momento de la liquidación.

3.3. El bien jurídico inmediato en el momento de la liquidación del tributo: la determinación tributaria del quantum debeatur

Quedando clara la diferenciación entre los dos momentos esenciales para el bien jurídico en la vida del tributo (liquidación y recaudación), podemos comenzar a aclarar las características del interés jurídico protegido en fase de liquidación. Para un importante número de autores cuyas ideas fundamentales ya se han expuesto (Martínez-Buján, Pérez Royo, Arroyo Zapatero, etc.), el bien jurídico mediato de naturaleza supraindividual o *ratio legis* lo integran las funciones que cumple el tributo. En cambio, el bien jurídico inmediato es el *patrimonio* de la Hacienda Pública que operaría, por lo tanto, como objeto técnico de tutela. Hemos expuesto precedentemente los motivos que nos llevan a no suscribir esta última tesis.

El contribuyente no actúa sobre el patrimonio público sino sobre su patrimonio individual, privado y en principio lícitamente obtenido, lo que aleja considerablemente al fraude fiscal del “modelo de la estafa”. Pero, además, resulta inimaginable la entidad que debe tener un fraude fiscal para poder lesionar (destruir) un patrimonio como el público, que, como hemos dicho, nada tiene en común con los patrimonios privados. El patrimonio público se regula por la normativa presupuestaria con base en cifras macroeconómicas. Por ese motivo, llevan toda la razón autores

⁶⁷ Dice este autor que “las razones justificativas de la intervención penal en esta materia residen exclusivamente en la especial trascendencia del bien jurídico inmaterial mediato” (negrita en el original). Cf. “El bien jurídico...”, *op. cit.*, p. 174.

⁶⁸ Cf. I. Ayala Gómez, “Delito de defraudación tributaria y prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda”, *Libro Homenaje a Ruiz Antón*, Valencia, 2004, pp. 106 y s.; el mismo, “Los delitos contra la Hacienda Pública...”, *op. cit.*, pp. 102 y s.; Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte especial*, *op. cit.*, p. 657. Octavio de Toledo, “Los objetos...”, *op. cit.* p. 73, nota 32.

⁶⁹ Cf. I. Berdugo y J. Ferré Olivé, *op. cit.*, pp. 70 y s.

⁷⁰ Cf. F. Muñoz Conde, *Derecho penal*, 19a. ed., *op. cit.*, p. 341. Destaca este autor que la insolvencia punible aquí analizada es subsidiaria del delito contra la Hacienda Pública del art. 305 CP. Por otra parte, pone de manifiesto que mientras el delito contra la Hacienda Pública exige elevadas cuantías y admite la regularización como excusa absolutoria, en estos alzamientos hay consecuencias penales incluso tratándose de infracciones con relevancia económica mínima.

⁷¹ Evidentemente, cuando el tributo ya está liquidado, no cabe considerar que se tutele su determinación. La deuda liquidada debe sin más cobrarse, y por lo tanto aparece como principal interés protegido, de manera inmediata, el patrimonio de la administración, el erario público. En esta etapa, el interés protegido es puramente patrimonial, por lo aquí sí puede apreciarse un gran paralelismo con las obligaciones civiles.

⁷² Cf. I. Ayala Gómez, “Delito de defraudación...”, *op. cit.*, p. 107.

El bien jurídico protegido en los delitos tributarios

como Dannecker o Gracia Martín, quienes consideran que la entidad de las sumas defraudadas en relación con las que maneja el patrimonio público convertiría a estos delitos en *infracciones de bagatela* y, por lo tanto, no se justificaría su incriminación.⁷³

