

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y LA SEGURIDAD SOCIAL

Isidoro BLANCO CORDERO

*Profesor Titular de Derecho Penal
Universidad de Vigo*

Resumen: La actual rúbrica del Título XIV del código penal recoge los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Tras un detenido estudio sobre el artículo 305 relativo al delito de defraudación tributaria, se analizan las demás figuras delictivas comprendidas en este Título, en el que a partir de 1995 se introdujeron algunas novedades como la tipificación de los fraudes a la Hacienda de las Comunidades Europeas.

Laburpena: Oraingo Kode penalaren XIV. Tituluaren izenburuak Ogasun Publiko eta Gizarte Segurantzaren aurkako delituak jasotzen ditu. 305. artikulua azterketa sakonaren ondoren, titulu horretan azaltzen diren beste delituak aztertzen dira. Titulu horretan hainbat berrikuntza egin dira, 1995. urtetik aurrera egindako berrikuntzak, Europar Batasuneko Ogasunaren aurkako iruzurrak tipifikatzea esaterako.

Résumé: L'actuel Titre XIV du Code pénal espagnol régle les crimes contre le Trésor Public et la Sécurité Sociale. Après un étude approfondi sur l'article 305 quant au crime de fraude fiscale, on analyse d'autres figures criminelles comprises dans ce Titre, dans lequel à partir de 1995 quelques innovations sont arrivées comme les fraudes au Trésor Public des Communautés européennes.

Summary: The current Title XIV of the spanish penal Code gathers the crimes against the Public Finance and the Social Insurance. After a thorough study about article 305 relative to crimes of tax fraud, there are analyzed other criminal figures included in this Title, in which from 1995 some innovations as the frauds to the Finance of European Communities are introduced.

Palabras clave: Derecho penal, Código penal, Hacienda Pública, Seguridad Social.

Hitzik garrantzizkoenak: Zuzenbide penala, Kode penala, Ogasun publikoa, Gizarte Segurantzza.

Mots clef: Droit pénal, Code pénal, Trésor Public, Sécurité Sociale.

Key words: Penal Law, Penal Code, Public Finance, Social Insurance.

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN

II. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA DEL ART. 305

1. Bien jurídico protegido
2. Delito fiscal contra la Hacienda Pública
 - 2.1 El problema de los sujetos
 - 2.2 Comportamiento típico
 - 2.2.1 La defraudación
 - 2.2.2 El comportamiento omisivo
 - 2.2.3 Modalidades
 - 2.2.3.1 Elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener
 - 2.2.3.2 Obtención indebida de devoluciones
 - 2.2.3.3 Disfrute indebido de beneficios fiscales
 - 2.3 Producción de un perjuicio a la Hacienda que exceda de 15 millones de pesetas
 - 2.3.1 Naturaleza jurídica
 - 2.3.2 Determinación de la cuantía
 - 2.4 Tipo subjetivo
 - 2.5 Tipos agravados
 - 2.6 La regularización fiscal
 - 2.6.1 Naturaleza jurídica. Su aplicación a los partícipes en el delito
 - 2.6.2 Límites a la regularización
 - 2.7 Concursos
 - 2.7.1 Con el delito contable
 - 2.7.2 Con las falsedades
 - 2.8 La responsabilidad civil
3. Delito fiscal contra la Hacienda de las Comunidades Europeas

III. FRAUDE A LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE LAS COMUNIDADES U OTROS ADMINISTRADOS POR ESTAS

IV. FRAUDE A LA SEGURIDAD SOCIAL

V. FRAUDE DE SUBVENCIONES PÚBLICAS

1. Fraude de subvenciones de las Administraciones Públicas
2. Fraude de subvenciones de las Comunidades Europeas

VI. DELITO CONTABLE TRIBUTARIO

I. INTRODUCCIÓN

El Código Penal español regula en el Título XIV del Libro II los “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. Dada su importancia, vamos a hacer un repaso de las cuestiones más importantes que suscitan. El anterior Código Penal recogía estos delitos en el Título VI cuya rúbrica era “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”. Esta rúbrica fue introducida mediante la importante reforma del Código penal llevada a cabo por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio (antes se denominaban “Delitos contra la Hacienda Pública”), que introduce también los delitos de fraude contra la Seguridad Social. Además da cabida a una norma de gran trascendencia, como veremos más tarde, relativa a la excusa absolutoria de la regularización fiscal. El Código Penal de 1995 introduce como novedad la tipificación de los fraudes a la Hacienda de las Comunidades Europeas.

II. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA DEL ART. 305

El art. 305 CP regula el **delito fiscal**, también denominado fraude fiscal o defraudación tributaria. Este plantea importantes problemas técnico-jurídicos que no han podido ser solucionados en su totalidad por la jurisprudencia, dada la escasez de resoluciones judiciales al respecto. Este déficit se ha visto compensado por la existencia de numerosas contribuciones doctrinales¹, que han examinado los diferentes elementos típicos de este delito².

1. Bien jurídico protegido

La doctrina se encuentra dividida en lo relativo al bien jurídico que protege el delito fiscal. Un amplio sector señala al Erario Público o Hacienda Pública como bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria³. El menoscabo que produce el delito fiscal se concreta en una disminución del **patrimonio del Erario Público**. Pero esta postura no se identifica con una concepción patrimonialista pura⁴, sino que la alusión al Erario Público como bien jurídico protegido supone también mencionar que el tipo tutela las posibilidades del Estado de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa⁵. No se protege el derecho de crédito que ostenta la Hacienda Pública (estatal, autonómica, local o foral) sino el patrimonio del Erario Público. En este sentido, destaca Martínez-Buján Pérez que el bien jurídico inmediatamente protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en la recaudación tributaria⁶.

Otro sector doctrinal alude a un bien jurídico conectado con las **funciones que el tributo** está llamado a cumplir. Es posible distinguir diversas tesis entre estos autores⁷, que acentúan concretos aspectos de la función del sistema tributario. Pérez Royo alude a la protección penal de la Hacienda en cuanto “titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria”⁸. Arroyo Zapatero menciona “la función recaudatoria de

1. Cfr. ARIAS SENSO, Miguel A., “Delitos contra la Hacienda Pública: Subtipos agravados y Regularización Fiscal”, en *Actualidad Penal*, nº 32, 1999, pgs. 615 ss, pg. 621.

2. Llegando en ocasiones a interpretaciones totalmente contrapuestas, como dice MARTINEZ-BUJAN PEREZ, Carlos, “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, nº 1, enero 1998, pgs. 55 ss, pg. 55.

3. RODRIGUEZ MOURULLO, Gonzalo, *Presente y futuro del delito fiscal*, Madrid, 1974, pg. 53; BAJO FERNANDEZ, Miguel/SUAREZ GONZALEZ, Carlos, *Manual de Derecho Penal (Parte Especial). (Delitos patrimoniales y económicos)*, Madrid, 1993, pg. 606; MARTINEZ PEREZ, Carlos, “El delito de defraudación tributaria”, *Comentarios a la Legislación Penal, Tomo VII*, dirigidos por M. Cobo del Rosal, Madrid, 1986, pg. 243.

4. Mantenido por RODRIGUEZ DEVESA, José María/ SERRANO GOMEZ, Alfonso, *Derecho penal español. Parte Especial*, Madrid, 1992, pg. 578.

5. BAJO FERNANDEZ/SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial*, pg. 607.

6. MARTINEZ PEREZ, *El delito fiscal*, Madrid, 1982, pg. 25; MARTINEZ-BUJAN PEREZ, “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *Estudios penales y criminológicos*, XVIII, Santiago, 1995, pgs. 124 ss. Admite este autor que existe un bien jurídico mediato o inmaterial, integrado por las funciones que el tributo ha de cumplir, aunque este bien jurídico no tiene relevancia directa en cuanto al tipo objetivo o subjetivo.

7. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, pg. 157.

8. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986, pgs. 76/8.

ingresos de la Hacienda mediante tributos”⁹, y en la misma línea Berdugo/Ferré añaden además al sistema de recaudación el de “realización del gasto público”¹⁰.

Una original solución de compromiso es la propuesta por Suárez González, que defiende que el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria es la **función que tiene asignada el tributo**. No se protege el patrimonio de la Hacienda Pública, sino “el proceso recaudatorio en cada tributo y la correlativa redistribución de lo recaudado”¹¹. En definitiva, se dispensa tutela a las funciones del tributo. Siguiendo a Gracia Martín, considera este autor que el tributo cumple una función financiera, una función de justicia –que es la que se vería fundamentalmente afectada por el impago o el no ingreso de lo retenido o de lo que se hubiera debido retener– y una función político-económica –afectada por el disfrute indebido de beneficios fiscales y la devolución de cantidades indebidas–. Queda relegado a un segundo plano el aspecto patrimonial, aunque no prescinde totalmente de él, pues el tributo también desempeña una función patrimonial “en cuanto instrumento al servicio de la obtención de ingresos para la Hacienda Pública”¹². Esta postura es criticada por Rodríguez Mourullo, porque “confunde el bien jurídico con el motivo de la incriminación”¹³.

2. Delito fiscal contra la Hacienda Pública

Art. 305.1 *El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) *La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.*

b) *La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.*

9. ARROYO ZAPATERO, Luis, *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Madrid, 1987, pg. 93.

10. Cfr. BERDUGO DE LA TORRE, Ignacio/FERRE OLIVE, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1993, pg. 20.

11. Cfr. SUAREZ GONZALEZ, Carlos J., “El delito de defraudación tributaria”, en *Comentarios a la Legislación Penal*, dirigidos por Manuel Cobo del Rosal y coordinados por Miguel Bajo Fernández, Tomo XVIII. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Delito de apología a la discriminación de las personas y sobre las penas del genocidio, Madrid, 1997, pgs. 97 ss, pg. 104.

12. Cfr. SUAREZ GONZALEZ, “El delito de defraudación tributaria”, pg. 105, siguiendo a GRACIA MARTIN, Luis, “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal”, en REDF, n° 58, pgs. 277 ss.

13. Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, Gonzalo, en varios, *Jornada sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales*, Centro de Estudios Judiciales, Madrid, 1988, pg. 162.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

2.1 El problema de los sujetos

2.1.1 Sujeto activo

En cuanto a los **sujetos activos**, no existe acuerdo en la doctrina española a la hora de determinar el círculo de posibles autores de este delito. El debate gira en torno a su calificación como delito común o como delito especial.

Previamente es preciso indicar que el delito de defraudación tributaria presupone siempre la presencia de una **relación jurídico-tributaria**. En virtud de ella, un ente público acreedor (sujeto activo) puede exigir el pago de una determinada cantidad en concepto de tributo a un deudor (sujeto pasivo). Los sujetos de la relación jurídico-tributaria invierten sus papeles en la relación jurídico-penal, pues el sujeto activo de aquella (la Hacienda Pública) pasa a ser convertirse en el sujeto pasivo de ésta, y viceversa¹⁴.

Un sector doctrinal minoritario opina que el art. 305 es un **delito común**. A juicio de este sector, del tenor literal del tipo penal (“*El que por acción u omisión ...*”) no cabe inferir restricciones al círculo de posibles autores, y, además, no es preciso que la conducta defraudatoria recaiga sobre los tributos propios¹⁵. Es más, la defraudación consistente en la obtención indebida de devoluciones, dice Simón Acosta, no exige

14. Cfr. MARTINEZ PEREZ, Carlos, “El delito de defraudación tributaria”, *Comentarios a la Legislación Penal, Tomo VII*, dirigidos por M. Cobo del Rosal, Madrid, 1986, pg. 276, pg. 276; BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE/FERRE OLIVE, *Todo sobre el fraude tributario*, pg. 38; MORALES PRATS, Fermín, en *Comentarios al nuevo Código Penal*, Gonzalo Quintero Olivares (Director), José Manuel Valle Muñiz (coordinador), Pamplona, 1996, pg. 1368; APARICIO PEREZ, José, *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Pamplona, 1997, pg. 61; DE JUAN I CASADEVALL, Jorge/GARCIA LLAMAS, María del Camino, en *Delitos societarios, de la receptación y contra la Hacienda Pública. Artículos 290 a 310 del Código Penal*, Barcelona, 1998, pg. 281.

15. Cfr. APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pgs. 65 y 67 ss; RANCAYO MARTIN, M^a Asunción, *El delito de defraudación tributaria*, Madrid, 1997, pgs. 48 ss; CORDOBA RODA, Juan, *Comentarios al Código penal. Tomo III*, Barcelona, 1978, pgs. 1010 ss; RODRIGUEZ MOURULLO, Gonzalo, “El nuevo delito fiscal”, en *Comentarios a la Legislación Penal, Tomo II*, dirigidos por M. Cobo del Rosal, Madrid, 1983, pg. 709; PEREZ ROYO, *Los delitos*, pg. 81; DE LA PEÑA VELASCO, G., *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Murcia, 1984, pg. 59; DE LA PEÑA VELASCO, G., “Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal”, en *Crónica Tributaria*, n. 53, 1985, pg. 261; LAMARCA PEREZ, Carmen, “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 178, 1985, pgs. 743 ss, pg. 784; VALIENTE CALVO, P., “El sujeto activo del delito fiscal”, en *Impuestos*, n. 8, 1992, pg. 9; IGLESIAS PUJOL, Ll., *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido, contrabando y delito fiscal*, Barcelona, 1982, pg. 258.

ostentar previamente la condición de sujeto pasivo o deudor, dado que para obtener la devolución de impuestos no es imprescindible ser ni haber sido deudor tributario (por ejemplo en el IVA, generalmente las devoluciones corresponden a quienes soportaron el impuesto por vía de repercusión)¹⁶. Igualmente las técnicas de fraude observables en los últimos años aconsejan, a juicio de Aparicio Pérez, mantener esta postura, pues se aprecia el diseño de montajes en los que el verdadero autor no aparece formalmente como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria¹⁷.

