



## *El delito de defraudación tributaria*

**Carlos Martínez-Buján Pérez**

*Catedrático de Derecho penal  
de la Universidad de A Coruña*

### **Introducción**

En el nuevo CP de 1995 el delito de defraudación tributaria se incluye en el Título XIV del Libro II, dedicado a los "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social". El artículo 305 del nuevo texto punitivo define la figura del tradicionalmente denominado "delito fiscal", incorporado por primera vez en nuestra legislación penal en el año 1977 precisamente con ese "nomen iuris".

Sin embargo, la introducción en 1985 de otro delito fiscal, el usualmente llamado "delito contable", provocó que a raíz de la reforma del CP de dicho año la doctrina comenzase a hablar de "delito de defraudación tributaria" para referirse a la figura que hoy se tipifica en el artículo 305, con una redacción que, si bien coincide en sus aspectos fundamentales con la pergeñada en 1985, ha sufrido importantes modificaciones en virtud de la reforma que al cabo de diez años tuvo lugar mediante la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio.

Por su parte, el nuevo CP de 1995 respetó –como era lógico– el texto aprobado tan sólo unos meses antes en la citada Ley Orgánica, aunque incorporó algunas novedades. Prescindiendo de intrascendentes retoques, hay que mencionar las obligadas modificaciones en materia de sanciones, acordes con el nuevo sistema de penas, de un lado, y especialmente las modificaciones relacionadas con las Comunidades Europeas, de otro.

Cabe asegurar que el delito de defraudación tributaria es la infracción central del Título XIV. Y semejante condición no obedece únicamente a razones históricas o a razones derivadas de su mayor relevancia práctica (lo que desde luego resulta indudable), sino también a evidentes razones dogmáticas. En este último sentido, hay que observar, por una parte, que en el ámbito del delito de defraudación tributaria han tenido lugar debates científicos sobre determinados aspectos técnicos del tipo penal que han servido después para el estudio de las restantes figuras delictivas del Título XIV e incluso para la mejor comprensión de problemas generales del Derecho penal económico:

aspectos, vgr. tales como la delimitación del bien jurídico, el problema de la defraudación por omisión, la naturaleza dogmática del límite cuantitativo, la cuestión del error, el tema del arrepentimiento activo o los problemas en materia de autoría y participación. Es más, resulta necesario advertir, por otra parte, que el propio legislador de 1995 ha tenido en cuenta tal observación a la hora de redactar aspectos de las restantes figuras del Título: así, cabe destacar que el injusto del delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307) está claramente inspirado en su redacción en el modelo propuesto por el artículo 305 y que la causa de anulación de la pena ideada especialmente para el delito de defraudación tributaria se ha incorporado también a los delitos de los artículos 307 y 308 con un dictado prácticamente idéntico, sólo alterado por las lógicas salvedades impuestas por la diferente naturaleza de tales delitos.

Todo ello, en fin, explica que, a pesar de la juventud del delito de defraudación tributaria en la legislación penal española, sea posible hallar una amplia bibliografía dedicada al estudio del mismo en la que es factible apreciar depurados análisis de los diversos elementos del delito, con posiciones que en ocasiones mantienen tesis totalmente encontradas, que, por lo demás, han tenido su proyección en el repertorio jurisprudencial.

A continuación, se analizarán los diversos elementos del delito haciendo especial hincapié en aquellas cuestiones que han sido objeto de mayor controversia y prestando, asimismo, particular atención a las novedades introducidas en la reforma de 1995.

### **I. Bien jurídico**

En materia de bien jurídico se puede constatar ya la primera manifestación de la polémica que rodea el estudio de este delito, siendo posible hablar de dos líneas básicas para la comprensión de la figura delictiva, que, consecuentemente, conducirán a conclusiones divergentes en el análisis de

determinados elementos del delito. Dicho de forma simplificada, esas dos líneas básicas son, de un lado, las denominadas tesis funcionales y, de otro lado, la tesis de orientación patrimonial.

Con respecto a las *tesis funcionales*, conviene advertir que se suelen agrupar bajo este calificativo teorías que poseen la nota común de rechazar una configuración patrimonial del objeto jurídico y elaborar frente a ella una noción de bien jurídico diferente, conectada a las funciones que debe cumplir el tributo. Ahora bien, un estudio detenido de las diversas formulaciones muestra que dentro de este primer apartado hay que distinguir en realidad tesis divergentes entre sí, que no pueden ser confundidas.

En efecto, algunos autores sostienen que el objeto jurídico tutelado en los delitos tributarios sería la "función tributaria", concebida como una simple actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado. Es mérito de un destacado especialista en Derecho tributario, PÉREZ ROYO, el haber formulado por vez primera esta tesis, partiendo de un concepto (no siempre unívoco, por cierto) elaborado en la Ciencia del Derecho tributario y afirmando en concreto 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".

Con posterioridad, algunos penalistas se han hecho eco de semejante conceptualización del bien jurídico, aunque en la mayoría de los casos no resulta tarea sencilla saber –sin un desarrollo pormenorizado del concepto y de una indicación explícita de las consecuencias que se extraen de tal planteamiento– si se acepta plenamente la aludida configuración del bien jurídico. Aquí cabría mencionar, entre otros, fundamentalmente, a ARROYO, BERDUGO/FERRÉ y BUSTOS.

Diferente es la construcción de GRACIA, quien explícitamente ha rechazado el planteamiento apuntado, oponiéndose a que la función tributaria pueda constituir el bien jurídico protegido. Ahora bien, este autor ha ido perfeccionando a través de sus sucesivas publicaciones un bien jurídico cada vez más alejado –según indica él mismo– del planteamiento patrimonialista, que se vincula al Ordenamiento jurídico financiero y que pretende ser válido para todo el Derecho penal tributario. Un bien jurídico que en un primer momento definió "como la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual" y que posteriormente ha corregido, desembocando en una concepción que, en su opinión, es "radical-

mente opuesta a cualquier connotación patrimonialista", que "dista mucho de inducir a un planteamiento pluriofensivo" y que recientemente ha definido, en abstracto, con la expresión "funciones del tributo" y, en concreto, como "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". En una línea próxima a la de GRACIA cabe inscribir la opinión de SUÁREZ GONZÁLEZ.

En lo que concierne a la denominada *tesis de orientación patrimonial*, hay que señalar que es la que, en esencia, puede considerarse dominante en la doctrina y jurisprudencia alemanas en relación al delito de defraudación tributaria contenido en el § 370 de la *Abgabenordnung* y que, asimismo, es la que ha gozado tradicionalmente de mayor predicamento en nuestra doctrina y en nuestra jurisprudencia desde la introducción de la figura del primigenio "delito fiscal" en 1977, predicamento consolidado tras las reformas de 1985 y 1995, hasta el punto de poder ser calificada incluso de tesis mayoritaria en el panorama actual. Así, entre los principales monografistas cabe destacar aquí a CÓRDOBA, R. MOURULLO, BAJO, MARTÍNEZ-BUJÁN, BOIX, AYALA, MORALES, TERRADILLOS. También, y sin perjuicio de diversos matices, en mi opinión cabe reconducir a la tesis de orientación patrimonial las posiciones de autores como OCTAVIO DE TOLEDO, QUERALT e incluso la de MUÑOZ CONDE. Por lo demás, y aunque no suele pronunciarse acerca del bien jurídico técnicamente protegido, cuando la jurisprudencia del TS lo ha hecho, se ha orientado también mayoritariamente en esta línea. Vid. con claridad las STS 12.III.1986 y 12.V.1986: "delito socio-económico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas".