Para poder identificar con nitidez el bien jurídico *inmediato* tutelado, debemos explorar brevemente el nacimiento de la *obligación tributaria*, el vínculo jurídico que existe entre la administración tributaria y el contribuyente, que se genera a partir de una serie de disposiciones legales y circunstancias fácticas. Esta obligación tributaria pasa por diferentes momentos que son sustancialmente distintos (aspectos procedimentales tributarios):⁷⁴

a) *Existencia de una norma tributaria creadora del tributo (principio de legalidad tributaria)*. Debe existir una norma tributaria objetiva y general, que obligue a pagar tributos si se dan sus presupuestos. Se crea el marco jurídico que dará nacimiento a una obligación *ex lege*.

b) *Devengo*. Es el nacimiento de la obligación tributaria. Debe darse un hecho generador, es decir, que un sujeto realice el hecho descrito por la norma tributaria como susceptible de tributación. En este instante nace la obligación de cumplir con una serie de deberes tributarios, fundamentalmente el pago. Sin embargo, no es posible afirmar que el bien jurídico —cualquiera que sea— haya sido aún lesionado, ni siquiera puesto en peligro. El sujeto actúa sobre patrimonio propio y, por lo tanto, deberá cumplirse una serie de actuaciones posteriores para liquidar, determinar su deuda y llegar al efectivo pago.

Llegados a este punto, destaca una serie de etapas dentro del proceso de gestión tributaria. Nos referimos a momentos lógicamente distinguibles: la *liquidación* del tributo, que culmina con la cuantificación o determinación de la deuda, y la *recaudación*, en la que se produce el cumplimiento voluntario o ejecutivo de la prestación que constituye su objeto.⁷⁵

c) *La liquidación y determinación* de la cuantía de la deuda tributaria. Tras la apreciación de un hecho que cumple con la hipótesis prevista en la nor-

ma generadora de la obligación tributaria, aparece una categoría dogmática de Derecho tributario de extraordinaria importancia, tal es la liquidación del tributo, es decir, el conjunto de operaciones que tienen por objeto la fijación cuantitativa de la deuda del contribuyente; en otros términos, la determinación del *quantum debeatur*. Se debe concretar una serie de operaciones jurídicas y matemáticas (calificación de los hechos, determinación de la base imponible, aplicación de los tipos impositivos y aplicación de deducciones) para finalmente determinar el importe de la deuda.⁷⁶ La determinación variará según las previsiones legales que regulan el tributo de referencia. En todo caso, la liquidación *es declarativa* de una obligación tributaria que ha nacido previamente,⁷⁷ aunque como veremos también tiene efectos sustantivos. Este proceso de concretización del tributo, de lo general a lo particular, requiere su formalización ante las autoridades tributarias a través de actos de autoliquidación o excepcionalmente para tributos muy puntuales y de escasa trascendencia económica a través de una liquidación realizada por la propia administración con base en los datos aportados por el contribuyente. Es igual una u otra vía, ya que todos los tributos deben ser liquidados y determinados, exista o no un acto expreso emanado de la administración.⁷⁸ Aquí se llega al *primer resultado* del procedimiento tributario: la determinación del *quantum debeatur*.

d) *La extinción* de la obligación, a través del pago o por prescripción. Aquí, cobra relevancia la recaudación tributaria o, en otros términos, es donde se incrementa o aminora el patrimonio público. La deuda tributaria ya determinada debe pagarse o, en caso contrario, será jurídicamente exigible hasta el momento de la prescripción. El *pago* es el *segundo resultado* del procedimiento tributario que conforma la fase de recaudación y se basa en el título para el cobro que resulta de la culminación del previo proceso de liquidación.

Debemos analizar cuál es el bien jurídico que subyace tras un comportamiento defraudatorio en fase de liquidación al que se asocia una pena (art. 305, CP).

⁷³ G. Dannecker, *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*, Colonia, 1984, pp. 174 y s.; le sigue L. Gracia Martín, "Nuevas perspectivas...", *op. cit.*, p. 207, nota 97.

⁷⁴ P. Aldrovandi, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padua, 2005, p. 38.

⁷⁵ Cf. P. Russo, *Manuale di Diritto Tributario. Parte Generale*, Milán, 2002, p. 205.