La doctrina mayoritaria entiende, por contra, que el delito tipificado en el art. 305 CP es un **delito especial propio**. Según esto, sólo puede ser cometido en calidad de autor por quien posee la cualidad de obligado tributario, esto es, por aquella persona sobre la que recae la obligación tributaria de pago en virtud del artículo 35 de la Ley General Tributaria. Es precisa, por tanto, la existencia de una relación jurídico-tributaria entre el sujeto y la Hacienda Pública. El círculo de potenciales autores de este delito queda limitado a los sujetos pasivos tributarios y respecto a su deuda, no respecto a la de otros¹⁸. Dice Martínez-Buján Pérez, que el criterio especial de imputación objetiva al autor es la infracción de un deber específico extrapenal, lo cual configura este delito como especial propio¹⁹. Ello viene avalado, a juicio de este autor, por la ausencia de regulación expresa de un tipo omisivo independiente construido explícitamente sobre la base de la presencia de la infracción de un deber específico extrapenal. Esto denota que la regulación actual parte de la base de que este delito tiene como fun-

16. SIMON ACOSTA, Eugenio, *El delito de defraudación tributaria*, en Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, 1998, pgs. 38 ss. y 42.

17. Cfr. APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 68.

18. Cfr. MORALES PRATS, *Comentarios*, pgs. 1368/9; MARTINEZ-BUJAN PEREZ, Carlos, *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social*, Madrid, 1995, pgs. 37 ss; MARTINEZ-BUJAN PEREZ, Carlos, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, Valencia, 1999, pgs. 342/3; MORILLAS CUEVA, Lorenzo, en *Curso de Derecho Penal español. Parte Especial. I*, Dirigido por Manuel Cobo del Rosal, Madrid, 1996, pg. 867; MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho Penal. Parte Especial. Duodécima edición, completamente revisada y puesta al día*, Valencia, 1999, pg. 991; MORENO CANOVES, Antonio/RUIZ MARCO, Francisco, *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código penal (concordados y con jurisprudencia)*, Zaragoza, 1996, pg. 424; APARICIO PEREZ, Antonio, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Valladolid, 1997, pgs. 35/6; DE JUAN I CASADEVALL, Jorge/GARCIA LLAMAS, María del Camino, en *Delitos societarios, de la recepción y contra la Hacienda Pública. Artículos 290 a 310 del Código Penal*, Barcelona, 1998, pg. 286. Respecto de la normativa penal derogada, cfr. entre otros, MARTINEZ PEREZ, *El delito fiscal*, Madrid, 1982, pgs. 296 ss; BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, "El delito fiscal en España", en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, n. 56, 1979, pgs. 79 ss, pg. 95; BAJO FERNANDEZ, Miguel, *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid, 1978, pgs. 564 ss; QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, "El nuevo delito fiscal", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 137, 1978, pgs. 1313 ss, pgs. 1323 ss; MORALES PRATS, Fermín. "Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales", en *Revista Técnico-Laboral*, n. 29-30, 1986, pg. 15; BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRE OLIVE, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1994, pg. 39; GRACIA MARTIN, Luis, "Nuevas perspectivas del Derecho Penal tributario. (Las "funciones del tributo" como bien jurídico)", en *Actualidad Penal*, 1994, pgs. 183 ss, pg. 216; BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, "El nuevo delito fiscal", en *Actualidad Penal*, 1995, pgs. 883 ss, pg. 889; BAJO FERNANDEZ, Miguel/SUAREZ GONZALEZ, Carlos, *Manual de Derecho Penal (Parte Especial). (Delitos patrimoniales y económicos)*, Madrid, 1993, pgs. 618/9; AYALA GOMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Madrid, 1988, pgs. 253 ss; ROSSY BALEM, J. M., *El delito fiscal*, Barcelona, 1989, pg. 62.

19. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, pg. 342.

damento dicha infracción del deber por parte del círculo limitado de sujetos que se encuentran obligados al pago²⁰.

La **jurisprudencia** se ha pronunciado en línea de esta última postura. En efecto, es clásica la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1990 (Ponente Magistrado García Ancos), en la que textualmente se indica, respecto de la regulación del Código Penal anterior, que estamos ante “delitos de los llamados de primera mano (nosotros diríamos de única mano) porque sólo puede ser sujeto activo de los mismos el que sea directamente tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, nunca un tercero”²¹.

Establecido que nos encontramos ante un delito especial propio²², cabe cuestionarse ulteriormente si es admisible la **participación** en él por parte de un *extraneus*, esto es, de una persona que no posee la cualidad exigida por el tipo penal. Y es que Bajo Fernández y Suárez González, al comentar la regulación del Código Penal derogado, estiman que no son admisibles las formas de participación por un *extraneus* en el delito contra la Hacienda Pública del obligado tributario (*intraneus*). Así, dicen que el *extraneus* que interviene en el fraude fiscal del sujeto pasivo tributario (*intraneus*) debe responder, no como partícipe en el delito contra la Hacienda Pública, sino por los delitos comunes que pueda haber cometido, tales como falsedad documental, estafa, etc. Esta es la denominada teoría de la ruptura del título de imputación. Si no se aprecia ningún delito común en la actitud del interviniente, como, por ejemplo, falsedades documentales o cualquier otro, su conducta será impune²³.

Sin embargo, creemos que el **extraneus** que interviene en la ejecución del hecho delictivo defraudatorio ha de ser sancionado como partícipe en el delito. Es cierto que, al no ser un sujeto activo idóneo para cometerlo, no podrá ser sancionado a título de autor o de coautor de la defraudación tributaria, pero sí a título de partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice) en la misma²⁴. También la jurispruden-

20. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, pg. 343.

21. Cfr. también las SSTs de 24 de febrero de 1993 (Ponente Magistrado Díaz Palos); de 20 de mayo de 1996 (Ponente Magistrado Bacigalupo Zapater).

22. Sólo se puede cometer por el obligado al pago de la deuda tributaria o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal, incluyendo también además de al contribuyente, al sustituto del contribuyente (arts. 30 ss. LGT), a los sujetos que enumera el art. 34 LGT y a los responsables del tributo (arts. 37 ss. LGT). Con todo, es ampliamente discutido si el representante legal o voluntario es un sujeto idóneo del delito de defraudación tributaria. Al respecto, cfr. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Derecho Penal económico. Parte Especial*, pgs. 342/3.

23. Cfr. BAJO FERNANDEZ/SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial*, pgs. 618/9.

24. Cfr. respecto del asesor fiscal MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, pg. 350; MORALES PRATS, *Comentarios*, pg. 1369; MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho Penal. Parte Especial. Undécima edición, revisada y puesta al día conforme al Código Penal de 1995*, Valencia, 1996, pgs. 895 y 897; DE JUAN I CASADEVALL, Jorge/GARCIA LLAMAS, María del Camino, en *Delitos societarios, de la receptación y contra la Hacienda Pública. Artículos 290 a 310 del Código Penal*, Barcelona, 1998, pgs. 364/5; MORENO CANOVES/RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos*, pg. 424; GRACIA MARTIN, “Derecho Penal tributario”, pg. 217. En contra, APARICIO PEREZ, *delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, pg. 65, admite incluso que el asesor fiscal puede ser autor inmediato y coautor del delito de defraudación fiscal; también SIMON ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, pg. 42, admite la coautoría e incluso la autoría mediata.

cia²⁵ entiende que no se produce la ruptura del título de imputación –en virtud del cual no se podría sancionar al sujeto como participe en un delito fiscal, sino sólo por los posibles delitos comunes que constituyan sus acciones– en casos similares, y sanciona al extraño como participe en el delito del obligado tributario. Así, por ejemplo, la STS de 20 de mayo de 1996 ha indicado que las reglas de la participación del Código penal no requieren que los partícipes reúnan las cualidades específicas del autor. Por eso, admite la sanción del *extraneus* como participe en el delito del *intraneus*. Con todo, entiende el Tribunal Supremo que el participe no infringe el deber específico del autor, por lo que éste se beneficia de la atenuación de la pena en la medida en que su conducta presenta una menor ilicitud en relación con la del autor. Por ello, el alto Tribunal tiende a aplicar a los partícipes la atenuante analógica del art. 21.6 por razón de que no reúnen la cualidad que exige el tipo para ser autor²⁶.

Al examinar el sujeto activo del delito de fraude fiscal es habitual hacer referencia a las peculiaridades que plantean **determinados sujetos**.

1. La figura del **representante** ha dado lugar también a posiciones contrapuestas.

a) Si se estima que el delito de defraudación tributaria es un **delito especial**, los problemas que puede plantear la representación son resueltos recurriendo al art. 31 CP.

b) Para quienes consideran que se trata de un **delito común**²⁷, todas estas construcciones son innecesarias porque el delito puede ser cometido por cualquier persona que se encuentre en condiciones de llevar a cabo las acciones u omisiones integrantes del tipo penal.

2. En cuanto a la responsabilidad penal de quien actúa como **administrador de una persona jurídica**²⁸, nuevamente las posturas se encuentran encontradas.

a) Para aquellos que opinan que es un **delito especial**, es de aplicación el art. 31 CP, dirigido éste a resolver los problemas que plantean los delitos especiales con el objetivo de evitar situaciones de impunidad en aquellos casos en que se exigen determinados requisitos que concurren en una persona jurídica pero no en la física.

La cuestión consiste en determinar la responsabilidad penal de aquel que actúa como **“administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica”**. Con base en el art. 31 CP, podemos decir que no estamos en este caso ante un *“extraneus”*, pues el que actúa en este caso queda convertido por imperativo legal en *“intraneus”*, y ello “aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del

25. Cfr. SSTS de 26 de enero de 1994, 24 de junio de 1994, 20 de mayo de 1996.

26. Cfr. SSTS 14 enero de 1994, 24 de junio de 1994 y 20 de mayo de 1996. Cfr. al respecto, con carácter general, MARIN DE ESPINOSA CEBALLOS, Elena B., “La atenuación de la pena al participe no cualificado en delitos especiales. (Comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1994 y 24 de junio de 1994)”, en *Actualidad Penal*, 1996, pgs. 19 ss; CHOCLAN MONTALVO, José Antonio, “La atenuación de la pena al participe en el delito especial propio”, en *Actualidad Penal*, 1995, pgs. 95 ss.

27. Cfr. APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 73.

28. *Ibidem*, pgs. 78 ss.

mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”. El administrador es responsable penalmente del delito aunque no sea sujeto pasivo del impuesto defraudado, cualidad que recae en la persona jurídica que efectivamente administra. Ahora bien, con independencia del puesto que se ocupe en la dirección de la sociedad, se exige que la administración sea efectiva. Resulta imprescindible el que se actúe, por acción u omisión, realizando la conducta típica, no bastando el figurar como titular de un determinado cargo directivo si no se está al frente de la efectiva gestión social.

b) Quienes opinan que se trata de un **delito común**, entienden que no es necesario acudir al art. 31 CP para afirmar la responsabilidad penal de los administradores de las personas jurídicas²⁹.

La doctrina ha planteado un curioso problema³⁰ en relación al **momento de nombramiento de nuevos administradores**. Imaginemos que durante un año se han presentado declaraciones trimestrales correspondientes a un impuesto y en cada una de ellas se defrauda más de 15 millones de pesetas por cuatro administradores de sociedad que se han ido sucediendo en el cargo. Se habrán consumado sucesivamente cuatro delitos distintos imputables a personas diferentes. En este caso las cuantías defraudadas no serán acumulables, pues cada uno de los administradores será responsable de una defraudación “anual” de cuantía superior al límite legal.

También se ha planteado un caso en el que las cantidades defraudadas durante los **períodos anteriores** al de la asunción de la responsabilidad de la gestión por el acusado, cuando dichas cantidades no llegaron a superar el límite de los 15 millones de pts. Si el autor del delito fuera la sociedad, la acumulación no sería discutible. Pero el responsable penal no es la persona jurídica, sino el administrador. Si somos coherentes con la tesis de la no compensación entre declaraciones e ingresos y de que el delito es susceptible de ser consumado antes de finalizar el año, no hay más alternativa que admitir que cada administrador es sólo penalmente responsable por los ingresos dejados de efectuar durante su mandato efectivo. Esto no ha sido entendido así por el Tribunal Supremo, (STS de 2 de marzo de 1988) que en una sentencia imputa a un sujeto defraudaciones no cometidas por él. Esto significa que el delito no se consuma hasta que no se presenta la última declaración del año y que el autor del delito es quien ostenta el cargo de administrador en el momento en que vence el plazo de ingreso de esta última declaración. No parece de recibo que los administradores que lo han sido a lo largo del año y han dejado de ingresar cuantías superiores a los 15 millones de pesetas, no sean responsables del delito por el hecho de abandonar sus cargos antes de finalizar el plazo del último ingreso³¹.

2.1.2 Sujeto pasivo

Sujeto pasivo del delito lo es el Estado o ente autonómico, foral o local, que, en función de los casos, es el sujeto activo de la obligación tributaria.

29. Cfr. SIMON ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, pg. 43.

30. *Ibidem*, pgs. 93/4.