Adoptando la tesis patrimonialista, podría resumirse la configuración del objeto jurídico en el delito de defraudación tributaria matizando que en esta figura el bien jurídico inmediatamente protegido es el *patrimonio de la Hacienda Pública*, concretado (si se prefiere, esta adición) en la *recaudación tributaria*. Este es, por tanto, el bien jurídico tutelado en sentido técnico, y es éste, pues, el bien que ha de resultar lesionado por el comportamiento típico individual y cuya vulneración ha de ser captada por el dolo del autor. Evidentemente, ello no significa desconocer la existencia de un bien jurídico mediato o inmaterial, que es el bien jurídico representado y que vendría integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, pero con la salvedad de que dicho bien no posee relevancia directa alguna ni en el tipo objetivo, ni en el subjetivo, es decir, es un bien que por su grado de generalidad no puede ser lesionado por el comportamiento típico defraudatorio individual, sino que en su caso tan sólo podrá ser abstracta-

mente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de las conductas defraudatorias individuales (vid. ulteriores aclaraciones en MARTÍNEZ-BUJÁN).

## II. Tipo básico

### A) TIPO OBJETIVO

#### a) Presupuesto

Reina unanimidad a la hora de reconocer que la conducta constitutiva del delito requiere necesariamente un presupuesto: la previa existencia de una determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración tributaria de que se trate; esto es –a la vista de las modalidades típicas del precepto penal–, que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal.

#### b) El núcleo del tipo: el verbo defraudar

La reforma de 1995 ha mantenido la presencia del verbo defraudar como núcleo del tipo del artículo 305. La exégesis de tal verbo ha dado lugar a una de las mayores controversias dogmáticas en el ámbito de este delito, con una incidencia decisiva en la configuración del injusto, puesto que sobre la base de la diferente interpretación que se efectúe acerca de este elemento se han extraído conclusiones bien distintas en cuanto al alcance de la figura delictiva.

Básicamente han sido dos los distintos entendimientos de dicho verbo, que autorizan a hablar de dos concepciones divergentes sobre la naturaleza del delito de defraudación tributaria.

Para un importante sector doctrinal (especialmente, PÉREZ ROYO, BACIGALUPO, GRACIA, GIMBERNAT) la mención del verbo defraudar debe concebirse simplemente como equivalente a la causación de un perjuicio patrimonial, sin necesidad de que abarque elementos ulteriores y en concreto sin necesidad de exigir un engaño determinado. Semejante entendimiento puede ser identificado con lo que se ha denominado usualmente “teoría de la infracción del deber”, toda vez que los partidarios de dicha exégesis han sostenido que el desvalor de acción del injusto del delito fiscal viene integrado exclusivamente por la infracción de deberes formales tributarios. Estaríamos aquí, según esta opinión, ante un delito que pertenecería a la categoría de los delitos que consisten en la simple infracción de un deber extrapenal, de acuerdo con la construcción de ROXIN.

Por el contrario, otro importante sector doctrinal, quizá con más adeptos en doctrina y jurisprudencia (Vid. SSTS 12.III.86, 12.V.86, 2.III.88, 27.XII.90), ha preconizado la llamada “teoría del engaño”, consistente en entender –como se puede deducir ya de la propia expresión– que el verbo

defraudar debe ser dotado de un contenido jurídico-penal autónomo y, en concreto, ha de ser concebido como comprensivo de un engaño.

Ahora bien, es muy importante advertir que en el seno de esta segunda teoría es factible descubrir en realidad construcciones que se hallan muy alejadas unas de otras. Y es que, en efecto, para algunos autores habría que exigir en el delito que analizamos un engaño de parecidas características al que rige el tipo de la estafa, requiriendo en el sujeto activo la realización de una maniobra engañosa que necesariamente haya inducido a error al sujeto pasivo (esta es la denominada tesis de la *mise en scène*, originariamente sustentada, entre otros, por R. MOURULLO y BAJO). Sin embargo, otros autores (vgr., MORALES, AYALA, MARTÍNEZ PÉREZ) han subrayado con diversos matices que el engaño característico de la defraudación tributaria no puede ser identificado con el definitorio del delito de estafa.

Personalmente, tal y como he sostenido recientemente (MARTÍNEZ-BUJÁN, 1995) creo que el punto de partida de la denominada teoría del engaño es correcto aunque la formulación concreta de la misma y las correspondientes conclusiones a las que ha llegado un sector de la doctrina y de la jurisprudencia españolas no pueden ser aceptadas. Es más, entiendo que se puede compartir la premisa básica de la llamada teoría del engaño y llegar a proponer soluciones prácticas más próximas a las que postulan los defensores de la teoría de la infracción del deber en cuestiones tan importantes como, vgr., la defraudación mediante omisión, según se indicará posteriormente (reconociendo dicha proximidad, vid. recientemente SUÁREZ). En este sentido, considero que ciertamente no hay razón teleológica ni político-criminal que justifique exigir en el artículo 305 un engaño de parecidas características al del delito de estafa, pero ello no implica que la presencia del vocablo defraudar sea superflua; antes al contrario, ésta cumple la misión de declarar que el desvalor de acción del delito del artículo 305 consiste en algo más que en la simple infracción del deber extrapenal. 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 estuviere en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible.

#### c) La defraudación por omisión

La reforma de 1995 introdujo una modificación en el ámbito de la acción típica del artículo 349, al efectuar una mención expresa de la “omisión” en el párrafo 1.º del apartado 1. Por tanto, según la

nueva dicción legal, la defraudación a la Hacienda Pública se puede llevar a cabo "por acción u omisión".

La decisión del legislador de realizar dicha mención explícita encuentra indudablemente su explicación en la enconada polémica doctrinal y jurisprudencial suscitada con relación al antiguo delito de defraudación tributaria, en el que la viabilidad de la ejecución por omisión fue objeto de amplia controversia, sobre todo en el caso de la falta de presentación de la obligada declaración tributaria, ofreciéndose un extenso abanico de posiciones. Resumiendo mucho la cuestión, en una primera aproximación cabría decir que había básicamente dos tesis opuestas en referencia al tema de la omisión, que se pueden ver reflejadas con mayor claridad en la praxis jurisprudencial. En efecto, de un lado, se hallaba la posición de un sector, que con diversos y minuciosos matices sostuvo a la vista de la redacción anterior que la comisión a través de la mera omisión de declaraciones fiscales sólo era relevante si iba acompañada de una auténtica *mise en scène* capaz de inducir a error a los órganos de la Administración tributaria, conducta que —según esta posición— tácitamente exigía el tipo del antiguo artículo 349. De otro lado, existía una segunda posición, preconizada por otro sector doctrinal (con fundamentación dogmática diferente, o sea, ya partiendo de la denominada "teoría de la infracción del deber" o ya partiendo de la "teoría del engaño") y respaldada en sus resultados por la jurisprudencia dominante en el Tribunal Supremo (vid., entre otras, SSTS de 29.VI.1985, 2.III.1988, 26.XI.1990, 27.XII.1990, 3.XII.1991, 31.X.1992, 24.II.1993, 26.IV.1993, 31.V.1993, al margen de diversas sentencias de las Audiencias Provinciales), que mantuvo la tesis de la tipicidad de la modalidad omisiva en el caso de la no presentación de la obligada declaración tributaria.