⁷⁶ Cf. J. Pérez de Ayala, *op. cit.*, pp. 113 y s.

⁷⁷ Cf. I. Berdugo y J.C. Ferré, *op. cit.*, p. 71.

⁷⁸ Cf. C. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 428.

Analizando las distintas hipótesis posibles, podría plantearse:

1) Tutela del *patrimonio público*, con base en el impago de la deuda tributaria. Se trataría de la falta de extinción de la obligación tributaria según los parámetros legales, es decir, la ausencia de pago antes del momento de la prescripción. Como hemos afirmado reiteradamente, el patrimonio constituye el interés jurídico preponderante en el momento de la recaudación tributaria, pero no en el de la liquidación del tributo.

Considero que la finalidad de la intervención penal para sancionar defraudaciones tributarias no se enmarca en la tutela de una serie de derechos de contenido patrimonial que corresponden a la administración en una relación jurídico tributaria. Para asegurar esos derechos patrimoniales existen distintos medios coercitivos de naturaleza administrativa, mecanismos y procedimientos ejecutivos que no existen para tutelar patrimonios privados. En otras palabras, la tutela del patrimonio público en sede administrativa está *particularmente reforzada*. El Estado, las comunidades autónomas y los entes locales construyen a través de organismos especializados en la persecución de la evasión tributaria (agencia tributaria y organismos recaudatorios a nivel autonómico y local) mecanismos fiscalizadores y contundentes sistemas de ejecución y sanción que, en estricta aplicación del principio de *ultima ratio*, harían innecesario el recurso al sistema sancionatorio penal. En otros términos, debe existir un bien jurídico distinto al patrimonio público para justificar la intervención penal en esta materia.

2) Protección de *deberes formales y materiales*. Como ya hemos puesto de manifiesto, en el espacio propio de la gestión del tributo destaca una serie de deberes materiales y formales que surgen en el marco de la relación jurídico-tributaria entre el contribuyente, en su caso, el sustituto, y la administración. Sin embargo, estos deberes formales y materiales no se identifican con el bien jurídico tutelado: no se puede tutelar penalmente una actividad a la que está obli-

gado el propio contribuyente. El Derecho penal no protege deberes ni obligaciones tributarias, sino el *resultado* que se produce si se incumplen deberes y obligaciones, en otras palabras, el contenido de la relación tributaria.

3) Protección de la *gestión del tributo*. Tampoco puede ser objeto inmediato de tutela el proceso tributario en sí, la actividad administrativa que gestiona el tributo a partir de un proceso determinado. Este proceso es fundamental justamente porque conforma la actividad hacendística integrando el bien jurídico mediato al que hemos hecho referencia *supra* y que, como hemos visto, no es susceptible de lesión o peligro en términos técnicos. Como veremos a continuación, no se tutela un procedimiento, sino el resultado del mismo.

4) Así llegamos, finalmente, al propio resultado del procedimiento de liquidación: la determinación tributaria del *quantum debeatur*.⁷⁹ La fijación de lo adeudado constituye el momento crítico de todo el proceso. Si no se sabe lo que se adeuda, no tiene sentido hablar de pago o de falta de pago, porque el derecho de crédito carece aún de objeto. Este interés jurídico tributario se ataca a través de las falsedades ideológicas que materializa el obligado tributario violando el deber de veracidad.

¿Dónde radica la importancia de la determinación de la deuda tributaria? La obligación nace cuando el contribuyente realiza un hecho que se corresponde con el presupuesto hipotético señalado en abstracto por la ley tributaria (hecho imponible).⁸⁰ Esto supone que nacen constantemente infinidad de obligaciones tributarias, lo que ocurre cada vez que alguien realiza una actividad gravada por la ley. A partir de ese momento, cobra fundamental importancia la liquidación del tributo, esto es, el acto resolutorio por autonomía en los procedimientos tributarios. Como ya hemos dicho, la *liquidación* supone la fijación de los hechos y la identificación de la normativa aplicable, culminando con la determinación del *quantum* a pagar o devolver.⁸¹ Esta liquidación estará generalmente