31. *Ibidem*.

2.2 Comportamiento típico

2.2.1 La defraudación

La acción consiste en **defraudar**, esto es, en incumplir las prestaciones jurídico tributarias a que se está obligado de alguna de las tres formas indicadas (“eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando indebidamente beneficios fiscales de la misma forma”).

Un importante sector doctrinal ha interpretado que en la defraudación ha de producirse un **engaño** (*mise en scène*). Ello supone considerar este delito como una suerte de estafa. Defraudar significa causar un perjuicio patrimonial mediante engaño³². Desde esta perspectiva, no basta el simple impago o incumplimiento de la deuda tributaria, esto es, la causación de un perjuicio patrimonial. Es preciso que concurra una maniobra que objetivamente *ex ante*, y considerando las circunstancias del caso concreto, sea susceptible de inducir a error³³. Por ejemplo, si la deuda está liquidada correctamente por el deudor tributario, no hay comportamiento delictivo aunque no pague, sea cual sea el comportamiento patrimonial. La doctrina ha distinguido diversas formas de engaño³⁴:

– Una de las principales formas de engañar a Hacienda consistirá en consignar en las declaraciones tributarias obligatorias una serie de **datos ajenos a la realidad**.

– El engaño a través de **falsedades o anomalías en la contabilidad**. Con independencia de los delitos contables que se pueden apreciar, las anotaciones y omisiones en la contabilidad van a tener una importancia trascendental para constatar el elemento defraudatorio. Podrá apreciarse:

a) que el sujeto ha **omitido** asentar ciertos ingresos obtenidos.

b) que ha **actuado sobre los gastos**, por ejemplo, contabilizando gastos inexistentes, sin cobertura documental; contabilizando gastos inexistentes, amparados en facturas falsas, por ejemplo del IVA; contabilizando la amortización de determinados bienes ya amortizados con anterioridad; la deducción de inversiones que no se realizan; deducción por creación de empleo que no se realiza;

c) que el sujeto realice una **indebida compensación de pérdidas** de ejercicios anteriores.

En contra, acertadamente, un importante sector de la doctrina considera que **no es necesaria la existencia de un engaño** (*de mise en scène*) para considerar que se ha cometido este delito, siendo suficiente con la elusión del pago³⁵.

32. BAJO FERNANDEZ/SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial*, pg. 608; SUAREZ GONZALEZ, “El delito de defraudación tributaria”, pg. 105.

33. Cfr. BERDUGO DE LA TORRE/FERRE OLIVE, *Todo sobre el fraude tributario*, pg. 51.

34. *Ibidem*, pgs. 33 ss.

35. Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, “El nuevo delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, 1995, pgs. 883 ss.

El comportamiento típico puede realizarse, tal como reza el tipo penal, **por acción o por omisión**. El comportamiento activo no suscita grandes problemas. Por contra, éstos surgen a la hora de abordar el comportamiento omisivo.

2.2.2 El comportamiento omisivo

La **importancia del comportamiento omisivo**³⁶ es cada vez mayor al ser más numerosos los tributos que exigen al contribuyente no sólo la declaración, sino también la liquidación³⁷. Con anterioridad a la reforma del 1995, que modificó el viejo Código Penal, en la que se incorporaba la modalidad omisiva, se discutía si la sola omisión de declarar (infracción conforme al art. 83.3 LGT) o la falta de ingreso (infracción conforme al art. 79 LGT) podían dar lugar a un delito fiscal, cuando la cantidad eludida o el beneficio fiscal obtenido excedieran de cinco millones de pesetas. Un sector doctrinal y jurisprudencial admitía el delito fiscal en los supuestos de omisión pura³⁸. La doctrina mayoritaria entendía que no bastaba para la consumación del delito el mero incumplimiento de deberes fiscales, y articulaban el delito como un supuesto de comisión por omisión³⁹. Finalmente, otro sector claramente minoritario consideraba que la omisión de la declaración constituía exclusivamente una infracción tributaria, adquiriendo sólo el carácter de delito en los casos en los que dicha omisión fuese acompañada de otros comportamientos activos tales como falsedades contables⁴⁰.

La **Reforma de 1995**, que ha sido la que ha inspirado el vigente Código Penal, ha pretendido finalizar la discusión reconociendo expresamente que la defraudación a la Hacienda Pública es punible tanto en su vertiente activa como omisiva.

Con todo, el **problema se sigue manteniendo** a la hora de interpretar el concepto de defraudar⁴¹. Para algunos, éste no es equivalente al de impago del tributo. Para defraudar hace falta algo más que omitir la declaración; el incumplimiento del deber formal de declarar no realiza el tipo. Es necesaria, dicen, una conducta engañosa o puesta en escena "*mise en scène*" que denote la existencia de un *animus defraudandi* o intención positiva de engañar, de inducir a error a la Administración tributaria, y eludir el pago del tributo, de la retención o del ingreso a cuenta. El mero incumplimiento que supone la omisión de la declaración es atípico mientras no concurra una maniobra o maquinación idónea para inducir a error. Ahora bien, es preciso recurrir al

36. Cfr. ampliamente, sobre las posiciones doctrinales y jurisprudenciales en relación con esta cuestión, MESTRE DELGADO, Esteban, *La defraudación tributaria por omisión*, Madrid, 1991, pgs. 55 ss.

37. SUAREZ GONZALEZ, "El delito de defraudación tributaria", pg. 106.

38. Amplias referencias en BAJO FERNANDEZ/SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial*, pg. 610; también el detallado estudio MESTRE DELGADO, *La defraudación tributaria por omisión*; en cuanto a la jurisprudencia, cfr. SSTS de 2 de marzo de 1988, 20 de noviembre de 1992 y 31 de mayo de 1993.

39. BAJO FERNANDEZ/SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial*, pg. 610.

40. En este sentido BAJO FERNANDEZ, Miguel, "La omisión de la declaración como delito contra la Hacienda Pública. Comentario a la STS (Sala 20) de 2 de marzo de 1988", en *La Ley*, t-1988-2, pgs. 466 ss.

41. Cfr. las distintas posturas doctrinales, con abundante bibliografía, en APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 144 ss.

análisis de cada caso concreto para poder valorar si una concreta omisión de la declaración debida puede inducir o no a error a la Administración Tributaria.

Otros, sin embargo, consideran que **la falta de declaración no constituye una omisión**; quien no presenta declaración no engaña por omisión, sino por medio de un acto positivo, se considera un acto concluyente. La omisión de la declaración equivale a declarar, precisamente, que no se tiene nada que declarar. Esto se critica por constituir una especie de responsabilidad objetiva contraria a un Derecho Penal garantista propio de un Estado de Derecho.

Para otros, la defraudación consiste en la **infracción de deberes tributarios formales**. El incumplimiento del deber de prestar la declaración debida conlleva sin más el desvalor de la acción necesario para que concurra el delito fiscal. Desde esta perspectiva, el delito fiscal pertenece a la categoría de los delitos que consisten en la infracción de un deber, en el que el desvalor de la acción defraudatoria se limita a aquellos comportamientos que supongan la vulneración de deberes tributarios cuya finalidad especial sea la correcta determinación de la deuda tributaria, pues a la ley le resulta, en principio indiferente, la clase de comportamientos activos u omisivos a través de los cuales se logra eludir el pago de impuesto. No es necesario, por todo ello, el engaño. La omisión de la declaración tributaria debida, cuando exista perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública en los términos exigidos por el tipo, entra dentro del concepto amplio de defraudación.

En cuanto a la **jurisprudencia**, la de las **Audiencias Provinciales** es contradictoria. La AP de La Coruña en sentencia de 2 de mayo de 1982 admite la omisión. Otras Audiencias, como la de Ciudad Real (S 26 noviembre de 1982) de Salamanca (17 febrero 1984), de Bilbao (de 18 de abril de 1987) exigen la existencia de *mis en scène* y niegan que la sola omisión constituya delito.

El **Tribunal Supremo** se ha pronunciado contundentemente sentando doctrina: por ejemplo, las SSTs de 29 de mayo de 1985 y de 2 de marzo de 1988. Para el TS no sólo comete delito quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino también quienes sabedores de su deber de declarar omiten la declaración. Es patente, dice, que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto “totalmente” no debe tener mejor condición que quien en su declaración manipula las bases tributarias “para pagar menos”. En cualquier caso, esto no supone una presunción contra reo. El TS afirma que la omisión de la declaración tributaria debida da lugar a interpretar que, en principio, estamos ante una actitud defraudatoria. Pero la interpretación de la concurrencia del ánimo defraudatorio no es inmediata, sino que deberá sustentarse en una inferencia lógica basada en los hechos probados (STS 3 diciembre 1991, 31 octubre 1992, 9 marzo y 26 abril 1993, 20 noviembre 1991).

2.2.3 Modalidades

2.2.3.1 Elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener

La referencia a las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener fue introducida por la **Reforma de 1995** en el art. 349 del anterior Código Penal. La Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley justificaba la inclusión de esta modali-

dad típica dada “la existencia de una determinada tendencia jurisprudencial a someter los supuestos de retenciones practicadas y no ingresadas en la Hacienda Pública dentro de los delitos de apropiación indebida [...] se hace necesaria la referencia expresa en la configuración del tipo penal a las retenciones e ingresos a cuenta, ya que resulta indudablemente más adecuada su tipificación como delito fiscal [...]” (pg. 7). El informe del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) indicaba que “también parece oportuna la descripción de conductas que incorpora la nueva redacción del tipo, en especial la singular mención de la elusión de la obligación de ingresar las cantidades retenidas, cuya calificación en la práctica había suscitado problemas. Frente a la jurisprudencia mayoritaria [...] se opta en el Anteproyecto por el criterio más adecuado y minoritario de la sentencia del TS de 29 de junio de 1985, que consideró el comportamiento como constitutivo de delito fiscal [...]”.

Dicha referencia ha sido tachada de **innecesaria** por un sector de la doctrina. Así Bacigalupo, al referirse al sujeto de la retención, dice que éste es en realidad “un obligado principal por la suma retenida y la omisión de ingresarla oportunamente constituye la infracción de un deber fiscal autónomo que en nada difiere del que corresponde al otro contribuyente”⁴². Con todo, la jurisprudencia tradicional había subsumido estos comportamientos en el delito de apropiación indebida⁴³.

Ya en el año 1982 afirmaba Martínez-Buján Pérez que tales comportamientos no eran subsumibles en un **delito de apropiación indebida**, sino que su calificación era la propia de un delito fiscal⁴⁴. Hasta el año 1985 el TS no había castigado nunca este comportamiento como un delito de apropiación indebida. Es a partir de 1986 cuando da comienzo una doctrina jurisprudencial que subsume los mismos en el delito de apropiación indebida.

La expresión utilizada por el Código Penal es “**cantidades retenidas o que se hubieran debido retener**”. Como indica Martínez-Buján Pérez quedan subsumidas así las conductas en las que el obligado a retener ni siquiera llega a practicar las retenciones a que estaba obligado con objeto de defraudar a la Hacienda Pública, esto es, el caso de la llamada “economía sumergida”⁴⁵. Y es que si no se consideraba que el retenir era equiparable al sustituto, la falta de referencia expresa a las cantidades que hubiera debido retener hubiera hecho que dicho comportamiento fuese impune⁴⁶.

Era dudoso que antes de 1995 resultasen subsumidos tales supuestos en el delito fiscal. Y ello porque la figura del **retenedor** no se incluye entre los sujetos pasivos de

42. BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, “El nuevo delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, 1995, pg. 888. Esta opinión la había manifestado ya hace tiempo MARTINEZ-BUJAN PERREZ, *El delito fiscal*, pgs. 370 ss; el mismo, “Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, IX, Santiago de Compostela, pgs. 110 ss; AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, pgs. 129 ss; PEREZ ROYO, *Los delitos*, pgs. 96 y 180; BERDUGO DE LA TORRE/FERRE OLIVE, *Todo sobre el fraude tributario*, 1993, pg. 45.

43. Cfr., por ejemplo, las SSTs de 25 septiembre de 1990 y 3 de diciembre de 1991.

44. MARTINEZ PEREZ, *El delito fiscal*, pgs. 370 s.

45. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 61.

46. SUAREZ GONZALEZ, “El delito de defraudación tributaria”, pg. 114, nota 67.

la obligación tributaria (arts. 30 ss LGT). Sujetos pasivos lo son únicamente el “contribuyente” y el “sustituto”, y por tanto, sólo ellos podrían ser sujetos activos del delito fiscal⁴⁷. Ello a no ser que se identifique el retenedor con el sustituto⁴⁸.

Como señala Suárez González, la cuestión consistía en determinar si en relación con las cantidades retenidas y no ingresadas a la Hacienda Pública disponía de un **derecho de crédito o de un derecho real**. Lo primero daría lugar a la apreciación de un delito fiscal. Lo segundo a un delito de apropiación indebida⁴⁹. El legislador finalizó la cuestión con la inclusión de los comportamientos consistentes en el no ingreso de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener como comportamiento típico en el delito de defraudación tributaria⁵⁰.