En suma, parece claro que, a través de la modificación propugnada, el legislador de 1995 intentó salir al paso de la primera de las posiciones citadas. Ahora bien, aunque éste haya sido el propósito inequívoco del legislador, lo cierto es que, lejos de "resolver definitivamente" (como se decía en la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley) el tema de la omisión, el problema puede seguir planteándose en términos bastante parecidos a los de la regulación anterior. En efecto, hay que reconocer que ahora la ley *explícitamente* declara que el delito puede ser cometido mediante una omisión, y, por tanto, que puede ser ejecutado a través de la falta de presentación de las declaraciones tributarias; pero ésta es una conclusión que ya había sido asumida por la inmensa mayoría de la doctrina y de la jurisprudencia, que ya admitía en referencia a la regulación anterior (desde sus respectivas y muy diferentes posiciones) que el delito de defraudación tributaria podía ser ejecutado

por omisión y que, por tanto, la omisión de la obligada declaración tributaria podía ser un medio idóneo para defraudar.

Mas obsérvese que ello no prejuzga (como no lo prejuzgaba tampoco antes) uno de los aspectos fundamentales de la cuestión, a saber, si la omisión de la obligada declaración tributaria integra ya, sin más, con su simple concurrencia, el desvalor de acción característico del delito de defraudación tributaria, o, si por el contrario, hay que exigir para ello además la presencia de algún otro requisito y finalmente si, en su caso, dentro de las diferentes hipótesis de omisiones de declaraciones, habría que efectuar algún tipo de restricción teleológica de acuerdo con la estructura típica de la infracción. En otras palabras, el legislador español de 1995 no dice expresamente (y podía haberlo dicho) que la mera circunstancia de la omisión de la *obligada declaración tributaria equivalga* (identidad estructural) por sí misma a la comisión activa a los efectos de producir el resultado típico. De ahí que la mayoría de las posiciones existentes al respecto con referencia a la regulación anterior pueden seguir manteniéndose en la actualidad. Recuérdese, por lo demás, que la nueva redacción ha dejado intacta la estructura típica de la regulación precedente y, en concreto, continúa utilizando el verbo defraudar con lo que seguirá viva la polémica generada en torno al concepto de acción típica en este delito, que indudablemente influirá en la posición que se adopte ante el problema de la omisión.

En resumidas cuentas, con el nuevo texto de 1995 persiste la necesidad de resolver la trascendental cuestión de saber en qué casos la omisión puede ser equiparada a la acción positiva a los efectos de la vulneración del bien jurídico y, en concreto, de analizar cuáles son las diversas hipótesis de conductas omisivas que pueden plantearse en la práctica y cuyo tratamiento fue precisamente discutido tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

Así las cosas, cabe afirmar que, si se adopta la antecitada "tesis de la infracción del deber", se llegará forzosamente a la conclusión de que la comisión por omisión será siempre factible con tal de que a la infracción del deber de declarar se asocie la causación del perjuicio patrimonial típico. Por el contrario, si se acoge la "teoría del engaño", la viabilidad de la omisión dependerá del contenido que se otorgue a este requisito.

Y, en este sentido, en el seno de esta última tesis, conviene resaltar que modernamente un importante sector de nuestra doctrina (AYALA, MORALES, MESTRE, BERDUGO/FERRÉ, MARTÍNEZ-BUJÁN), alejado de las versiones extremas de la teoría del engaño (como la de la *mise en scène*) ha ido elaborando unos criterios de imputación objetiva propios del delito de defraudación tributaria, sobre la base de los cuales se llega a admitir con ma-

yor o menor extensión, según los casos, la posibilidad de la defraudación por omisión.

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. Ahora bien, a partir de ahí este criterio general de imputación es objeto de concreción para averiguar *en qué casos en particular cabe entender que la Administración desconoce* los hechos con relevancia tributaria. Se desemboca así inevitablemente –como no podía ser menos en materia de imputación objetiva– en una exposición casuística en la que, a mi juicio, hay que llegar a resultados bastante próximos a los propugnados por los partidarios de la teoría de la infracción del deber. En efecto, si se dejan al margen los criterios de imputación propios del delito de estafa y se atiende especialmente al criterio del fin de protección de la norma propio del delito del artículo 305, hay que llegar a la conclusión de que este precepto está destinado a evitar que, como consecuencia de la infracción del deber del sujeto pasivo de la obligación, el órgano competente de la Administración tributaria se vea obligado a realizar *por sí mismo* labores de comprobación e inspección acerca de datos cuya comunicación incumbe específicamente por ley al contribuyente y cuya ausencia de declaración dicho órgano administrativo se ve forzado a suplir para proceder a la liquidación exacta de la deuda tributaria.

Por consiguiente, de conformidad con tales premisas, habría que colegir, en mi opinión, que entran en la esfera de protección de la norma (y son pues actos ejecutivos idóneos) determinados supuestos enjuiciados por nuestros Tribunales y sobre los que ha existido gran controversia: me refiero a todas las omisiones de declaraciones por parte del sujeto obligado con independencia de si el sujeto en períodos tributarios anteriores había sido “antiguo cliente” o de si existían datos externos reveladores de su deuda con Hacienda, etc. (en contra de lo sostenido por alguna jurisprudencia); pero también resultan idóneas dichas omisiones (frente a lo que opinaba MESTRE) con absoluta independencia de si la Administración podía llegar a saber o sabía efectivamente por otra vía (por las declaraciones de terceras personas o por una propia actuación investigadora previa de oficio) la existencia y cuantía de la deuda tributaria.

En definitiva, por esta vía se puede llegar a una amplia admisión de la defraudación por omisión. Con todo, la coincidencia con los resultados a que

conduce la teoría de la infracción del deber nunca será absoluta, en la medida en que son imaginables algunos supuestos en que la omisión no puede ser estructuralmente idéntica a la comisión activa: tales supuestos se inscriben en la hipótesis (apuntada en nuestra doctrina por BERDUGO/FERRÉ) en la que es el propio sujeto omitente el que, a pesar de no cumplir con su deber realizando la preceptiva declaración específica del impuesto de que se trate, comunica “por cualquier otro medio” a la Administración los presupuestos del hecho imponible. Ello no obstante, habrá que examinar en última instancia el caso concreto puesto que, según se puede comprobar en la doctrina y jurisprudencia alemanas, es posible diferenciar casos específicos, con diferente tratamiento, a la vista de las peculiaridades que presenten los diversos tributos (vid. MARTÍNEZ-BUJÁN y, adhiriéndose a este planteamiento, vid. recientemente también MORALES).

#### d) Las modalidades genéricas de conducta

Al lado de las tradicionales modalidades genéricas de acción consignadas en los delitos de defraudación anteriores (“eludiendo el pago de tributos” y “disfrutando indebidamente de beneficios fiscales”), la reforma de 1995 ha introducido otras nuevas, al mencionar la elusión de “cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie” y la “obtención indebida de devoluciones”.