⁷⁹ El único planteamiento en la doctrina española que de alguna forma se aproxima a la tutela de la determinación del tributo es el de E. Bacigalupo, *op. cit.*, p. 82, autor que consideró en su día como bien jurídico el interés del Estado en la colaboración leal del contribuyente para la determinación del hecho imponible. Sin embargo, su criterio recibió abundantes críticas por construir el bien jurídico sobre la base de deberes de lealtad. Cf. *supra*, nota 8. Como vemos, aquí no se pone el acento en el rechazado deber de lealtad, sino en la determinación misma del tributo.

⁸⁰ Cf. F. Sainz de Bujanda, "El nacimiento de la obligación tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1965, pp. 243 y s.

⁸¹ Cf. F. Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 22ª ed., Madrid, 2011, pp. 242 y s.; C. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 428.

El bien jurídico protegido en los delitos tributarios

a cargo del propio contribuyente o sustituto (auto-liquidación), sin perjuicio de que pueda formularse una rectificación posterior por parte de la administración.⁸² Pese a poseer efectos declarativos, también se generan efectos sustantivos a partir de este acto de liquidación-determinación, en consonancia con las teorías tributaristas que desde finales de los años 60 del siglo pasado han optado, en palabras de Giuliani Fonrouge, por destacar “la actividad administrativa del fenómeno tributario, ya sea por la potestad de imposición de la función tributaria o del procedimiento de liquidación”.⁸³

La correcta determinación de la deuda tributaria contribuye a comprobar si en el caso concreto se cumplen los principios constitucionales de la tributación, en síntesis si estamos ante un *sistema tributario justo* (art. 31, CE).⁸⁴ Debe constatarse en el caso concreto la vigencia de los principios de igualdad, generalidad y progresividad, pero esencialmente del principio de capacidad económica o contributiva, fundamento y límite de la tributación. Este principio ejerce una esencial función garantista,⁸⁵ ya que, como se ha señalado por las jurisprudencias constitucionales española y alemana, existe un derecho fundamental a tributar con arreglo a la propia capacidad económica, que se ha convertido en una medida general de igualdad y cuyas restricciones deben someterse a un *control de proporcionalidad*.⁸⁶ El tributo que se determina requiere de que se ajusten las previsiones legales (abstractas, previas) con la concreta capacidad contributiva del sujeto.⁸⁷ Ello se logra con la culminación del procedimiento liquidatorio, con la determinación del *quantum debeatur*. Si el tributo no se determina correctamente, se viola el principio de generalidad porque no pagan *todos* (art. 31 CE),

o viola el principio de igualdad porque no reciben el mismo trato fiscal los contribuyentes pagadores y los no pagadores (art. 31, CE). Por otra parte, existe una relación entre capacidad económica en la tributación y justicia social. Como ha sostenido Herrera Molino, es inherente a toda norma impositiva una finalidad social y cierto grado de redistribución de la riqueza.⁸⁸ La indeterminación del tributo deriva necesariamente en la ignorancia o ineficacia administrativa, que es contraria a un sistema tributario justo porque lleva a un reparto desigual de cargas tributarias que siempre beneficia a los *menos honrados*.⁸⁹

En conclusión, considero que el bien jurídico inmediato aquí propuesto cumple con los principios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad que habilitan asumir su naturaleza penal.⁹⁰ Con su lesión se comprueba la afectación real a un bien jurídico de carácter funcional-institucional.

3.4. El bien jurídico inmediato o particular en los delitos contra el sistema de gastos: las condiciones para la concesión o disfrute de la subvención

Como recuerda Octavio de Toledo,⁹¹ nuestro texto constitucional acoge también la tutela del gasto público al disponer el art. 31.2 que “[e]l gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”. Esta referencia constitucional dota de particular significado a la intervención penal en materia de subvenciones. Desde el punto de vista que venimos defendiendo en este trabajo, existen dos niveles de tutela para los bienes jurídicos en el ámbito tributario. Así, el bien jurídico inmediato será común con el que se tutela en

⁸² Cf. C. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 434.