En cuanto a la conducta de **ingresos a cuenta de retribuciones en especie**, su referencia expresa se debe a la inclusión de los supuestos de retenciones no ingresadas o no practicadas, pues ambas presentan la misma naturaleza y fundamento⁵¹. La doctrina tributarista señala que los ingresos a cuenta de retribuciones en especie tienen la misma naturaleza y el mismo fundamento que las retenciones, de manera que si el legislador hace referencia expresa a la elusión de cantidades retenidas, lo normal es que aluda también de forma explícita a esta clase de ingresos a cuenta⁵². Puesto que los rendimientos obtenidos no pueden ser objeto de retención por su propia naturaleza, la ley establece en su lugar un ingreso en metálico denominado “ingreso a cuenta” (como ocurre, por ejemplo, en la remuneración de depósitos bancarios mediante obsequios a los impositores)⁵³. Bacigalupo ha considerado innecesaria la reforma en relación con este supuesto⁵⁴.

47. Con todo, si bien la Ley General Tributaria no menciona al retenedor entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria, sí se refiere al mismo el art. 77.3 de dicha LGT, y el art. 11 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. El primero de ellos considera, en particular, sujetos infractores: “a) Los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes o sustitutos. b) Los retenedores ...”. El segundo de los preceptos citados establece que “la deuda tributaria deberá ser satisfecha, en primer lugar, por el contribuyente, el sustituto, el que deba ingresar a cuenta o el retenedor ...”. En definitiva, será preciso acudir a las normas reglamentarias correspondientes a cada tributo

48. Así BERDUGO DE LA TORRE/FERRE OLIVE, *Todo sobre el fraude tributario*, pg. 41, considerando que el principal sustituto es el retenedor.

49. Esta segunda visión es la que deriva la doctrina del art. 96.5 del Reglamento General de Recaudación, que en relación con la personación de la Hacienda Pública en un procedimiento de ejecución concursal universal judicial, para ejercitar sus derechos establece: “... no se computarán en la masa de acreedores las cantidades que el sujeto de procedimiento hubiera cobrado en concepto de retenciones o repercusiones de tributos que, a tal efecto, se consideran depósitos a favor de la Hacienda Pública”.

50. SUAREZ GONZALEZ, “El delito de defraudación tributaria”, pg. 114.

51. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pgs. 61/2; SUAREZ GONZALEZ, “El delito de defraudación tributaria”, pg. 114.

52. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 62; SUAREZ GONZALEZ, “El delito de defraudación tributaria”, pg. 114, nota 68.

53. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 62, siguiendo a PEREZ ROYO.

54. BACIGALUPO ZAPATER, “El nuevo delito fiscal”, pg. 889.

2.2.3.2 Obtención indebida de devoluciones

Existían dudas a cerca de la inclusión de esta modalidad en el tipo penal vigente **antes de la Reforma de 1995**. Así la Memoria del Proyecto indica que “se detecta la conveniencia de referirse específicamente [...] a la obtención indebida de devoluciones puesto que las mismas no son beneficios fiscales ni tampoco implican la elusión del pago de tributos, por lo que puede resultar dificultosa su inclusión en el tipo penal actualmente vigente” (pg. 8).

Se constató la existencia de una **práctica** de fraude mediante la cual los autores obtenían dinero de la Hacienda Pública en concepto de devolución, fundamentalmente de IVA, aunque también se ha observado en el IRPF. Para ello se simulaba una actividad, se utilizaban datos de identificación falsos o se constituían sociedades instrumentales vacías exclusivamente para dicho fin. Inicialmente estas conductas fueron realizadas por sujetos aislados que constituían sociedades fantasmas para defraudar a la Hacienda Pública, aunque en la actualidad se está llevando a cabo a través de redes organizadas. El ejemplo más paradigmático es la red descubierta en agosto de 1996, en la que una organización formada por una docena de empresas fantasma simulaba operaciones de exportación a la Unión Europea, cobrando el IVA repercutido sobre ventas ficticias a países comunitarios. Las empresas que exportan a la UE facturan sin IVA y, por lo tanto, tienen derecho a reclamar a Hacienda Pública el IVA soportado en su actividad, normalmente por la compra a los proveedores, no repercutido al consumidor final. La Ley 42/1994 dispuso las devoluciones del IVA correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias. Sin embargo, la red de empresas no hacía ninguna operación real, sino que compraba facturas falsas, abría cuentas en bancos nacionales y extranjeros y simulaba exportaciones haciendo transferencias de fondos entre las citadas cuentas. Posteriormente las cuentas se vaciaban recurriendo al pago de talones por cantidades inferiores a 500.000 pesetas para eludir la identificación de los receptores. El Servicio Ejecutivo del Banco de España detectó la salida masiva de las cuentas mediante talones inferiores a 500.000 pesetas y decidió actuar. Lo puso en conocimiento de la Inspección de Hacienda para que investigase las operaciones de la empresa a la que pertenecía dicha cuenta. Finalmente se encontraron ramificaciones de la red en Madrid y Barcelona⁵⁵.

La inclusión de esta referencia es consecuencia del intenso **debate existente en la doctrina penal** respecto de esta cuestión. Una corriente doctrinal iniciada por Rodríguez Mourullo consideraba que el delito de defraudación tributaria solamente abarcaba los supuestos en los que no se pagan tributos a la Hacienda Pública, aunque se consideraba que el disfrute ilícito de beneficios fiscales era también sustancialmente una modalidad de la elusión del pago de tributos⁵⁶. Otros autores, por contra,

55. Ejemplo extraído de APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 114 y nota 80.

56. Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, Gonzalo, “El nuevo delito fiscal”, en *Comentarios a la Legislación Penal, Tomo II*, dirigidos por M. Cobo del Rosal, Madrid, 1983, pg. 716; MARTINEZ PEREZ, *El delito fiscal*, pgs. 249 ss; DE LA PEÑA, *Algunas*, pg. 133; PEREZ ROYO, *Los delitos*, pg. 134; ENRIQUE SANCHO, *Consideraciones*, pg. 71.

consideraban que la devolución de impuestos había de ser incluida en la noción de beneficio fiscal⁵⁷.

La situación en la **práctica** es la siguiente. Cuando la declaración presentada sea positiva y se hayan incluido deducciones o bonificaciones que no proceden, el disfrute de beneficios aparece como una forma de elusión del pago de impuestos. Pero si del uso indebido de beneficios fiscales la declaración resulta a devolver, esto no es solamente una mera elusión del pago de impuestos, sino algo más. Se ha producido un disfrute indebido de beneficios que realiza el tipo del delito fiscal porque está expresamente tipificada la obtención indebida de devoluciones, que tendrá lugar normalmente mediante el disfrute indebido de beneficios⁵⁸.

Con todo, piensa Aparicio Pérez que esta mención sólo abarca aquellos supuestos de **defraudación en los que no existe una relación jurídico-tributaria previa**, y, por tanto, no hay ni hecho imponible, ni cuota tributaria, ni sujeto pasivo⁵⁹. Al no existir obligación tributaria, relación jurídico-tributaria, con anterioridad estas conductas eran sancionadas por la jurisprudencia como delito de estafa. Con su inclusión expresa, se da cabida a aquellos supuestos en los que se obtienen devoluciones de forma indebida, cuando no existe una relación jurídico-tributaria. Los casos más frecuentes son aquellos en los que se crean empresas ficticias, fantasmas, que solicitan la devolución de un IVA que realmente no han soportado, aportando para ello documentos falsos. En estos casos, al no haber relación jurídico-tributaria, no hay ni hecho imponible, ni cuota tributaria, ni sujeto pasivo (activo del delito), sólo se podían sancionar como falsedades y estafa. Ahora, dice este autor, constituyen delito fiscal. Este es un argumento empleado para decir que no es precisa la existencia de una relación jurídico-tributaria para ser sujeto activo.

2.2.3.3 Disfrute indebido de beneficios fiscales

Los **beneficios fiscales** hacen referencia a toda deducción, bonificación, exención o desgravación tributaria (exenciones y desgravaciones suponen una cuota tributaria inferior; las devoluciones una salida de caja de fondos públicos, en beneficio del defraudador). Se plantea un problema interpretativo entre el delito fiscal y el fraude de subvenciones, a la hora de delimitar conceptualmente los beneficios fiscales del art. 305 de las desgravaciones públicas del art. 308. La opción por una u otra tiene importantes consecuencias, porque si se trata de beneficios fiscales el umbral en el que se considera penalmente relevante son los quince millones, mientras que si son desgravaciones públicas es de diez.

La diferencia radica, a juicio de algunos, en que el art. 305 se refiere a los beneficios fiscales caracterizados por la **percepción de una cuota tributaria**, es decir, no se ingre-

57. Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos*, pgs. 103 ss.; ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, pgs. 97 ss; GRACIA MARTIN, Luis, "La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma", en REDF, nº 58, 1988, pgs. 267 ss, pgs. 282 ss; BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE/FERRE OLIVE, *Todo sobre el fraude tributario*, pgs. 69 s.

58. Cfr. APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 117.

59. *Ibidem*.

sa lo adeudado, con lo que se reduce la deuda tributaria. El art. 308, por contra, se refiere a sacar de las arcas del Estado una cantidad de dinero que entrega la Administración⁶⁰.

Para otros, por contra, se entiende por **desgravación pública** una reducción de cargas económicas establecida con carácter general por una ley a todos aquellos que realicen un determinado supuesto de hecho. Se produce un ahorro del gasto. Las desgravaciones públicas implican un concepto más amplio que el de desgravación tributaria. Con todo, no puede negarse que la mayoría de las desgravaciones públicas tienen un contenido tributario. Pero no son conceptos identificables, porque no toda desgravación pública es tributaria. Desde esta perspectiva, la posibilidad de que exista un desplazamiento patrimonial no permite distinguir beneficios fiscales de desgravaciones públicas, dado que en ambos casos debe existir un ahorro sin desplazamiento patrimonial por parte de Hacienda. Se considera que entre desgravaciones públicas y beneficios fiscales hay una relación de género a especie. Las desgravaciones públicas de carácter no tributario tendrán el trato más gravoso que prevé el art. 308, porque la cuantía prevista aumenta el ámbito de la punibilidad⁶¹.

2.3 Producción de un perjuicio a la Hacienda que exceda de 15 millones de pesetas

2.3.1 Naturaleza jurídica

Discute la doctrina acerca de la **naturaleza jurídica** de este requisito.

a) Para un sector minoritario este límite cuantitativo es una **condición objetiva de punibilidad**. Por ello, no precisa ser abarcado por el dolo, ni tampoco cabe apreciar las formas imperfectas de ejecución⁶². Esto supone afirmar que las defraudaciones por cuantía inferior al límite constituyen una acción típica, antijurídica, culpable pero no punible, por faltar la condición objetiva de punibilidad. El legislador, por razones de prudencia político-criminal, ha restringido la pena a supuestos de cierta gravedad.

b) Para otros es el **resultado del delito**, luego elemento del tipo. Esta es la postura mayoritariamente defendida por la doctrina y la jurisprudencia. El límite cuantitativo fijado en el Código Penal marca la frontera entre el delito y la infracción tributaria. A partir de ese límite, considera el legislador que las sanciones administrativas no son suficientes para proporcionar una adecuada protección al bien jurídico, y recurre a la tipificación de la conducta como delito. Esto significa que el límite debe estar abarcado por el dolo, siendo admisibles las formas imperfectas de ejecución⁶³.

60. Cfr. BAJO FERNANDEZ/SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial*, pg. 629.

61. Cfr. ampliamente SANCHEZ LOPEZ, Virginia, *El delito de fraude de subvenciones en el nuevo Código Penal*, Madrid, 1997, pgs. 113 ss, con abundante bibliografía.

62. Así, entre otros, MUÑOZ CONDE, *Parte Especial*, pg. 993; BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, 1979, pg. 93.

63. Así, por ejemplo, MARTINEZ PEREZ, Carlos, "El delito de defraudación tributaria", en *Comentarios a la Legislación Penal, T. VII*, Madrid, 1986, pg. 266; BAJO FERNANDEZ/SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial*, pg. 613; POLAINO NAVARRETE, Miguel, "El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal", *Estudios penales y criminológicos*, 1986, pgs. 179/180; AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, pg. 218 ss.

Son diversos los **pronunciamientos jurisprudenciales**, algunos de ellos contrapuestos. La primera sentencia que se ocupó de esta cuestión es la STS de 12 de mayo de 1986, que la consideró como elemento del tipo objetivo, al igual que las posteriores de 12 de marzo de 1988 y de 26 de noviembre de 1990. Pero existe una sentencia de 27 de diciembre de 1990 que la califica expresamente como condición objetiva de punibilidad, aunque con voto particular en contra de Marino Barbero.

2.3.2 Determinación de la cuantía

Para la determinación de la cuantía parece conveniente hacer referencia a una distinción propia del Derecho tributario entre el **devengo y la declaración**. El devengo “es el momento en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria”⁶⁴. En función de él, los tributos se dividen en aquellos de devengo periódico como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, en los que el hecho imponible –en este caso la obtención de la renta– se suele repetir en el tiempo y se devengan normalmente el último día del período impositivo, y aquellos que se devengan operación por operación, que son los que se denominan de devengo instantáneo. Dentro de los tributos de devengo instantáneo se distingue entre aquellos de declaración periódica, como el IVA (normalmente ligado a la realización por parte del sujeto pasivo de alguna actividad normalmente correspondiente al tráfico mercantil), y aquellos tributos que se declaran cada vez que se realiza un hecho imponible, como el Impuesto de Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, habitualmente desligados de la realización de actividades profesionales o empresariales, tratándose normalmente de operaciones pertenecientes al tráfico jurídico privado.

El art. 305 CP establece una regla de determinación de la cuantía, que no toma como **punto de referencia el devengo**, sino la periodicidad del cumplimiento de la obligación formal de declarar, distinguiendo entre tributos de declaración periódica, sean o no de devengo instantáneo, y tributos que se declaren operación por operación, esto es, cada vez que se realice el hecho imponible.