En relación a tales modalidades, cabe señalar, ante todo, que la redacción típica de la reforma de 1995 permite seguir sosteniendo la tesis de la doctrina dominante, que, a diferencia de lo que sucede en el Derecho alemán, ha venido concibiendo dichas modalidades como vías genéricas de acción a través de las cuales puede llegarse a la causación del perjuicio patrimonial cuantitativamente cifrado en más de 15.000.000 de pts. (así también, STS 27.XII.90), permitiendo, consecuentemente, en su caso que este resultado sea un perjuicio global causado por una combinación de las diversas modalidades alternativas de acción.

De esta tesis se ha apartado GRACIA, interpretando el precepto español en el sentido que se otorga al delito de defraudación alemán, o sea, estimando que la elusión y el disfrute no eran modalidades genéricas de acción, sino que integraban el resultado del tipo.

Bajo la regulación anterior a 1995, la modalidad de *elusión del pago de tributos* planteaba sobre todo el interesante problema de si cabía incluir en ella la elusión de las retenciones de ingresos a cuenta en el ámbito de IRPF, llevada a cabo por el sustituto del contribuyente. Aunque un importante sector doctrinal había defendido la calificación de dicha conducta como delito de defraudación tributaria (vid., especialmente, MARTÍNEZ PÉREZ, adhiriéndose después otros autores como AYALA, BERDUGO/FERRÉ, BOIX o MUÑOZ CONDE), la juris-

prudencia mayoritaria (a raíz de la STS 24.XII.1986, vid. entre otras, STS de 25.IX.1990, 3.XII.1991, 13.VII.1993) había calificado el hecho como delito de apropiación indebida. Sin embargo, la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley, respaldada en este punto por el Informe del CGPJ, afirmaba con rotundidad que se hacía 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.

En definitiva, la inclusión de esta nueva modalidad de conducta viene a despejar las dudas existentes con la legislación anterior y obliga a la jurisprudencia mayoritaria a revisar su criterio. Por lo demás, el empleo de la expresión “cantidades retenidas o que se hubieran debido retener” implica incardinar en esta modalidad de acción que se comenta aquellas hipótesis –algo que indudablemente acontecía también, a mi juicio, con la regulación anterior– en las que el obligado a retener no llega ya siquiera a practicar las retenciones a que estaba obligado con objeto de defraudar a la Hacienda Pública, o sea, el caso de la denominada “economía sumergida” (P. ROYO).

Por su parte, la inclusión de la referencia a los “*ingresos a cuenta de retribuciones en especie*” viene propiciada sin duda por la mención de las retenciones que se acaban de examinar. En efecto, según se subraya en la doctrina tributarista, los ingresos a cuenta de retribuciones en especie poseen la misma naturaleza y el mismo fundamento que las retenciones, por lo que si el legislador penal se ha decidido a calificar expresamente la elusión de cantidades retenidas como modalidad del delito de defraudación tributaria, lo lógico es que aluda también explícitamente a esta clase de ingresos a cuenta. Precisamente, se trata de supuestos en los que –como escribe PÉREZ ROYO–, dado que los rendimientos obtenidos no pueden, por su propia naturaleza, ser objeto de retención, la ley establece en su lugar un ingreso en metálico denominado “ingreso a cuenta” (como, vgr., sucede en el caso de la remuneración de depósitos bancarios mediante obsequios a los impositores).

También es novedad de la reforma de 1995 haber introducido la modalidad de la *obtención indebida de devoluciones*. Con su mención explícita se resuelven asimismo las dudas que había suscitado su encaje bajo la vigencia de la regulación anterior, puesto que en rigor dicha modalidad no podía ser englobada en la noción de disfrute indebido de beneficios fiscales, de un lado, ni tampoco podía ser incluida en la esfera de aplicación del delito de fraude de subvenciones, de otro.

Finalmente, se mantiene la modalidad del *disfrute indebido de beneficios fiscales*, lo cual también me parece un acierto, desde el momento en que, aunque sustancialmente pueda ser calificada como una forma de elusión del pago de los tribu-

tos, desde la perspectiva del Derecho tributario aquélla supone en puridad de principios una noción autónoma frente a esta modalidad. Así, en esta última el resultado se alcanza mediante maniobras defraudatorias tendentes pura y simplemente a la elusión total o parcial de los tributos debidos, sin que formalmente se ampare la consecución de dicho resultado en la invocación de unos beneficios fiscales indebidos; por su parte, la modalidad del disfrute indebido de beneficios habrá de ser concebida como toda clase de reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias en cuya virtud se hubiere reducido indebidamente la deuda tributaria.

### e) El resultado

El legislador español ha venido adoptando tradicionalmente el criterio de requerir un límite cuantitativo determinado para deslindar el delito de la simple infracción administrativa. En la reforma de 1995 dicho límite, configurado como un efectivo perjuicio patrimonial para las arcas de la Hacienda pública, se sitúa en 15 millones de pesetas. No existe, pues, una falta penal en el Libro III relacionada con el delito del artículo 305-1.

Para la opinión doctrinal mayoritaria (y para un sector de la jurisprudencia, vgr. STS 2.III.1988), el referido perjuicio es una característica del resultado típico, que ha de ser abarcada por el dolo (eventual) del autor, siendo suficiente obviamente que el autor en el momento de la ejecución conozca simplemente la ocultación o falsificación de *los fundamentos o presupuestos del hecho imponible*, sabedor de que ello comportará ineluctablemente un perjuicio patrimonial para la Hacienda.

Sin embargo, para un sector doctrinal y jurisprudencial (vid. STS 27.XII.90) el aludido perjuicio debe ser configurado como una condición objetiva de punibilidad. Con todo, la discrepancia es puramente nominal, dado que este sector no extrae (inconsecuentemente) de esta calificación la conclusión que resultaría obligada en materia de error, y que obligaría a imputar forzosamente al sujeto activo el “quantum” de perjuicio ocasionado con error invencible con tal de que el perjuicio millonario se vinculase causalmente a una acción defraudatoria de ínfima cuantía.

En otro orden de cosas, es importante advertir que, a diferencia de la noción del perjuicio patrimonial característico de los delitos contra el patrimonio individual (señaladamente la estafa), en el delito fiscal el alcance del perjuicio típico aparece integrado fundamentalmente por frustraciones de expectativas de ingreso en las arcas de la Hacienda Pública (L. GARRIDO/G. ARÁN), salvo el caso de las devoluciones indebidas de impuestos en donde sí hay una efectiva “salida de caja”, o sea, una disminución del patrimonio de la Hacienda Pública.

En lo concerniente a la determinación de la cuantía de la defraudación, se entiende pacíficamente que la suma defraudada computable aparece integrada por el concepto de "cuota tributaria", legalmente definida en los artículos 55 y 58-1 LGT, y no por el de "deuda tributaria". Por otra parte, con respecto a dicha determinación, el CP vigente conserva en el apartado 2 las reglas ya conocidas anteriormente, diferenciando entre tributos "periódicos o de declaración periódica", de un lado, y "los demás supuestos", de otro.