⁸³ Cf. *ibidem*, p. 38. L. Malvarez Pascual, *op. cit.*, pp. 380 y s. En España destaca en esta línea J. Pérez de Ayala, *op. cit.*, pp. 113 y s.

⁸⁴ Como acertadamente ha defendido Klaus Tipke, “los Estados de Derecho deben caracterizarse por un Derecho tributario justo”, en “Prólogo” a P. Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid, 1998, p. 13.

⁸⁵ Cf. Lupi Raffaello, *Diritto Tributario. Parte Generale*, 4ª ed., Milán, 1996, p. 35. Sobre la función de justicia del tributo, *vid.* L. Gracia Martín, “Nuevas perspectivas...”, *op. cit.*, pp. 204 y s.

⁸⁶ *Vid.* el amplio análisis jurisprudencial que realiza P. Herrera Molina, *op. cit.*, pp. 73 y s.

⁸⁷ Es importante destacar la trascendencia para las garantías que tiene la liquidación del tributo, porque, como ha señalado *ibidem*, p. 107, la aplicación administrativa de las leyes tributarias puede lesionar el derecho a la capacidad económica. Por ello, se debe tributar la riqueza efectiva, no la probable o meramente nominal. *Ibidem*, p. 118.

⁸⁸ Cf. P. Herrera Molina, *op. cit.*, p. 128.

⁸⁹ Cf., *ibidem*, p. 161.

⁹⁰ Sobre los requisitos para considerar tutelables los bienes jurídicos colectivos, *vid.* M. Alonso Álamo, “Derecho penal mínimo de los bienes jurídicos colectivos (derecho penal mínimo máximo)”, *Revista Penal*, 32, pp. 23 y s.

⁹¹ Cf. E. Octavio de Toledo, “Los objetos de protección...”, *op. cit.*, p. 71.

los delitos contra el sistema de ingresos,⁹² esto es, la *Hacienda Pública*, caracterizable como la actividad financiera del Estado, las comunidades autónomas y entes locales en el marco del orden público económico.⁹³ A partir de aquí, cobra particular importancia la determinación del bien jurídico inmediato o técnico, aquél que servirá de referencia para la correcta interpretación del tipo penal del fraude de subvenciones.

De manera similar a lo que sustentamos al analizar los bienes jurídicos en los delitos contra el sistema de ingresos, el fraude de subvenciones debe emanciparse completamente de las teorías patrimoniales y del “modelo de la estafa”. Por ese motivo, rechazamos las tesis que pretenden asentar el bien jurídico en la tutela de intereses patrimoniales públicos.⁹⁴

El posicionamiento doctrinal que ha recibido mayor aceptación fue enunciado por Torío López curiosamente antes de la incorporación de este delito al Código Penal, es decir, sobre la base de las previsiones del Proyecto de Código Penal de 1980. El bien jurídico protegido sería el “interés de la Administración al cumplimiento del plan, proyecto o fin para el que fue establecido el régimen de subvenciones”. Sin embargo, para Torío, ese interés no sería el único tutelado, considerando que se trata de un delito pluriofensivo, porque se protegería conjuntamente con “los intereses patrimoniales del órgano que concede la subvención, puestos en peligro por el comportamiento”.⁹⁵ Aunque algunos autores, como Gómez Rivero,

siguen sustentando planteamientos pluriofensivos,⁹⁶ otros no se hicieron eco de estas ideas —en particular, Martínez-Buján Pérez— y rechazaron la perspectiva pluriofensiva, desligándose de los intereses patrimoniales e incorporando en la definición, junto a las subvenciones, otras “ayudas públicas”.⁹⁷ En síntesis, se tutelaría el interés de la Administración al cumplimiento de *los fines específicos* de la subvención o ayuda de que se trate.