En los tributos de **devengo instantáneo pero en los que la declaración no tiene carácter periódico**, como el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no cabe acumulación de las cuotas, sino que la cuantía defraudada se determina de acuerdo con la cuota defraudada en ese mismo hecho imponible.

Los **tributos de declaración periódica** se pueden dividir en aquellos que como el IRPF tienen un período impositivo referido al año natural, siendo la cuota defraudada la correspondiente a cada período impositivo, y aquellos como el IVA cuyo devengo es instantáneo, aunque se declaran periódicamente (la declaración suele tener un carácter trimestral). Cada vez que se produce el devengo se genera una cuota tributaria, aunque todas las cuotas devengadas durante un trimestre se ingresan de manera conjunta, en el momento de presentar la declaración correspondiente al trimestre en concreto. A efectos penales la cuota a considerar será la que se refiere al año natural, lo que en el IVA supone hacer una suma de las cuotas adeudadas durante el año natural, a la que habrá que deducir el IVA soportado durante el mismo⁶⁵.

64. Seguimos la exposición de APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 225.

65. Ejemplo de APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 228 nota 233.

No cabe acumular cuotas defraudadas de diferentes tributos de declaración periódica.

Pueden plantear **problemas de acumulación** los casos de cuotas correspondientes a un tributo normalmente de declaración periódica que coincide con el año natural, como por ejemplo el IRPF, cuando por razones excepcionales se rompe el período impositivo, como por ejemplo, por la quiebra de la unidad familiar en caso de fallecimiento, matrimonio, divorcio, etc. La doctrina se encuentra dividida a la hora de solucionar estos casos. Para unos, se ha de acumular y procede apreciar un delito fiscal⁶⁶. Para otros, habrá de atenderse a cada caso concreto⁶⁷. Simón Acosta⁶⁸ señala que la acumulación se producirá en este caso respecto de cada sujeto pasivo. Es decir, se sumarán todas las cuotas de los diferentes períodos impositivos comprendidos en el año, de las que sea deudor, a título de sujeto pasivo, una misma persona.

Pero imaginemos el siguiente **caso**. En el ámbito del IVA, se puede plantear un problema en relación con el IVA soportado, pues puede darse el caso de que el profesional o el empresario satisfagan un IVA que realmente no tenga el carácter de fiscalmente deducible por no estar debidamente documentado en una factura que certifique la realidad del gasto. O en el Impuesto de Sociedades el problema surge cuando, por ejemplo, se llevan a cabo unas amortizaciones incumpliendo los requisitos exigidos por la ley fiscal, pero sobre unos elementos de activo realmente existentes y que han sufrido una depreciación real⁶⁹. En estos casos, es evidente que el IVA ha sido soportado y que la depreciación del activo se ha producido, aunque no pueden ser deducidos dado que existen defectos formales que impiden su deducción con base en la Ley Tributaria.

La **jurisprudencia** distingue entre defectos de fondo y de forma, excluyendo de responsabilidad en el caso de los incumplimientos formales. De ello se deriva la existencia de dos cuotas, una a efectos fiscales, la cuota tributaria, resultante de liquidar con base en la ley del impuesto de que se trate, y una cuota, denominada penal, a tener en cuenta exclusivamente a efectos de determinar si concurre el elemento objetivo exigido por el tipo penal, que será la cuota tributaria depurada de aquellos elementos no abarcados por el dolo. La jurisprudencia afirma que la deuda tributaria existe, pero no se tiene en cuenta a efectos penales (cfr. SAP de Madrid de 8 de marzo de 1993)⁷⁰.

Por ello, se ha de **deducir de la cuota tributaria debida la porción de la misma que se derive de comportamientos no dolosos**. En la práctica serán frecuentes las situaciones que traen su causa en discrepancias técnicas relativas, por ejemplo, a criterios de imputación de ingresos o gastos, en los que nada se oculta o se altera y que no deben tener trascendencia penal, aunque generan una cuota que suma a otra porción de cuota dolosa, por ejemplo, derivada del empleo de una factura falsa, da lugar a una cuota tributaria total que supera los 15 millones de pesetas. Si se

66. PEREZ ROYO, *Los delitos*, pg. 141.

67. APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 213.

68. SIMON ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, pgs. 69/70.

69. Ejemplos de APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 240.

70. *Ibidem*, pgs. 240 ss.

deduce de la cuota total la parte correspondiente a la cuota no dolosa, la cuantía no alcanzará en muchos casos el límite de los 15 millones⁷¹.

También puede ser problemático el supuesto en el que los **tributos se encuentran parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas**. Aquí la cuota se forma por la suma del tramo estatal y el tramo autonómico o foral, de manera que, en caso de fraude, van a ser dos administraciones distintas las perjudicadas. En tal caso, dice Simón Acosta⁷², no procede acumular los dos tramos o partes que integran la cuota del impuesto.

2.4 Tipo subjetivo

Sólo se castiga la **comisión dolosa**. El dolo debe abarcar la cuantía, si se considera que es elemento del tipo⁷³. No es necesario que el sujeto conozca la concreta cuantía defraudada. Si se admite el dolo eventual, quedan salvadas las posibles dificultades prácticas que plantea exigir que el dolo abarque la concreta cuantía defraudada⁷⁴.

La utilización por el tipo penal del término defraudación, ha llevado a un sector doctrinal a exigir un **elemento subjetivo del injusto** distinto del dolo: el ánimo de defraudar que, en definitiva, conduce a la obtención de un lucro por parte del agente⁷⁵. En este sentido, la Jurisprudencia exige sistemáticamente un ánimo defraudatorio. No existe ánimo defraudatorio, dice, si se hace constar en la contabilidad empresarial el auténtico soporte de la base imponible (STS 28 junio 1991); o la colaboración con la Inspección Tributaria (SAP Barcelona 7 junio 1995). En ocasiones ha sido considerada la colaboración como una atenuante analógica en relación con el arrepentimiento espontáneo del anterior CP, art. 9 n. 9 y 10. La obstrucción de la labor investigadora de la Administración ha sido considerada en ocasiones como evidencia de la actitud defraudadora (STS 24 febrero 1993). A nuestro juicio, no es preciso este elemento subjetivo adicional, ya que el ánimo de defraudar no es más que un componente del dolo del delito de fraude fiscal.

2.5 Tipos agravados

El art. 305 n.º 1 en su párrafo segundo hace referencia a una serie de tipos agravados. Se plantea la cuestión de la **naturaleza jurídica** de estas agravaciones, en concreto, si estamos ante tipos cualificados de defraudación o de simples circunstancias agravantes. La importancia práctica de esta cuestión incide en el marco penal a partir del cual se determina el grado de ejecución y participación en el delito, y tam-

71. *Ibidem*, pg. 242.

72. SIMON ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, pg. 70.

73. Por contra, no deberá abarcarla si se considera una condición objetiva de punibilidad.

74. Cfr. MARTINEZ PEREZ, "El delito de defraudación tributaria", pg. 317; BAJO FERNANDEZ/SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial*, pg. 621.

75. Cfr., por ejemplo, BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE/FERRE OLIVE, *Todo sobre el fraude tributario*, pg. 75.

bién en el tratamiento del error⁷⁶. A nuestro juicio no estamos ante meras agravantes específicas de la responsabilidad⁷⁷, sino ante subtipos cualificados⁷⁸.

a) **Uso de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.** La frecuencia en la práctica de este *modus operandi* exigía la presencia de esta cualificación. En concreto, su incorporación ha sido motivada por el caso de las cesiones de créditos. En la cesión de créditos se ocultaba un incremento patrimonial mediante un activo financiero que hasta 1989 carecía de retención en origen y, por tanto, no había obligación de información por parte del Banco. El mecanismo de funcionamiento de la cesión de créditos es el siguiente: el Banco que ha concedido un crédito a un cliente transmite su posición acreedora vendiendo la nuda propiedad de todo o parte del crédito a un tercero. El Banco continúa cobrando para sí los intereses y juega el papel de intermediario en el pago del capital que se debe al tercero cesionario cuando paga el cliente deudor. El tomador del crédito normalmente recibe un interés superior al normal del plazo fijo y el Banco obtiene beneficio de la diferencia de intereses. Puesto que no existía retención en origen, el incremento patrimonial era de difícil control por la Hacienda Pública. Pero el verdadero problema se suscitó cuando la Hacienda Pública requirió a las entidades de crédito para que remitieran los listados de los titulares de las cesiones de créditos, pues algunas entidades enviaron listados conteniendo nombres que no se correspondían con los verdaderos titulares del crédito, quienes no declaraban a Hacienda los intereses percibidos (ni el Banco hacía retención).

Esta circunstancia agravante supone una **mayor gravedad del injusto**, incrementa el desvalor de la acción pues evidencia *ex ante* una mayor peligrosidad para el bien jurídico de la conducta⁷⁹.

Es **cuestionable** la referencia a que el empleo de persona interpuesta dé lugar a la ocultación de la identidad del verdadero obligado, dado que perdería su virtualidad en caso de que pudiese conocerse la identidad del sujeto pasivo⁸⁰.

b) **Especial trascendencia y gravedad de la defraudación** atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o

76. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 67; SUAREZ GONZALEZ, "El delito de defraudación tributaria", pg. 119; APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 124.

77. Parecen acoger esta opinión hablando de circunstancias agravantes CHOCLAN MONTALVO, "Notas al proyecto de reforma del delito fiscal", *AJA*, n. 195, 1995, pg. 2; LAMELA FERNANDEZ, "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: Breve aproximación a su contenido", en *La Ley*, abril 1996, pg. 2.

78. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 67; SUAREZ GONZALEZ, "El delito de defraudación tributaria", pg. 119; APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 124.

79. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 69; SUAREZ GONZALEZ, "El delito de defraudación", pg. 119. A juicio de APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 126, se trata de una causa de agravación que determina una mayor antijuridicidad y también una mayor culpabilidad. Por contra, para BACIGALUPO ZAPATER, "El nuevo delito fiscal", pg. 889, esta circunstancia no aumenta la ilicitud ni la culpabilidad del autor.

80. APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 126.

pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios. La inclusión de esta agravación se debe a la importancia que ha tenido la técnica de fraude consistente en el empleo de facturas falsas que permiten la deducción o en su caso la devolución por parte de la Hacienda Pública del IVA soportado, y simultáneamente la deducción de su importe neto en el Impuesto de Sociedades o en el IRPF de empresarios y profesionales. La técnica era la siguiente: los falsificadores emitían facturas falsas a nombre de la empresa que representaban, simulando que ésta había realizado trabajos para el comprador. Este, de acuerdo con los falsificadores, extendía un talón de una cuenta corriente para simular el pago de las facturas. Este talón era entregado al empleado de una entidad financiera quien, a cambio de una cantidad por su intervención, extendía sendos “talones de puño” (dinero negro) para el comprador y los falsificadores. De esta manera el comprador podía defraudar a la Hacienda, desgravando indebidamente en el Impuesto de Sociedades al contabilizar como gasto el dinero pagado a los falsificadores, y recuperaba también una cantidad importante en “dinero negro”. Como ha indicado Martínez-Buján Pérez, en estos casos, más que de fraude del IVA, sería necesario hablar de fraude del impuesto de sociedades. En realidad, la cuestión era que los falsificadores, además de la comisión recibida, eludían el pago del IVA que correspondía a la cantidad que habían recibido de los compradores. Fue el incumplimiento de esta obligación la que propició el descubrimiento de la operación de fraude, en el momento en el que los compradores comenzaron a solicitar la devolución de las cantidades pagadas en concepto de IVA.

Son **dos las agravaciones diferentes** que se recogen en este apartado. Elemento común a ambas es que la defraudación sea de “especial trascendencia y gravedad”. Ahora bien, ello no es suficiente para apreciar la agravación, sino que se requiere que la trascendencia y gravedad de la defraudación se aprecie atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios. El fundamento de esta agravación se ve en un mayor desvalor del resultado, o en la extensión de la lesividad de la conducta⁸¹. Con todo, en el segundo de los supuestos, esto es, la existencia de una estructura organizativa, puede verse también un mayor desvalor de la acción dada la superior pligrosidad de la conducta derivada de la facilidad de comisión⁸².

En cuanto a la existencia de una **estructura organizativa**, no se refiere exclusivamente a los supuestos de redes de facturas falsas, sino también a otras estructuras organizadas utilizadas para defraudar, como puede ocurrir, por ejemplo, con despachos profesionales de asesores fiscales, jurídicos, financieros, bancos, compañías de seguros, etc. Y ello porque la operación diseñada en ellos dirigida a defraudar impuestos es utilizada para una diversidad de clientes, lo que va a dar lugar a una pluralidad de defraudaciones (imaginemos la entidad financiera que confecciona un producto que coloca a sus clientes mediante su red comercial y que sirve para defraudar a la Hacia-

81. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 71; SUAREZ GONZALEZ, “El delito de defraudación tributaria”, pg. 121; APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 131.

82. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 71. Por su parte, SUAREZ GONZALEZ, “El delito de defraudación tributaria”, pg. 121, ve exclusivamente un mayor desvalor de la acción.

da Pública, o el asesor fiscal que repite una misma operación defraudatoria para varios clientes)⁸³.

Se critica igualmente la **dificultad** que plantea desde un punto de vista idiomático la exigencia de que la estructura organizativa afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios, por los problemas interpretativos que puede suscitar⁸⁴.