Son "tributos periódicos" aquéllos cuyo hecho imponible tiende a repetirse, al constituir el elemento material del mismo un estado o situación de duración indeterminada, lo cual comporta la necesidad de su fraccionamiento legal en períodos determinados (los períodos impositivos), como, por ejemplo, sucede con la obtención de renta en el IRPF. Por "tributos de declaración periódica" en el seno del artículo 305 hay que entender aquellos que, a pesar de ser de devengo instantáneo y carecer de período impositivo en sentido propio (ej., el IVA), se refieren a un hecho imponible que aparece ligado a una determinada actividad del sujeto pasivo, de tal modo que suele determinar la producción "en masa" de hechos imponibles y, consecuentemente, hace necesaria la introducción de criterios de periodificación en las obligaciones formales, fundamentalmente de declaración, de los sujetos pasivos (vid. P. ROYO).

Pues bien, si se trata de *tributos periódicos o de declaración periódica* la primera regla del apartado 2 es "estar a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración", sin que quepa ningún tipo de acumulaciones de cuotas defraudadas: ni por diferentes tributos en el mismo período, ni por diversas cuotas en diferentes períodos, sean o no pertenecientes al mismo tributo, ni tampoco por defraudaciones a distintas Haciendas. Ahora bien, con relación a dichos tributos se contiene una segunda regla, que indica que si los períodos fuesen inferiores a doce meses, "el importe de lo defraudado se referirá al año natural"; en virtud de tal regla, el legislador ha querido dotar al tipo de una cierta aplicación de la teoría del delito continuado en este supuesto (cfr. P. ROYO, AYALA), en la medida en que procede la acumulación de cuotas pertenecientes a períodos impositivos diferentes (siempre que sean inferiores a 12 meses).

Por su parte, en lo que atañe a los tributos que no sean periódicos ni de declaración periódica, la regla consiste en que "la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación". Dejando al margen la incorrección del tenor de esta regla desde el punto de vista jurídico-tributario (vid. MARTÍNEZ PÉREZ, 1986), la doctrina especializada que se ha ocupado del tema ha coincidido en que el significado de la misma debe

ponerse en relación con la aludida prohibición de acumulaciones en períodos diferentes y en distintos tributos. Por tanto, hay que sobreentender que en los tributos que no sean periódicos ni de declaración periódica el importe se referirá a la cuota contenida en cada concreta "liquidación", con independencia de que se vuelva a realizar el mismo hecho imponible por el sujeto pasivo del tributo en un breve período de tiempo, y con la consecuencia de que las diversas cuotas defraudadas no podrán ser sumadas a efectos de computar una única defraudación típica del artículo 305 (cfr. P. ROYO, AYALA).

#### f) Los sujetos

El *sujeto pasivo* del delito, titular del bien jurídico protegido, aparece específicamente concretado en la norma del artículo 305 con arreglo a las diferentes clases de Haciendas Públicas existentes en nuestro sistema jurídico. Es por ello acertado que la reforma de 1995 haya incorporado la Hacienda Foral como un nuevo sujeto pasivo específico del delito al lado de las Haciendas Estatal, Autonómica y Local.

Por su parte, la caracterización del sujeto activo ha venido siendo una cuestión muy discutida en nuestra doctrina ya desde la introducción de este delito en nuestra legislación.

Un sector doctrinal (vgr., R. MOURULLO, CÓRDOBA, P. ROYO, y recientemente BOIX/MIRA) ha considerado que sujeto activo del delito puede ser cualquier persona, con lo que estaríamos ante un delito común. Sin embargo, la doctrina dominante (vid. entre otros, MARTÍNEZ PÉREZ, BAJO/SUÁREZ, AYALA, GRACIA) ha entendido con diversos matices que el delito de defraudación tributaria únicamente puede ser ejecutado por un círculo restringido de sujetos, en la medida en que sólo el obligado al pago de la deuda tributaria o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal están en situación de poder realizar plenamente todos los elementos del tipo. Por tanto, se sostiene que debe ser configurado como un delito especial propio, en el cual la infracción del deber específico extrapenal es el criterio especial de imputación objetiva al autor.

La reforma de 1995 ha venido a corroborar la opinión dominante. En efecto, 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. Y ello porque si el legislador español (a diferencia del alemán) no ha definido un tipo omisivo independiente caracterizado *explícitamente* por la necesidad de que conste la infracción del deber específico extrapenal, es debido a que está

partiendo de la base de que el delito de defraudación tributaria se cimenta en su esencia en dicha infracción del deber por parte del mismo círculo limitado de sujetos, y que, por tanto, adopta como presupuesto de la antijuridicidad la circunstancia de que únicamente quiere tutelar el bien jurídico del patrimonio del Erario frente a las agresiones ejecutadas por los sujetos que precisamente se hallan obligados al pago (cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN, MORALES).

### B) TIPO SUBJETIVO

a) El dolo y el elemento subjetivo del injusto

Siempre existió unanimidad a la hora de proclamar que el delito de defraudación tributaria sólo debería ser castigado en su versión dolosa. Al no prever un específico tipo imprudente en el artículo 305, el legislador de 1995 ha confirmado dicha propuesta doctrinal, que, por lo demás, era la solución que de consuno venían manteniendo doctrina y jurisprudencia en el sistema anterior del *numerus apertus* en la imprudencia.

La opinión dominante ha venido sosteniendo tradicionalmente que resulta suficiente el dolo eventual.

En lo concerniente a la cuestión de si el tipo requiere algún elemento subjetivo del injusto sobreañadido al dolo, ha habido una cierta polémica. Un amplio sector doctrinal, fundamentalmente aquél que se ha mostrado partidario de dotar de contenido penal específico al verbo "defraudar", ha venido estimando que este verbo llevaba implícito un elemento subjetivo del injusto, que, bajo la regulación anterior, cumplía la función de contribuir a cerrar el paso a la ejecución imprudente. Ahora bien, la presencia de dicho elemento subjetivo puede mantenerse siempre que consista simplemente en un ánimo de lucro, del mismo modo que explícita o implícitamente se requiere para diversos delitos patrimoniales, un ánimo que, en realidad, en el delito de defraudación tributaria queda ya embebido en el dolo, sin comportar pues restricción alguna para la aplicación de la figura de delito. Sin embargo, un sector doctrinal minoritario ha venido exigiendo un especial ánimo de defraudar diferente del dolo, ánimo que carece de toda base legal y que ha sido invocado por algunas resoluciones jurisprudenciales para fundamentar indebidamente algunas absoluciones.

b) El error sobre el tipo

Por lo que respecta al error en el delito de defraudación tributaria, se ha planteado en la doctrina una importante cuestión que posee un alcance más general, puesto que resulta trasladable a todo el denominado Derecho penal económico.

Me refiero al tratamiento del error sobre los elementos normativos jurídicos, o, dicho con mayor precisión, sobre el *significado jurídico* de tales

elementos, o sea, y en síntesis, el error sobre el deber extrapenal jurídico-tributario. Pese a una opinión inicial que preconizaba su tratamiento como error de prohibición, un moderno sector doctrinal, cada vez más numeroso propone, con fundamentaciones diversas, su tratamiento como error de tipo (así, p. ej., ROXIN y BACHMANN en Alemania, y MUÑOZ CONDE, MIR, DÍAZ y G. CONLLEDO o MARTÍNEZ-BUJÁN, en la española).