Octavio de Toledo asume parcialmente estas ideas, aunque considera que no se trata del interés de la Administración sino el de toda la sociedad que desea que las subvenciones públicas se regulen, planifiquen, concedan y disfruten con arreglo a derecho, democráticamente y con finalidades sociales. Entiende este autor que al no ser la Administración el titular del bien jurídico, no pueden constituir el objeto jurídico de tutela *las condiciones administrativas* requeridas respecto a cada subvención o ayuda pública. En cambio, sí lo serán las *condiciones sustanciales* que afecten “a la naturaleza o al sentido del beneficio financiero”.⁹⁸

Sin embargo, postular que se protegen los fines para los que se instituyen las subvenciones o ayudas públicas no es una posición exenta de problemas. Parece absurdo exigir que el dolo del sujeto abarque unos fines que tal vez no resulten explícitos. Los mencionados *fines* son, por una parte, imprecisos, y por otra, pueden convertirse en meras afirmaciones de principio, lo que cuestionamos precedentemen-

⁹² La doctrina considera mayoritariamente la existencia de un bien jurídico común para los delitos contra el sistema de ingresos (fraudes fiscales) y el sistema de gastos (fraude de subvenciones), aunque luego las figuras presenten concreciones o particularidades en dicho bien jurídico. Así, por ejemplo, L. Arroyo Zapatero, *Delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pp. 94 y s.; F. Muñoz Conde, *Derecho penal, Parte especial*, *op. cit.*, p. 965; C. Gómez Rivero, *op. cit.*, pp. 134 y s.; V. Sánchez López, *El delito de fraude de subvenciones en el nuevo Código Penal*, Madrid, 1997, pp. 208 y s., consideran con acierto que un bien jurídico así enunciado no puede cumplir la función técnica de delimitar las conductas tipificadas penalmente, concretamente el significado de las “condiciones requeridas para la concesión”. A. Asúa Batarrita y N. de la Mata Barranco, “La regulación penal del fraude de subvenciones en los Estados miembros de la Comunidad Europea”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 52, 1994, p. 19.

⁹³ Muñoz Conde ha hecho mayores precisiones con relación al bien jurídico mediato, considerando el contenido del precepto constitucional ya mencionado como objeto jurídico de protección, esto es, la “asignación equitativa de los recursos públicos y su programación conforme a los criterios de eficiencia y economía (art. 31.2 CP)”. Cf. *Derecho penal, Parte especial*, 19 ed., *op. cit.*, p. 965. También, desde una perspectiva funcional, A. Asúa Batarrita, “El daño patrimonial en la estafa de prestaciones unilaterales. La teoría de la frustración del fin”, *Anuario de Derecho Penal*, 1993, p. 166.

⁹⁴ Así, por ejemplo, G. Rodríguez Mourullo, “El nuevo delito fiscal...”, *op. cit.*, p. 257. También suscribía una tesis basada en la tutela del patrimonio público L. Arroyo Zapatero, *Delitos contra la Hacienda Pública...*, *op. cit.*, pp. 94 y s., aunque en una obra posterior ha cambiado su criterio orientándose hacia tesis funcionales. Cf. L. Arroyo Zapatero y A. Nieto Martín, “El fraude de subvenciones en la UE y en el CP”, *Derecho penal económico, Consejo General del Poder Judicial, Manuales de formación continuada*, núm. 14, 2001, pp. 288 y s.

⁹⁵ Cf. A. Torío López, “Estafa de crédito y abuso punible de letras de cambio en la reforma del sistema penal”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 5, Santiago de Compostela, 1982, p. 94.

⁹⁶ Cf. C. Gómez Rivero, *op. cit.*, pp. 134 y ss., en particular p. 147, donde coloca en plano de igualdad ambos bienes jurídicos protegidos.