2.6 La regularización fiscal

Art. 305.4: *Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

2.6.1 Naturaleza jurídica. Su aplicación a los partícipes en el delito

El art. 305 n. 4 CP exime de responsabilidad al obligado que regularice su situación tributaria. Se ha discutido mucho acerca de la **naturaleza jurídica** de esta figura. La doctrina mayoritaria considera que es una excusa absolutoria, que, a juicio de Muñoz Conde, sólo exime de responsabilidad al sujeto que regularice su situación tributaria, pero no a los partícipes en el hecho⁸⁵.

Estamos ante una **causa personal de levantamiento de pena** (y no ante una causa de justificación, ni de atipicidad)⁸⁶. La obligación tributaria de pago de tributos es personal, al igual que la regularización, que presenta también una impronta perso-

83. APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 130 y nota 105.

84. LAMELA, "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", pg. 3; BACIGALUPO, "El nuevo delito fiscal" pg. 889; SUAREZ GONZALEZ, "El delito de defraudación tributaria", pg. 121.

85. MUÑOZ CONDE, *Parte Especial*. pg. 997; VIVES ANTON, T.S./GONZALEZ CUSSAC, J. L., *Comentarios al Código Penal de 1995, Volumen II, (Art. 234 a Disposiciones Finales)*, Valencia, 1996, pg. 1521; LANDECHO VELASCO, Carlos María/MOLINA BLAZQUEZ, Concepción, *Derecho penal español. Parte Especial. Redactado conforme al nuevo Código Penal de 23 de noviembre de 1995*, 2. edición, Madrid, 1996, pg. 288.

86. Cfr. los argumentos que sostienen estas posturas en la Consulta elevada a la Fiscalía General del Estado n. 4, de 19 de febrero de 1997, sobre la extensión a terceros partícipes de la regularización fiscal, reproducida en DE JUAN I CASADEVALL, Jorge/GARCIA LLAMAS, María del Camino, en *Delitos societarios, de la receptación y contra la Hacienda Pública. Artículos 290 a 310 del Código Penal*, Barcelona, 1998, pgs. 353 ss.

nal⁸⁷. La regularización fiscal, en principio, sólo despliega sus efectos respecto de la conducta del autor del delito contra la Hacienda Pública. Esta conducta seguirá siendo típica, antijurídica y culpable, pero no punible. Por ello, teniendo en cuenta los criterios que rigen la materia de la participación en el delito, cabe decir que los partícipes en él seguirán siendo punibles pese a que el autor regularice su situación tributaria. En virtud del principio de accesoriadad limitada, que inspira la participación en el delito, se puede decir que el partícipe interviene en un hecho típico y antijurídico de otro, luego es punible⁸⁸. Esta postura puede incluso quedar avalada por la propia Exposición de Motivos de la Reforma de 29 de junio de 1995 del Código penal derogado, que introdujo esta causa de levantamiento de pena, cuando en relación a la regularización tributaria con efectos penales indica que “por lo que respecta a cuantas personas puedan resultar responsables de los delitos, se aplicarán las normas generales del Código Penal, conforme al Título II del Libro Primero de este Código”⁸⁹. No se produce un pronunciamiento claro y rotundo por parte del legislador⁹⁰, pero parece remitirse a las reglas de la participación propias del Código penal, las cuales impiden dejar impune, como ya se ha dicho, la conducta del partícipe en estos delitos.

Con todo, se han alzado voces que cuestionan la validez de esta argumentación, por razones de justicia material. Se **critica** que se admita la participación en el incumplimiento punible de las obligaciones tributarias de otro, pero no en el retorno a la legalidad de éste mediante la regularización tributaria. Se ha destacado críticamente por la doctrina la excesiva carga tributarista que inspira las causas de levantamiento de pena introducidas mediante Reforma de 29 de junio de 1995 en el Código penal derogado⁹¹. También el Tribunal Supremo, en su Auto de apertura del juicio oral en la Causa Especial número 880/1991 (Caso Filesa), de fecha 22 de diciembre de 1985, consideró que esta excusa absolutoria –más bien, la regulación de la misma en el Código Penal derogado– debe entenderse como una “excusa objetiva y por lo tanto aplicable también al partícipe”, aunque la exclusión de la punibilidad “dependerá siempre de un *actus contrarius* del partícipe”. En sentido similar se pronuncia la Fiscalía General del Estado en su Consulta n. 4, de 19 de febrero de 1997, sobre la extensión a terceros partícipes de la regularización fiscal. En ella considera que la regularización fiscal

87. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 148; MORALES PRATS, *Comentarios*, pg. 1399; SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, José Luis/MERINO JARA, Isaac, “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XLV, n. 236, 1995, pgs. 351 ss, pg. 360.

88. MORALES PRATS, *Comentarios*, pg. 1399, dice que pese a que se admita la accesoriadad máxima respecto de la conducta del autor, el partícipe será punible pese a que aquél regularice su situación tributaria, pues su hecho sigue siendo típico, antijurídico y culpable.

89. Incluso el tenor literal del Código puede fundamentar la postura según la cual la conducta del partícipe continúa siendo punible pese a que el autor regularice su situación tributaria. Así, el art. 305. 4 CP, tras indicar en el párrafo 1. que queda exento de pena “el que regularice” su situación tributaria, se refiere en el párrafo segundo a que dicha exención de responsabilidad alcanza igualmente “a dicho sujeto” por las irregularidades contables o falsedades instrumentales que “el mismo pudiera haber cometido”. Todo ello referido más bien al efecto de la regularización con respecto a los delitos de falsedades y otros cometidos para defraudar a la Hacienda Pública, cuestión que, dada su similitud, puede extrapolarse, en cierta medida, a la aquí analizada.

90. Cfr. MORALES PRATS, *Comentarios*, pgs. 1399/1400.

91. *Ibidem*, pg. 1399.

exime de pena también a los partícipes en el delito, aunque distingue una serie de supuestos. En primer lugar, quedan exentos de pena los partícipes que hayan cooperado de alguna forma a la regularización. Sin embargo, no se ven favorecidos por la exención de responsabilidad en aquellos casos en los que exista algún tipo de acto del tercero tendente a conseguir que el deudor tributario no regularice su situación. Pueden existir casos en los que regularice su situación el deudor tributario, sin que conste la oposición del tercero a dicha regularización, que la conoce una vez efectuada. En dichos supuestos corresponderá a los Fiscales la valoración, en atención a las circunstancias del hecho concreto, de si la conducta del tercero es proclive a la regularización y merece, por tanto, ser amparada en la excusa absolutoria, o si cabe aplicar la atenuante analógica del art. 21 número 6, en relación con el apartado 5. CP (reparación del daño causado a la víctima o disminución de sus efectos), pudiendo en determinados casos apreciarse como muy cualificada, lo que permite la imposición de la pena acorde con la naturaleza de su participación. Finalmente, puede ocurrir que el tercero desee la regularización y, sin embargo, ésta es obstaculizada por el deudor tributario. No cabe para estos casos la aplicación de la excusa absolutoria, porque no se ha producido la regularización. Con todo, distingue la Fiscalía General dos supuestos: “primero, si el tercero llegara a confesar a las autoridades la infracción antes del inicio de las actuaciones procederá apreciarle la atenuante analógica del artículo 21, número 6, en relación con el apartado 5º del Código penal, como muy cualificada; segundo, si la confesión de la infracción a las autoridades administrativas o judiciales no se produce, pero sí constaran en la causa los frustrados intentos de lograr del deudor tributario la regularización, que sin embargo no se plasman al exterior en conducta alguna, cabría apreciar la atenuante analógica del art. 21, número 6, en relación con el apartado 5º del Código Penal, esta vez como simple y no como muy cualificado”⁹².

La doctrina también se ha pronunciado contra la situación en la que se encuentran los **partícipes** en los delitos contra la Hacienda Pública en nuestro Derecho, pues no se prevé expresamente ninguna forma de exención de responsabilidad cuando el autor del delito regulariza su situación tributaria. Algunos autores consideran esta situación injusta, y han tratado de proponer criterios en virtud de los cuales se produzca también el levantamiento de pena al partícipe cuando el autor regulariza su situación tributaria. Es de destacar la postura de Martínez-Buján Pérez, para quien ha de producirse el levantamiento de pena para aquellos partícipes que deciden autodenunciarse de forma voluntaria tras la ejecución del delito, con independencia de la conducta del autor⁹³. Esta autodenuncia podría realizarse conjuntamente con la regularización propia del autor, o bien de forma autónoma respecto de la conducta del autor. Ahora bien, Morales Prats ha evidenciado que esta postura plantea algunos problemas de articulación. Y es que el Código Penal sólo hace referencia a los actos de regularización que lleva a cabo el autor del delito, el cual no se autodenuncia en sentido estricto.

92. Cfr. Consulta elevada a la Fiscalía General del Estado n. 4, de 19 de febrero de 1997, sobre la extensión a terceros partícipes de la regularización fiscal, reproducida en DE JUAN I CASADEVALL, Jorge/GARCIA LLAMAS, María del Camino, en *Delitos societarios, de la receptación y contra la Hacienda Pública. Artículos 290 a 310 del Código Penal*, Barcelona, 1998, pgs. 353 ss.

93. Cfr. ampliamente MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pgs. 147 ss; MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Derecho Penal económico. Parte Especial*, pgs. 356/7.

Normalmente se pondrá en contacto con la Administración Tributaria a través de una declaración complementaria. Dificilmente puede el partícipe realizar una declaración de este tipo, porque no es la persona facultada para realizarla. Como ha indicado este autor, sólo puede quedar beneficiado el partícipe por la causa de levantamiento de pena cuando actúe de consuno con el autor en el acto regularizador, y no cuando actúe de manera autónoma. No se admiten denuncias del partícipe autónomas a la conducta del autor *ex post factum*, dado que no parece ser objetivo del Código Penal el primar la delación con el levantamiento de la pena⁹⁴. Morales Prats considera que existen argumentos de justicia material que pueden servir para fundamentar la exclusión de responsabilidad del partícipe, aunque la solución *de lege lata* que aporta es distinta. A su juicio, se podría fundamentar la extensión de la excusa absolutoria *ex post factum* a los partícipes a través de la aplicación analógica *in bonam partem* del art. 65 CP, relativo a la comunicabilidad de las circunstancias atenuantes a los partícipes. Cuando no se haya producido la consumación del delito, sino que se encuentre en fase de tentativa, cabe acudir a las reglas generales del desistimiento voluntario de consumir el delito por parte del contribuyente del art. 16 CP⁹⁵.

2.6.2 Límites a la regularización

Plantea evidentes problemas la fijación de los **límites a la regularización**. No se exige expresamente que la regularización sea espontánea. Frente a ello, el CP opta por enumerar el catálogo de supuestos específicos en que está descartada la posibilidad de sustraerse a la responsabilidad penal regularizando. Al no haber establecido con carácter general la regla de que la regularización debe ser siempre espontánea, no impuesta ni forzada por la inminencia de ser descubierto, siempre quedan casos por enumerar que deberían haberlo estado. Por ejemplo, cabe la posibilidad de que el sujeto haya averiguado, por vías distintas a las enumeradas o por otro género de circunstancias, la inminencia de ser descubierto. En ocasiones, dado que el fraude constará de múltiples ramificaciones, y algunas de ellas servirán para hacer saltar la alarma de que la inspección está sobre la pista correcta, mucho antes de que el defraudador tenga conocimiento formal, habrá adquirido conocimiento real que le permitirá eludir la pena mediante la regularización correspondiente. En tales casos no puede afirmarse la espontaneidad de la regularización.

– Está excluida la regularización cuando la **Administración tributaria haya notificado** la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización. Este requisito introduce innecesariamente el problema de las notificaciones y puede propiciar prácticas de elusión o dilación de dichas notificaciones cuando se sospecha por otros datos cuál puede ser su contenido.

Además, la alusión a “la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización” puede dar lugar a **situaciones curiosas**, porque, por ejemplo, las actuaciones iniciadas para la regularización del Impuesto sobre Sociedades no impide regularizar válidamente respecto al

94. Cfr. MORALES PRATS, *Comentarios*, pgs. 1400/1.

95. Cfr. MORALES PRATS, *Comentarios*, pgs. 1401/2.

IVA. Tampoco impide regularizar el inicio de actuaciones para comprobar otros ejercicios distintos de los que van a ser objeto de regularización. Por ello, algunos autores proponen que se interprete este requisito en el sentido de que no hace falta que el sujeto sepa que las actuaciones de inspección se dirijan precisamente contra una de las concretas elusiones que se ha llevado a cabo. Esto puede dar lugar a que dicho sujeto, ya descubierto en una situación de fraude, y previendo la inminencia de que se descubran otras, se apresure a regularizar⁹⁶.

– También está excluida la regularización, en caso de que dichas actuaciones no se hubieran producido, antes de que el **Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción realicen actuaciones** que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Se exige que el conocimiento sea formal. Ello supone que el sujeto debe tener conocimiento de la denuncia, querrela u otras actuaciones procesales. Esto puede resultar en exceso beneficioso para el evasor, ya que el conocimiento efectivo puede en ocasiones preceder al formal, y dar lugar a regularizaciones apresuradas, motivadas por el efecto intimidante del proceso penal, pero desde luego no espontáneas.