### III. Tipos agravados

La reforma de 1995 ha introducido en el delito unas agravaciones para el caso de que la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias que se mencionan en las letras a) y b) del párrafo 2.º del apartado 1 del precepto.

Los autores que se han ocupado del tema coinciden mayoritariamente en afirmar que se trata de auténticos subtipos cualificados (MARTÍNEZ-BUJÁN, SUÁREZ, MORALES; de otra opinión, BACIGALUPO).

Por otra parte hay unanimidad en entender que el legislador se ha inspirado aquí en buena medida claramente en la realidad criminológica, dado que la agravación descrita en la letra a) responde a una operación existente en el sector bancario con el fin de facilitar la ejecución de la defraudación tributaria, esto es, el fenómeno de las "cesiones de créditos". A su vez, una de las agravaciones incluidas en la letra b) (existencia de una estructura organizativa que pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios) se identifica con otro *modus operandi* defraudatorio habitual en la práctica, a saber, el método de la compra de facturas falsas o, también denominado, el caso de los "fraudes del IVA". Por lo demás, conviene hacer notar que esta última circunstancia no es suficiente por sí misma para que surja automáticamente el tipo cualificado, puesto que el juez ha de acreditar además (como momento valorativo independiente) que la existencia de dicha estructura organizativa comporta la ejecución de una defraudación de "especial trascendencia y gravedad". Asimismo, esta característica se proyecta también sobre la tercera agravación, basada en el "importe de lo defraudado", de un modo similar a lo que sucede en el delito de estafa (cfr. art. 249-6º).

### IV. *Iter criminis*

#### A) CONSUMACIÓN

En este apartado merece especial consideración el problema de la determinación del momento consumativo, dado que posee una incuestionable relevancia práctica y ha sido extraordinariamente controvertido en doctrina y jurisprudencia.

Con carácter general, únicamente puede afirmarse que, si se concibe el delito como un delito de resultado material, integrado por el perjuicio patrimonial superior a 15 millones de pesetas, el momento consumativo debe ser situado en el instante en que se ocasiona el perjuicio para las arcas del Erario. Ahora bien, semejante afirmación genérica se revela insuficiente al objeto de fijar cuándo se produce concretamente la consumación en sentido técnico.

Y, ciertamente, cabe advertir que nos enfrentamos ante un tema de gran complejidad, toda vez que en última instancia la fijación del instante consumativo dependerá, de un lado, de la modalidad de acción que se examine y, de otro lado, de la clase de tributo de que se trate. Todo ello obliga a distinguir diversas hipótesis.

a) Modalidad de elusión del pago

Dentro de esta modalidad hay que diferenciar a su vez los supuestos en que se trate de un tributo que requiere una autoliquidación (o declaración-liquidación) por parte del contribuyente (ej. IRPF) y los supuestos en que se trate de tributos que exigen como presupuesto necesario un acto administrativo de liquidación (ej. impuesto de sucesiones).

En el caso de los *tributos con autoliquidación*, la doctrina mayoritaria (vgr., MARTÍNEZ-PÉREZ, AYALA, SUÁREZ, GRACIA, JORDANA DE POZAS/LESMES, BERDUGO/FERRÉ) y un sector jurisprudencial (ej. STS 9.II.1991) han venido entendiendo que la consumación debe ser asociada al plazo legal voluntario de ingreso establecido por la norma tributaria de que se trate y que, por ende, no puede ser retrasada a un momento posterior en el que intervenga la Administración. Tras la reforma de 1995, hay que entender que esta posición se ve definitivamente confirmada a la vista de la introducción de la causa de anulación de la pena por regularización (vid. MARTÍNEZ-BUJÁN). Por consiguiente, en lo que respecta a la modalidad omisiva, la consumación tendrá lugar en el instante en que finaliza el plazo del período (período "voluntario") señalado normativamente para el ingreso, sin que el sujeto haya presentado la obligada declaración-liquidación (en la jurisprudencia, vid. SAP Logroño 24.III.1988). Ahora bien, en la *modalidad activa* se ha planteado una duda en el seno de la opinión mayoritaria, a efectos de determinar el momento exacto de la consumación: determinar si dicho momento se fija en el último día hábil consignado para el ingreso voluntario (tesis de BERDUGO/FERRÉ y JORDANA DE POZAS/LESMES) o si la consumación se produce ya en el instante en que se presenta la declaración-liquidación por parte del contribuyente (tesis de MARTÍNEZ PÉREZ, PÉREZ ROYO, AYALA, GRACIA, QUERALT, y algunas resoluciones jurisprudenciales).

En punto al caso de los *tributos con acto administrativo de liquidación* no surgen especiales difi-

cultades para la determinación del momento consumativo. Al estructurarse en estos casos el procedimiento en tres fases (declaración del sujeto pasivo, liquidación administrativa e ingreso de la deuda), hay unanimidad en entender que la deuda no es exigible hasta que el sujeto no conozca la cantidad debida. Ahora bien, reina acuerdo asimismo a la hora de estimar que la consumación no se produce con el acto administrativo de liquidación. Se trata de un requisito necesario, pero no suficiente todavía para la perfección del delito, sin perjuicio por supuesto de poder apreciar tentativa en dicha fase. Dado que el delito exige la concurrencia de una efectiva elusión del pago de tributos que entrañe un perjuicio patrimonial, la consumación tendrá lugar cuando el sujeto realiza efectivamente el ingreso de la deuda por la cantidad que se le ha señalado tras su previa (y falsa) declaración de los datos configuradores de la base imponible (AYALA) o, en los casos en los que la defraudación se produce mediante la falta de presentación de la previa declaración del contribuyente (hipótesis omisiva), cuando haya transcurrido el plazo señalado para el ingreso.

b) Modalidad de obtención indebida de devoluciones

En lo que concierne a la nueva modalidad de la obtención indebida de devoluciones, expresamente descrita ahora en el tipo, hay que indicar que la cuestión se asimila estructuralmente más bien al supuesto que se acaba de analizar, aunque indudablemente reviste perfiles diferentes. En efecto, según expuso ya PÉREZ ROYO con respecto a la regulación anterior, en los casos de obtención de devoluciones indebidas resultarán necesarios dos requisitos: primero, que tenga lugar un acto expreso de la Administración en el que se reconozca el derecho a la devolución, acto que vendría a desempeñar una función similar a la del acto administrativo de liquidación; segundo, que, tras dicho reconocimiento, la Administración realice la efectiva entrega material de la cantidad solicitada por el contribuyente, entrega que comporta la consumación del delito.

c) Modalidad de disfrute de beneficios fiscales

En este caso, la determinación del instante consumativo dependerá obviamente de cómo se conciba esta expresión típica. Aunque la cuestión fue discutida bajo la vigencia de la regulación anterior, tras la reforma de 1995 resulta claro que, al haberse introducido como modalidad de acción la obtención indebida de devoluciones, la modalidad del disfrute de beneficios fiscales no representa un concepto sustancialmente diferente de la elusión del pago de tributos, porque dicha modalidad tiene que quedar exclusivamente reservada ahora para aquellos supuestos de aplicación de una norma excepcional (materializada en exenciones, bo-

nificaciones, deducciones, etc.) que producirá una falta total de ingreso o un ingreso inferior al debido. Por consiguiente, si ello es así, todo lo dicho con relación a la modalidad de la elusión del pago de tributos es trasladable aquí.