⁹⁷ Cf. C. Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte especial*, *op. cit.*, p. 743. Ampliamente, A. Asúa Batarrita, “Estafa común y fraude de subvenciones: de la protección del patrimonio a la protección de la institución subvencional”, en VV. AA., *Hacia un Derecho penal económico europeo*, Madrid, LH Tiedemann, 1995, pp. 142 y s. *Vid.* también Cortés Bechiarelli, en J.L. Serrano González de Murillo y E. Cortés Bechiarelli, *op. cit.*, pp. 178 y s.

⁹⁸ Cf. E. Octavio de Toledo, “Los objetos...”, *op. cit.*, pp. 94 y s.

El bien jurídico protegido en los delitos tributarios

te.⁹⁹ Sin embargo, el bien jurídico podría concretizarse si en vez de hablar de fines se habla de *condiciones legalmente requeridas para la concesión o disfrute de la subvención*, considerando este interés como objeto jurídico de protección.¹⁰⁰

3.5 Consecuencias de esta caracterización: el grado de afección al bien jurídico

Al optar por una caracterización en dos niveles de los intereses protegidos en el Derecho penal tributario, afirmamos que el bien jurídico mediato o genérico cumple la importantísima tarea de justificar la intervención del Derecho penal, y por lo tanto, no se requiere constatar respecto a él ningún grado de lesión o peligro. Como hemos argumentado precedentemente, se trata de la Hacienda Pública caracterizable como la actividad financiera del Estado, las comunidades autónomas y entes locales en el marco del orden público económico.¹⁰¹ El grado de afección debe constatarse con relación al bien jurídico inmediato o técnico, que es distinto si se trata de un delito contra el sistema de ingresos o contra el sistema de gastos, aunque tienen en común que, desde la perspectiva adoptada en este trabajo, configuran todos ellos *delitos de lesión*.

La defraudación tributaria (art. 305, CP) y el delito contable-tributario (art. 310, CP) tutelan idéntico bien jurídico inmediato o técnico, la determinación tributaria del *quantum debeatur*. La defraudación tributaria se convierte así en un delito de lesión, en tanto y en cuanto la conducta del sujeto que incumple sus deberes tributarios eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales deriva en una total o parcial indeterminación de la deuda tributaria.

Idéntica situación se presenta respecto al delito contable-tributario. Los autores que sustentan posi-

ciones patrimonialistas consideran que el bien jurídico inmediato es común con la defraudación tributaria, aunque varía la intensidad del ataque. Consecuentemente, defienden que estamos ante delitos de peligro contra el patrimonio público.¹⁰² Sin embargo, la lectura que formulamos desde nuestra caracterización del bien jurídico nos conduce a afirmar que estamos ante diferentes tipos de lesión que se produce cuando resultan inciertas las bases tributarias, de lo que deriva necesariamente la indeterminación del *quantum debeatur*.¹⁰³ En una línea similar, manifiesta Arroyo Zapatero que el delito contable-tributario “afecta a la fase central de la función tributaria: la determinación de las bases imponibles a través de una contabilidad veraz”.¹⁰⁴

Puede resultar polémica la idea de lesión respecto a la modalidad prevista en el art. 310 letra a) CP, pues el sujeto debe *incumplir absolutamente* sus deberes tributarios en régimen de *estimación directa de bases*, lo que excluye a aquellos que se encuentran en régimen de estimación objetiva singular. El motivo radica en la mayor importancia que revisten los deberes contables en el régimen de estimación directa, de cara a la *determinación* del tributo adeudado.¹⁰⁵ En otras palabras, la conducta descrita genera una indeterminación del tributo que deviene punible.¹⁰⁶

No varía la situación respecto a las dobles contabilidades penalmente sancionables en virtud de la letra b) del art. 310. De la ocultación o simulación de la verdadera situación de la empresa debe derivar una indeterminación de las cantidades que se adeudan, por lo que volvemos a hablar de delitos de lesión.¹⁰⁷ Las modalidades de las letras c) y d) suponen alteraciones en la contabilidad, y generan la indeterminación de las cuantías adeudadas, por lo que también estamos ante delitos de lesión.¹⁰⁸

⁹⁹ Con base en las acertadas críticas que formularon Martínez Buján-Pérez y Gómez Rivero, en textos mencionados en las notas 51 y 52.