En los **artículos 307 y 308**, que veremos más adelante, no se alude a las actuaciones del Ministerio Fiscal o del juez instructor que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Evidentemente pueden presentarse casos en los que el obligado tributario presente una **declaración extemporánea**, pero no efectúe el ingreso. Se plantea si en este caso ha regularizado o no su situación tributaria. Para ello ha de interpretarse qué se entiende por la expresión “el que regularice su situación tributaria”. La doctrina recurre habitualmente al art. 61 LGT, que prevé la posibilidad en su número tercero de regularizar mediante declaración sin ingreso, no imponiendo sanciones en estos casos, aunque sí la imposición de recargos. Por esta razón, se dice que la regularización exige la presentación de una declaración, que podrá ser complementaria de la presentada en su día, bien aportando datos que se ocultaron, o bien corrigiendo datos falsos o simplemente presentando la declaración cuando no se hubiere presentado⁹⁷. Para otros autores, por contra, es preciso el pago.

Por su parte, la **jurisprudencia** es contradictoria. El juzgado de lo penal número 7 de Madrid, en sentencia de 12 de octubre de 1993, exige no sólo la presentación de la declaración, sino también, inexcusablemente, el pago o ingreso. Por contra, la SAP de Barcelona de 4 de julio de 1989 admite como regularización que el procesado comunicara a la administración de modo espontáneo el reconocimiento de la deuda, aunque sólo ingresara una cantidad simbólica por dificultades de tesorería. Esta sentencia es confirmada por el TS en Sentencia de 20 de noviembre de 1991.

También se discute si es admisible o no la **regularización parcial**. Y es que, si para regularizar basta con presentar una declaración, puede que dicha declaración que

96. Cfr. SERRANO GONZALEZ DE MURILLO/ MERINO JARA, “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, pg. 370.

97. Cfr., por ejemplo, ARIAS SENSO, “Delitos contra la Hacienda Pública: Subtipos agravados y Regularización Fiscal”, pg. 637, quien hace referencia también al trámite parlamentario de la norma, en el que fue rechazada una enmienda presentada por el Grupo Federal de Izquierda Unida que exigía el ingreso efectivo de lo regularizado.

corrige parcialmente la defraudación, siga aportando omisiones o inexactitudes conforme a las cuales siga existiendo una cuota defraudada, si bien en una cuantía inferior a la exigida por el tipo penal para la existencia de delito. Evidentemente, la cuestión reside en determinar si esta situación continúa siendo delictiva o no:

– Martínez-Buján Pérez⁹⁸ considera que **no es admisible** la regularización parcial para excluir de responsabilidad⁹⁹. Recurre a una interpretación textual del CP que reserva el levantamiento de pena para el sujeto que “regularice su situación tributaria”, interpretación en el sentido de que se exige regularizar “su” situación tributaria, lo que no se produce si queda pendiente de regularización parte de la cuota tributaria debida.

– Aparicio Pérez¹⁰⁰, por contra, opina que para que concurra el tipo penal es preciso que se den todos los requisitos previstos en él, entre los que se encuentra el límite cuantitativo de la cuota defraudada. Si regulariza parcialmente, de manera que la cuota defraudada queda por debajo de la cuantía fijada por el tipo penal, estaríamos ante una **infracción administrativa**.

Igualmente se cuestiona si tiene eficacia la **regularización realizada por un tercero**. En general, la doctrina niega que despliegue efectos penales la regularización que realiza un tercero. En este sentido, Martínez-Buján Pérez¹⁰¹ entiende que, dada la naturaleza personal de la regularización, únicamente puede excluir la responsabilidad cuando es realizada por el obligado tributario.

El ámbito de aplicación de la causa de supresión de la pena se amplía 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”¹⁰². Evidentemente, con la referencia a las irregularidades contables se está refiriendo a los supuestos delictivos del art. 310.

La referencia a otras **falsedades instrumentales** se pretende englobar, en principio, toda clase de delitos de falsedad tipificados en el Código penal, con la particularidad de que tengan un carácter instrumental para la futura realización del delito de defraudación tributaria. Se limita a aquellos delitos de falsedad vinculados a la deuda tributaria cuyo incumplimiento motivó la comisión del delito de defraudación tributaria y que posteriormente constituyó el objeto de la autodenuncia. Por ello, dice Martínez-Buján Pérez¹⁰³ que la liberación de la pena no se proyecta sobre las falsedades perpe-

98. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 165.

99. También ARIAS SENSO, “Delitos contra la Hacienda Pública: Subtipos agravados y Regularización Fiscal”, pg. 637.

100. Cfr. APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pg. 335.

101. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 166.

102. Ampliamente sobre esta cuestión, ARIAS SENSO, “Delitos contra la Hacienda Pública: Subtipos agravados y Regularización Fiscal”, pgs. 640 ss.

103. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, Carlos, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 143.

tradas con posterioridad a la ejecución del delito de defraudación tributaria (p. ej. para encubrir el hecho), aunque tales falsedades se hayan cometido con anterioridad a la regularización de la situación tributaria.

En cuanto a las **falsedades**, como dice Martínez-Bujan Pérez¹⁰⁴, de una interpretación *a contrario sensu* de esta norma se deriva que entre el delito fiscal y las falsedades instrumentales llevadas a cabo existe un concurso de delitos. Si la causa de levantamiento de pena se extiende explícitamente a las falsedades instrumentales, ello es debido a que la norma está presuponiendo la punibilidad de las falsedades, esto es, las falsedades tienen plena autonomía con respecto al delito fin, y de no existir la causa de levantamiento de pena entrarían en concurso de delitos¹⁰⁵. En definitiva, si la norma penal levanta la pena de las falsedades es porque se está partiendo de la base de que hay una punibilidad ya nacida que hay que anular, o sea, la del delito de falsedad. Se responde así a la tendencia doctrinal y jurisprudencial que considera que las falsedades instrumentales para cometer un delito fiscal son impunes.

2.7 Concursos

2.7.1 Con el delito contable

Existe unanimidad en la jurisprudencia en calificar el supuesto como un **concurso de normas** que debe ser resuelto con arreglo al principio de consunción previsto en el art. 8.3 CP, pues al tratarse de preceptos en los que existe identidad de bien jurídico protegido, la infracción contable debe entenderse consumida o absorbida por la defraudación tributaria, lo que nos lleva a castigar, exclusivamente, el delito contable, de manera autónoma al delito fiscal, en aquellos casos en que este último no se perfecciona. Generalmente se tratará de aquellos casos en los que la cuota defraudada no alcanza la cuantía exigida por el delito fiscal, aunque pueden darse otras circunstancias, como la imposibilidad de integrar el tipo por existir un vacío normativo motivado por la STC 45/1989 (RTC 1989, 45).

Pero si la defraudación no **alcanza el límite cuantitativo** establecido por el Código Penal, el delito conserva su individualidad y la conducta es punible por este concepto, tal y como dice la SAP de Barcelona de 17 de noviembre de 1997.

2.7.2 Con las falsedades

En los últimos años se ha asistido al uso de falsedades documentales de todo tipo, fundamentalmente facturas, como medio a través del cual se instrumentaliza la comisión de un delito fiscal. Es mayoritaria la doctrina que considera que, en caso de utilizar facturas falsas, cabe apreciar la existencia de un **concurso real** entre el delito fiscal y cualquier otro de los tipos de falsedad, en documento público o mercantil, a que se refiere el art. 303 en relación con el 302 anterior CP. El TS se ha pronunciado

104. Cfr. MARTÍNEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 146.

105. Concurso real afirma MARTÍNEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social*, pg. 74; concurso ideal a juicio de APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pgs. 398/9.

por el carácter mercantil de las facturas a efectos penales (STS 27 marzo 1990, STS 18 marzo 1992).

2.8 La responsabilidad civil

Una de las cuestiones de mayor interés en la actualidad es el relativo a la posibilidad de que el Tribunal, además de señalar la deuda tributaria, declare en el proceso penal por el delito de fraude fiscal la **responsabilidad civil**¹⁰⁶. La jurisprudencia no muestra una línea uniforme. Si bien la Sentencia de la Audiencia Provincial de 24 de marzo de 1988 y la del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1991 admitieron dicha posibilidad, la de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio de 1988 la negó. Dado que la liquidación se ha de realizar con base en los hechos probados en la sentencia, puede ocurrir que ésta determine una cuantía en concepto de responsabilidad civil que no coincida en su globalidad con lo defraudado. Si se admite que el Tribunal ha de declarar la responsabilidad civil, se va a impedir a la Administración tributaria el cobro de lo no declarado por otros conceptos. Gráficamente, en un ejemplo de Suárez González, puede ocurrir que en un período impositivo un sujeto deje de ingresar veinte millones de pesetas en concepto de IRPF, de los cuales sólo quince pueden considerarse como defraudación a efectos del delito fiscal, dado que desconocía que debía los otros cinco. Si no se recoge la totalidad en la sentencia en concepto de responsabilidad civil, la Administración tributaria no va a poder exigir los veinte millones. Esta situación parece que induce a pensar que no es tarea del Tribunal penal el declarar la responsabilidad civil en el delito de defraudación tributaria¹⁰⁷.

3. Delito fiscal contra la Hacienda de las Comunidades Europeas

Art. 305.3 *Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se cometan contra la Hacienda de las Comunidades, siempre que la cuantía defraudada excediere de cincuenta mil ecus.*

El **art. 627** CP prevé una falta que dispone que *“El que defraudare a la Hacienda de las Comunidades más de cuatro mil ecus por cualquiera de los procedimientos descritos en el artículo 305, será castigado con multa de cinco días a dos meses”*.

Se trata de una **novedad** introducida por el nuevo Código penal. Dada su similitud con el delito de defraudación fiscal contra la Hacienda Pública, nos remitimos a lo allí indicado. Evidentemente, se produce una variación en cuanto al sujeto pasivo de la infracción se refiere, la Hacienda Comunitaria, así como en las cuantías defraudadas (las fijadas en estos preceptos se consignan en ecus)¹⁰⁸.

106. Cfr. ampliamente SUAREZ GONZALEZ, Carlos J., *Compendio de Derecho Penal. (Parte Especial)*, Volumen II, Madrid, 1998, pgs. 613/4; Del mismo, “El delito de defraudación tributaria”, pgs. 128 ss; también SIMON ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, pgs. 115 ss; con amplias referencias bibliográficas, cfr. APARICIO PEREZ, *El Delito Fiscal*, pgs. 373 ss.

107. SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial II*, pg. 613.

108. Cfr. MORILLAS CUEVA, Lorenzo, *Curso de Derecho penal español. I, Parte Especial*, dirigido por Cobo del Rosal, Madrid, 1996, pg. 884. Indica este autor que el delito de defraudación tributaria contempla una serie de cuestiones que no son aplicables a esta figura delictiva, como por ejemplo, la exención de responsabilidad criminal o las aclaraciones para la fijación de la cuantía.

III. FRAUDE A LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE LAS COMUNIDADES U OTROS ADMINISTRADOS POR ESTAS

También constituye una **novedad** introducida por el Código Penal de 1995 la tipificación expresa de figuras delictivas dirigidas a tutelar los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas. Estas se encuentran en los artículos 306, 309, así como en los arts. 627 y 628 (faltas sobre los fraudes relativos a los fondos comunitarios).

La incorporación de tales preceptos es consecuencia de la aprobación del **Convenio de 26 de julio de 1995**, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades¹⁰⁹. Según el art. 2, los Estados miembros deberán tomar las medidas necesarias para castigar de forma eficaz los fraudes relativos a los fondos comunitarios. Los fraudes se diferencian en función de su gravedad, la cual condiciona también las sanciones a imponer. En cumplimiento de estas previsiones los arts. 305 y 306 tipifican los fraudes comunitarios relativos a la función de ingreso y gasto de la Comunidad Europea por valor a los 50.000 ecus.

Art.306: *El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas, en cuantía superior a cincuenta mil ecus, eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar, o dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

El art. 306, a semejanza de la conducta típica del art. 305, sanciona las **conductas activas y omisivas** de defraudar a los presupuestos generales de las Comunidades Europeas u otros administrados por éstas, mediante dos clases de conductas: “eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar” o bien “dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieran destinados”¹¹⁰. La primera de las modalidades es muy similar a la prevista en el art. 305, por lo que nos remitimos a lo dicho en ella, aunque con las peculiaridades propias de este delito. La segunda de las modalidades típicas se refiere a la malversación de los fondos comunitarios, similar al recogido en el segundo apartado del art. 308 que examinaremos.

Este delito **rompe el paralelismo** que existe entre el delito de defraudación tributaria y el fraude de subvenciones, pues separa en dos artículos el delito de fraude de subvenciones comunitarias y sanciona el comportamiento de disfrute fraudulento junto a la elusión de las cantidades debidas¹¹¹.

Se observa que la **estructura** del art. 306 y la del 308 es muy similar¹¹². Ambos sancionan una conducta defraudatoria referida a los presupuestos generales de las Comunidades Europeas u otros administrados por ellas, siempre que la cuantía supere

109. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* 316/49, de 27 de noviembre de 1995.

110. Sobre los fraudes comunitarios, puede verse la obra monográfica NIETO MARTIN, Adán, *Fraudes comunitarios. Derecho Penal Económico Europeo*, Barcelona, 1996.

111. Cfr. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 16; SANCHEZ LOPEZ, *El delito de fraude de subvenciones*, pg. 404.

112. Cfr. SANCHEZ LOPEZ, *El delito de fraude de subvenciones*, pg. 404.

los cincuenta mil ecus. Dicha identidad se da también en la penalidad: pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

El primer comportamiento no **protege el sistema** de gastos de las Comunidades Europeas, sino **de ingresos**. Se encuadra, por tanto, entre los delitos de defraudación tributaria. El bien jurídico que se protege, es el aspecto dinámico de la Hacienda (la comunitaria), en su vertiente de ingresos¹¹³.