### B) TENTATIVA

Al ser un delito de resultado, la tentativa será siempre conceptualmente posible. Cuestión distinta es que, a la vista de la específica dinámica comisiva, el tema revista perfiles diferentes según los casos y que, por supuesto, no sea tarea sencilla resolver el problema de alcance general de la delimitación entre preparación y ejecución.

## V. Autoría y participación

Si, con la opinión mayoritaria, se estima que estamos ante un delito especial propio, entonces regirán las reglas previstas para esta clase de delitos en materia de autoría y participación. Asimismo, derogada ya en la reforma de 1985 la regla específica de actuaciones en nombre de otro, será de aplicación en tales supuestos la norma contenida en la Parte general y descrita ahora en el artículo 31, que en su vigente regulación ofrece indudables mejoras técnicas, como son la inclusión del administrador de hecho y la extensión de la autoría al caso de actuaciones en nombre de personas físicas.

Con todo, hay que consignar aquí que en los casos de las sociedades de "fachada" o de "pantalla" nuestra jurisprudencia (vid. STS 20.V.1996, que corrobora una doctrina anterior consolidada) en los últimos años ha venido aplicando la denominada teoría del "levantamiento del velo" a delitos de defraudación tributaria con el fin de imputar la autoría de la defraudación a las personas físicas que se amparan bajo una forma societaria para conseguir unos fines contrarios a los perseguidos por el Derecho. Sin embargo, el recurso a esta teoría, de progeñe civilista y ajena a las reglas del Derecho penal, ha sido criticada con razón por la doctrina penalista (vid., p. ej., SERRANO/MERINO, MORALES), en la medida en que prescinde de los criterios de determinación de la autoría propios del Derecho penal.

## VI. Concursos

Las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 305 imposibilitan la aplicación del *delito continuado*, con la matización efectuada más arriba con respecto a los tributos "de declaración periódica". Por tanto, no cabe acumular las cuantías defraudadas en diferentes períodos impositivos referidos al mismo tributo, ni siquiera cuando las

mismas sean superiores a 15 millones; y, por supuesto, con mayor razón, cuando se trate de cantidades inferiores que den lugar, con su suma, a los 15 millones de perjuicio total causado. Por lo demás, también ha de rechazarse la acumulación de cuantías en distintos tributos (sean o no periódicos) y vayan referidas al mismo o a diversos períodos impositivos. Por último, ha de descartarse asimismo la acumulación de las defraudaciones causadas a Haciendas diferentes (vid. MARTÍNEZ PÉREZ, P. ROYO, AYALA y STS 9.III.1993).

Por otra parte, en lo que atañe al concurso con otros delitos, ha sido cuestión tradicionalmente analizada la relación existente entre el delito de defraudación tributaria y los delitos de *falsedades instrumentales* llevadas a cabo para conseguir el fraude. Semejante cuestión ha quedado definitivamente aclarada tras la reforma de 1995, y en concreto merced a la inclusión del párrafo 2.º del apartado 4 del precepto en el ámbito de la causa de anulación de la pena y a la disposición adicional segunda de la Ley Org. 6/1995. De una interpretación a "sensu" contrario de tales normas se deriva la necesidad de tener que admitir la presencia de un concurso de delitos entre la defraudación tributaria y las falsedades instrumentales llevadas a cabo para lograr aquélla.

Asimismo, la referencia de las citadas normas también a las infracciones *contables* permite reforzar (vid. MARTÍNEZ-BUJÁN) la tesis tradicionalmente mayoritaria en la doctrina (vid. p. ej., MARTÍNEZ PÉREZ, AYALA, BERDUGO/FERRÉ, BOIX, PÉREZ ROYO) y en la jurisprudencia (vid. p. ej., SSTS 26.XI.1990, 27.XII.1990, 31.X.1992 y SSAP de A Coruña de 6.V.1993 y de Lérida de 15.VII.1993) que ha venido estimando que entre el delito de defraudación tributaria y el delito de falsedades contables (ahora en el art. 310) hay una relación de concurso aparente de leyes penales con aplicación del principio de consunción, cuando para la perpetración de un delito de defraudación se hubiese realizado previamente alguna de las infracciones contables que se describen.

## VII. La regularización de la situación tributaria

En la reforma de 1995 se introdujo la novedad de la exención de pena para los denominados casos de "regularización de la situación tributaria". La posibilidad de semejante exención había sido una cuestión objeto de una profunda controversia (tanto dogmática, como político-criminal) en nuestra doctrina y en nuestra jurisprudencia, controversia acentuada en los últimos años a raíz del reconocimiento de la relevancia jurídica de la regularización voluntaria en el Derecho tributario.

En este sentido, por una parte, la opinión dominante había coincidido, en términos generales, en

reconocer la necesidad político-criminal de eximir de pena al contribuyente que de forma voluntaria rectificase su mendaz declaración inicial o declarase la que previamente había omitido. Por otra parte, la opinión mayoritaria entre la doctrina penalista entendía que, si se quería conseguir el resultado de la impunidad penal en casos de pago posterior espontáneo, resultaba imprescindible la introducción de una específica causa de supresión de la pena (ampliamente MARTÍNEZ-BUJÁN).

La *naturaleza jurídica* de esta exención es la de una causa de anulación o levantamiento de la pena (vid. MARTÍNEZ-BUJÁN, SUÁREZ, MORALES) habida cuenta de que sólo opera con posterioridad a la realización del hecho delictivo, en virtud de lo cual puede afirmarse que exonera retroactivamente de una punibilidad que ya había surgido. Su *fundamento* es análogo al que informan las normas relativas a las instituciones penales del desistimiento voluntario y el arrepentimiento activo y, por tanto, ha de basarse materialmente en los mismos principios. La exención de pena se aplica no sólo al delito de defraudación tributaria (consumado o intentado) previamente cometido, sino además (según indica el pfo. 2.º) a “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”. Con la utilización de la expresión “posibles irregularidades contables” es claro que el legislador se está refiriendo a los supuestos delictivos contenidos en el artículo 310 del CP, que doctrinalmente son conocidos con esta denominación u otras de análoga significación. Por su parte, con la expresión “otras falsedades instrumentales” parece que el legislador ha pretendido englobar, en principio, toda clase de delitos de falsedad tipificados en nuestro CP, con la única particularidad de que debe ser acreditado su carácter “instrumental” para la futura realización del delito de defraudación tributaria. Con respecto a esta última extensión, la doctrina ha criticado la decisión del legislador tanto desde un punto de vista dogmático como político-criminal. Y la crítica debe ser acentuada si se repara en la decisión del legislador de 1995 de introducir una insólita ulterior *disposición adicional segunda* (mantenida en el NCP merced a la Disposición final quinta) en la que se declara que la exención de responsabilidad penal resultará igualmente aplicable aunque la deuda objeto de regularización sea inferior a la cuantía establecida en el precepto, con lo cual la regularización de lo que, desde el punto de vista de la defraudación tributaria, no es objetivamente más que una simple infracción administrativa lleva aparejada la eliminación de pena de toda clase de falsedades.