¹⁰⁰ Así resulta más claro en el propio razonamiento de Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte especial*, op. cit., p. 745.

¹⁰¹ Cf. C. Martínez-Buján, “El bien jurídico...”, op. cit., p. 190.

¹⁰² Cf., *ibidem*, p. 191.

¹⁰³ Al optar por la caracterización del bien jurídico en dos niveles y apreciar un nuevo bien jurídico en sentido técnico debo cambiar completamente lo que he sostenido en su día sobre el grado de afección al bien jurídico en el delito contable-tributario. Cf. J. Ferré Olivé, *El delito contable*, op. cit., pp. 146, 167 y 173.

¹⁰⁴ Cf. L. Arroyo Zapatero, *Delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., p. 93.

¹⁰⁵ Cf. I. Berdugo Gómez de la Torre y J. Ferré Olivé, *Todo sobre el fraude...*, op. cit., p. 175.

¹⁰⁶ Cf. L. Arroyo Zapatero, *Delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., p. 93.

¹⁰⁷ Cf., *idem*.

¹⁰⁸ A favor, en este caso, de la caracterización como delito de lesión J. Bustos Ramírez, *Manual de Derecho penal. Parte especial 2ª ed.*, Barcelona, 1991, p. 293. Martínez-Buján ha cuestionado las modalidades previstas en las letras c) y d) del art. 310 CP por carecer de la necesaria lesividad jurídico-penal, aunque también considera su viabilidad por la afección que representan estas conductas hacia bien jurídico representado o mediato. Cf. *El bien jurídico...*, op. cit., p. 194.

Menos dudas presentan las dos modalidades delictivas contempladas en el art. 308 CP. Tanto la obtención fraudulenta de subvenciones o desgravaciones como el incumplimiento de las condiciones de la subvención protegen las condiciones legalmente requeridas para la concesión o disfrute de la subvención. Estas condiciones deben resultar efectivamente lesionadas para poder apreciar la comisión del delito.¹⁰⁹

4. Conclusiones

Considero que para identificar con claridad el interés jurídico protegido en los delitos tributarios es indispensable asumir, como punto de partida, la tesis que diferencia dos niveles de bienes jurídicos en los delitos económicos: uno mediato o genérico y otro inmediato o técnico. El primero sirve como fundamento a la intervención penal, mientras que el segundo cumple las funciones técnicas y, por lo tanto, es el único susceptible de ser lesionado o puesto en peligro por el comportamiento.

Desde esta perspectiva, el bien jurídico mediato será la Hacienda Pública, entendida como actividad

financiera del Estado, comunidades autónomas y entes locales desarrollada en el marco del orden público económico. El bien jurídico inmediato se diferencia nuevamente en los delitos contra el sistema de ingresos y contra el sistema de gastos. Respecto al sistema de ingresos, se produce una nueva diferenciación. En el momento de liquidación del tributo (delito de defraudación tributaria y delito contable-tributario) es imprescindible un alejamiento de las posiciones patrimonialistas. El bien jurídico se aproxima al espacio de las falsedades ideológicas, aunque se concreta en la determinación tributaria del *quantum debeatur*. En el momento de la recaudación del tributo (insolvencias del art. 257.2 CP) el bien jurídico protegido es el patrimonio público. En cuanto a los delitos contra el sistema de gastos (fraude de subvenciones), el bien jurídico protegido se resume en las condiciones legalmente requeridas para la concesión o disfrute de la subvención.

Todos estos argumentos conducen, en definitiva, a considerar que en las distintas modalidades estudiadas de delitos contra la Hacienda Pública estamos ante delitos de lesión.

¹⁰⁹ Cf. E. Octavio de Toledo, “Los objetos...”, *op. cit.*, p. 95.