En cuanto a su *ámbito personal*, hay que tener en cuenta que, al igual que sucede en todas las

causas de *anulación* de la pena, la exención sólo se aplicará a aquellos intervinientes en quienes concurra. Ahora bien, pese al deficiente tenor literal de la norma, habrá que sobreentender que el beneficio de la exención no se proyecta solamente sobre el defraudador obligado al pago (que es el único que en rigor puede “regularizar su situación tributaria”), sino también sobre los partícipes, los cuales podrán pues “autodenunciarse” en los términos consignados en el precepto.

La causa de anulación de la pena posee unos requisitos positivos y otros negativos (vid. ampliamente MARTÍNEZ-BUJÁN, MORALES).

Los presupuestos positivos aparecen descritos de forma simplista con la expresión “regularización de la situación tributaria”, proveniente del campo de la dogmática tributaria. Ello no obstante, una interpretación jurídico-penal conduce a entender que en todo caso ha de existir una declaración de rectificación del sujeto que pretende anular su pena en la que desvele los datos inexactos, incompletos u omitidos, declaración que en el caso de los partícipes no obligados al pago constituirá el único objeto de la “regularización”. Adicionalmente, será necesario, en su caso, efectuar el pago de los impuestos evadidos, siempre y cuando el sujeto hubiese ejecutado un delito de defraudación en grado de consumación.

Los presupuestos negativos sí aparecen detalladamente reflejados en el precepto, inspirados claramente aquí en el modelo proporcionado por el § 371 de la ordenanza tributaria alemana. En esa misma línea de pensamiento, nuestra norma tampoco ha incorporado como requisito explícito la voluntariedad de la autodenuncia, sino que ha optado por enumerar una serie de causas específicas que “bloquean” la efectividad de la exención de pena. De ahí que quepa hablar de un concepto normativo específico de “voluntariedad”, al recurrirse a una delimitación objetiva negativa y legalmente formalizada de la misma. Por lo demás, con arreglo al precepto español, y dicho de modo sintético, la anulación de la pena se condiciona a la circunstancia de que la regularización de la situación tributaria se haya producido antes de la intervención de la Administración o antes de la actuación de los órganos de persecución penal.

### VIII. Responsabilidad civil

Ha sido cuestión particularmente debatida la de si el tribunal penal puede exigir en el proceso penal la cuota tributaria defraudada por vía de responsabilidad civil derivada de delito o, si por el contrario, mantiene la naturaleza de crédito público y puede garantizarse de conformidad con la legislación administrativa (vid. especialmente SUÁREZ).

Un sector jurisprudencial (SSAP de Barcelona de 25.VII.1988 y 22.IX.1988) y doctrinal (vid. es-

pecialmente, SUÁREZ) ha sostenido la tesis de que no puede exigirse la deuda tributaria por vía de responsabilidad civil.

Sin embargo, otro sector de la jurisprudencia (SAP de Logroño 24.III.1988 y SSTs de 2.III.1988 y 9.II.1991) y de la doctrina (vid. especialmente JORDANA DE POZAS) ha defendido la tesis opuesta, estimando que del delito de defraudación tributaria nace una acción civil para reparar los perjuicios causados y para reclamar por vía penal, ejercitando la acción civil, el importe de la cuota defraudada.

### **IX. El tipo de defraudación tributaria contra la hacienda de las Comunidades Europeas**

El CP de 1995 introdujo en el artículo 305 un nuevo apartado 3, relativo a la defraudación a la Hacienda de las Comunidades Europeas. La introducción de este tipo obedece a la elaboración del *Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las C.E.*, aprobado por el Consejo de la Unión Europea el 26.7.1995. Este convenio tiene por objeto dotar a las legislaciones nacionales de sanciones y tipos penales homogéneos y adecuados para castigar eficazmente las lesiones a la Hacienda de las C.E. En particular, establece que los casos de fraude grave existirán si se superan los 50.000 Ecus y habrán de ser sancionados con pena privativa de libertad de entidad suficiente como para permitir la extradición; y si no se supera dicha cantidad pero se sobrepasa la de 4.000 Ecus, los Estados nacionales habrán de recurrir a sanciones penales, aunque no tienen por qué ser privativas de libertad (vid. NIETO MARTÍN).

Pues bien, en lo que atañe en concreto al delito de defraudación tributaria, el legislador español ha seguido la técnica de la *asimilación*, o sea, ha efectuado una simple mención añadida a la Hacienda europea, limitándose a ampliar la punibilidad de las conductas descritas en el apartado 1 del artículo 305 en el supuesto de que se defrauden *tributos comunitarios* en una cuantía superior a los 50.000 Ecus. Por su parte, en el artículo 627 se contempla una falta en el caso de que la defraudación fuese inferior a dicha cantidad pero superior a 4.000 Ecus.

Por lo demás, con respecto a este tipo específico del apartado 3, hay que señalar ulteriormente dos cuestiones específicas: de un lado, que no le resulta aplicable la causa de anulación de la pena del apartado 4, y, de otro lado, que la consecuencia

accesoria de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones del apartado 1 ha de entenderse referida exclusivamente a las subvenciones nacionales, mas no a las *comunitarias*, cuyos requisitos de concesión son de exclusiva competencia del Derecho comunitario (vid. NIETO MARTÍN, MORALES).

### **Bibliografía sumaria**

Además de las referencias contenidas en Tratados y Manuales de Derecho penal y de Derecho tributario, se incluye a continuación un sucinto repertorio bibliográfico de los trabajos más significativos (fundamentalmente los más recientes) de autores citados a lo largo de las páginas anteriores:

- AYALA GÓMEZ, I.: *El delito de defraudación tributaria*. Madrid. 1988.
- BACIGALUPO ZAPATER, E.: *El nuevo delito fiscal*, en *Actualidad Penal*, 1995, n.º 45.
- BERDUGO/FERRÉ: *Todo sobre el fraude tributario*. Barcelona. 1994.
- BOIX/BUSTOS: *Los delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid. 1987.
- GRACIA MARTÍN, L.: *La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español*, en *Civitas, Revista de Derecho Financiero*, 1988, n.º 58.
- *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*. Madrid. 1990.
- *Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario*, en *Actualidad Penal*, 1994, n.º 10.
- JORDANA DE POZAS, L.: *Dos cuestiones que suscita el delito fiscal*, en *Poder Judicial*, n.º 16.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C.: *El delito de defraudación tributaria*, en *VV.AA. Comentarios a la legislación penal*, T. VII. Madrid. 1986.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria*, en *Estudios penales y criminológicos*, XVIII. Santiago. 1995.
- *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Madrid. 1995.
- MORALES PRATS, F.: *Artículo 305*, en *AA.VV. Comentarios a la P.E. del Derecho penal*. Pamplona. 1996.
- MUÑOZ CONDE, F.: *El error en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del CP*, en *ADPCP*. 1986
- NIETO MARTÍN, A.: *Fraudes comunitarios*. Barcelona. 1996.
- PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid. 1986.
- SERRANO G. DE MURILLO/MERINO JARA: *El levantamiento del velo en el marco de la defraudación tributaria*, en *Revista de Derecho Financiero*. 1994.
- SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: *El delito de defraudación tributaria*, en *AA.VV. Comentarios a la legislación penal*, T. XVIII. Madrid. 1997.