La segunda modalidad **tutela la vertiente de gastos** comunitarios. Dice Sánchez López que es un precepto que tipifica dos hechos delictivos cuyo bien jurídico protegido es distinto¹¹⁴.

Se plantea un grave **problema** entre la primera modalidad y el art. 305.3, que sanciona el fraude contra la Hacienda de las Comunidades. Qué sentido tiene entonces el art. 306.1. Este último se refiere a las “cantidades que se deban ingresar”. Dos posibles soluciones¹¹⁵:

– Que dichas cantidades aluden a **ingresos no tributarios**, en cuyo caso no tendría sentido alguno la colocación sistemática del art. 306, puesto no sería un delito contra la Hacienda Pública. En este caso no subyacería una relación jurídico-tributaria como presupuesto de este precepto y no se trataría de un delito contra la Hacienda. Pero como el legislador lo ha incluido entre los delitos contra la Hacienda, no parece correcto considerar que las cantidades cuya elusión tipifican son ingresos de naturaleza no tributaria.

– Esta frase se refiere a **ingresos tributarios no contemplados en el art. 305**. Esto permitiría englobarlos entre los delitos contra la Hacienda Pública. Se referiría así a la elusión del pago de todas aquellas cantidades de carácter tributario que hubieran debido ser ingresadas y que no aparecen contenidas en el art. 305.

La **segunda modalidad** del art. 306 guarda cierta relación con el art. 308. Se critica normalmente que el art. 308 sólo sancione la obtención fraudulenta de ayudas comunitarias y deje impune su disfrute indebido, lo que genera desigualdad en cuanto al fraude de subvenciones cometido en el marco del derecho interno. El art. 306 rectifica esta situación y recoge una conducta similar a la tipificada en el art. 308, aunque con algunas deficiencias. El art. 308 se concreta en el incumplimiento por parte del sujeto que desarrolla una actividad subvencionada con fondos públicos, de las condiciones establecidas, mediante la alteración sustancial de los fines para los cuales la subvención fue otorgada. Por contra, el art. 306 habla de dar a los fondos obtenidos una aplicación distinta a la que correspondiera. Así pues, se trata de dos comportamientos distintos, configurándose de forma mucho más amplia este último. No se refiere el art. 306 exclusivamente a la subvención, sino a los fondos que al sujeto le son concedidos. Ello puede suponer una ampliación excesiva que puede dar cabida a todo tipo de ayudas. En consecuencia, se construye el comportamiento delictivo en torno a la aplica-

113. *Ibidem*.

114. *Ibidem*, 404/5.

115. Que ofrece, SANCHEZ LOPEZ, *El delito de fraude de subvenciones*, pgs. 404/5.

ción distinta de aquélla a la que estaban destinados, de cualquier clase de ayudas procedentes de las Comunidades Europeas.

Además, el art. 308.2 requiere que el **sujeto activo** esté desarrollando una actividad que haya sido objeto de la concesión de una subvención, mientras que el tipo del art. 306 no exige tal limitación, siendo suficiente con que se trate de fondos previamente obtenidos. Esta mayor amplitud es criticada¹¹⁶.

El art. 306 no exige que se produzca el **incumplimiento de las condiciones** que hayan sido establecidas por la norma subvencionadora, ni que este incumplimiento se produzca mediante la alteración sustancial de los fines para los cuales la subvención fue otorgada. Se trata ahora de la simple utilización de los fondos que el sujeto ha obtenido en un sentido distinto de aquél para el que habían sido destinados. No se requiere una alteración sustancial de los fines de la ayuda concedida ni un incumplimiento de las condiciones que, de manera expresa, la norma subvencionadora haya previsto. El art. 306 vuelve a ampliar el margen de apreciación del tipo delictivo relativo al disfrute fraudulento de subvenciones en el marco comunitario¹¹⁷.

Por último, la **falta del art. 628** castiga con la pena de multa de cinco días a dos meses, el fraude a los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas u obtuviera indebidamente fondos de éstas por los procedimientos descritos en los artículos 306 y 309, por una cantidad superior a los 4.000 ecus.

IV. FRAUDE A LA SEGURIDAD SOCIAL

Art. 307.1 *El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de quince millones de pesetas será castigado con la pena de prisión uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometa concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de los defraudados cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses.

116. Cfr. *Ibidem*, pg. 407.

117. *Ibidem*.

3. *Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga que-rella o denuncia contra aquél dirigida.*

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

La **tutela de la Hacienda de la Seguridad Social**¹¹⁸ se lleva a cabo mediante el art. 307 CP, junto con los delitos contra la Hacienda Pública, lo que, en principio, parece lógico si se tiene en cuenta la “identidad estructural con el sistema financiero de la Seguridad Social”¹¹⁹. Si bien la Seguridad Social lleva a cabo tanto la actividad recaudatoria como la de gasto, la protección penal de la Seguridad Social se dirige especialmente a la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social¹²⁰. La función del gasto permanece, por lo tanto, fuera del marco de la protección penal¹²¹.

De todas las posibles **conductas** lesivas de la Seguridad Social, sólo son punibles las modalidades defraudatorias que consistan en la elusión del pago de cuotas a la Seguridad Social, la elusión del pago de conceptos de recaudación conjunta, la obtención indebida de devoluciones de lo pagado y el disfrute indebido de deducciones¹²².

V. FRAUDE DE SUBVENCIONES PÚBLICAS

1. Fraude de subvenciones de las Administraciones Públicas

Art. 308.1 *El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones Públicas de más de diez millones de pesetas falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la misma.*

118. Cfr. sobre esta cuestión, MARTINEZ-BUJAN PEREZ, Carlos, “Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF”, en *Protección Penal de los Derechos de los trabajadores*, Santiago de Compostela, 1985, pgs. 71 ss; CASTIÑEIRA PALOU, M^a Teresa, “El impago a la Seguridad Social de las cuotas retenidas a los trabajadores como delito de apropiación indebida”, en *ADPCP*, 1985, pgs. 597 ss; DE VICENTE MARTINEZ, R., *Delitos contra la Seguridad social*, Barcelona, 1991.

119. SANCHEZ TOMAS, en RODRIGUEZ RAMOS/COBOS GOMEZ DE LINARES/SANCHEZ TOMAS, *Derecho Penal. Parte Especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico (I). Delitos contra la Hacienda Pública, derechos de los trabajadores, medio ambiente y patrimonio cultural. Delitos contra la seguridad colectiva*, Madrid, 1999, pg. 140, n. 60.

120. PEREZ MANZANO, Mercedes/MERCADER UGUINA, Jesús R., “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo XVIII, Madrid, 1997, pgs. 169 ss, pg. 181.

121. MUÑOZ CONDE, *Parte Especial*, pg. 1009.

2. Las mismas penas se impondrán al que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones Públicas cuyo importe supere los diez millones de pesetas, incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.

3. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

4. Quedará exento de responsabilidad penal, en relación con las subvenciones, desgravaciones o ayudas a que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo, el que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección o control en relación con dichas subvenciones, desgravaciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

Bien jurídico protegido de estos delitos, a juicio de un importante sector doctrinal, lo es la Hacienda Pública en su función de gasto público, que lleva a cabo a través del instrumento subvencional¹²³. Evidentemente, parece que no se puede obviar que el programa subvencional ha de estar dirigido a una finalidad concreta. Por ello, otros prefieren hacer referencia exclusivamente al correcto desenvolvimiento del sistema de ayudas públicas referidas en el precepto¹²⁴. Finalmente, una solución de compromiso es la adoptada por algunos autores que mencionan dos intereses distintos, por un lado la Hacienda Pública, y por otro, el interés de la Administración en el cumplimiento del plan, proyecto o fin para el que fue concedida la subvención¹²⁵.

Objeto material del delito son las subvenciones o desgravaciones o ayudas de las Administraciones Públicas¹²⁶. Bajo la vigencia del Código Penal anterior se discu-

122. Cfr. ampliamente sobre los diversos requisitos típicos, PEREZ MANZANO/MERCADER UGUINA, "El delito de defraudación a la Seguridad Social", pgs. 182 ss; cfr. también RODRIGUEZ-PIÑERO ROYO, Miguel/QUINTANAR DIEZ, Manuel, "El delito de defraudación a la Seguridad Social", en *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo XVIII, Madrid, 1997, pgs. 135 ss.

123. En este sentido, por ejemplo, ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, pgs. 94 ss; SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial II*, pg. 617; SANCHEZ LOPEZ, *El delito de fraude de subvenciones*, pg. 213.

124. Cfr. ASUA BATARRITA, Adela, "Fraude de subvenciones y responsabilidad del funcionario", en *Delitos contra la Administración Pública*, Bilbao, 1997, pgs. 407, pg. 411.

125. TORIO LOPEZ, Angel, "Estafa de crédito y abuso punible de letras de cambio en la reforma del sistema penal", en Fernández Albor y otros, *Estudios penales y criminológicos*, Santiago de Compostela, 1982, pg. 94; ASUA BATARRITA, Adela, "El daño patrimonial en la estafa de prestaciones unilaterales (subvenciones, donaciones, gratificaciones). La teoría de la frustración del fin", en ADPCP, 1993, pgs. 162 ss; GOMEZ RIVERO, M^a Carmen, *El fraude de subvenciones*, Valencia, 1996, pgs. 116 ss.

126. Cfr. ampliamente ASUA BATARRITA, A., "El delito de fraude de subvenciones", en *Comentarios a la Legislación Penal*, T. XVIII, Madrid, 1997, pgs. 235 ss, 246 ss.

tía en la doctrina si el término subvención¹²⁷ incluía o no aquellas subvenciones no dirigidas al fomento de actividades económicas, como las subvenciones de carácter social o cultural (becas, prestaciones de la Seguridad Social, etc.). A juicio de Muñoz Conde la respuesta debía ser negativa¹²⁸. Por contra, Bajo Fernández/Suárez González consideraban que de no incluirse en el término subvenciones dichas prestaciones se llegaría al absurdo de que el fraude de una subvención cultural quedaría impune. Por ello proponían que deberían incluirse en este precepto (art. 350 CP derogado)¹²⁹. Con el nuevo Código Penal, la doctrina mayoritaria está de acuerdo en que las subvenciones culturales quedan abarcadas por el tipo penal, aunque se discrepa sobre si éstas son subsumibles en el término subvención¹³⁰ o en el de ayuda¹³¹. En cuanto a las desgravaciones públicas, se plantean problemas de delimitación con respecto al concepto de “beneficio fiscal” que emplea el art. 305, por lo que se ofrece una definición negativa de ellas: son desgravaciones públicas las “reducciones de cargas financieras que no constituyan tributos en sentido estricto”¹³². En cuanto a las ayudas públicas, se incluye cualquier tipo de auxilio económico concedido por un organismo público para incentivar algún tipo de actividad.

Sujeto pasivo de este delito lo son las Administraciones públicas, que abarcan tanto las Administraciones territoriales como las institucionales¹³³, pero dejan fuera las propias de las Comunidades Europeas.

La **conducta típica** reviste dos modalidades fundamentales:

a) La **obtención fraudulenta** de subvenciones, desgravaciones o ayudas, bien falseando las condiciones para su obtención u ocultando las condiciones que la hubieran impedido. Evidentemente caben ambas modalidades conjuntamente. La primera de las modalidades consiste en un comportamiento activo consistente en falsear¹³⁴, lo cual parece requerir una declaración falsa, que puede acompañarse o no con documentos falsos o falsificados, que expresa que están presentes las condiciones que dan acceso a la obtención de la subvención, desgravación o ayuda¹³⁵. La segunda modali-

127. Sobre este término, cfr. ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, pgs. 21 ss; LAMARCA PEREZ, “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, pg. 760.

128. Cfr., por ejemplo, MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 8ª ed., Sevilla, 1990, pg. 798.

129. BAJO FERNANDEZ/SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial*, pg. 630, n. 116.

130. SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial II*, pg. 617.

131. Esta parece ser la opinión de MORILLAS CUEVA, Lorenzo, *Parte Especial I*, pg. 881.

132. SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial II*, pg. 617.

133. Cfr. GOMEZ RIVERO, *El fraude de subvenciones*, pg. 214; SANCHEZ LOPEZ, *El delito de fraude de subvenciones*, pgs. 249 ss.

134. Cfr. ampliamente ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, pgs. 105 ss; SANCHEZ LOPEZ, *El delito de fraude de subvenciones*, pgs. 223 ss.

135. Por su parte, GOMEZ RIVERO, *El fraude de subvenciones*, pg. 193, considera que las condiciones a las que se remite el art. 308 son “aquellas cuya frustración afecta a las posibilidades mismas de consecución de los fines de la subvención”.

dad, la ocultación, hace referencia a la omisión de poner en conocimiento de la Administración determinadas circunstancias que impidan la posibilidad de obtener la subvención¹³⁶. La obtención de la subvención debe ser consecuencia de la conducta fraudulenta. Ambas por valor superior a diez millones de pesetas¹³⁷.

b) **Incumplimiento de las condiciones** de la subvención, alterando sustancialmente los fines de su concesión. La alteración debe ser “sustancial”, término que nos remite a una valoración por parte del Tribunal¹³⁸. Este deberá acudir a las finalidades que señalen las normas específicas que regulen la subvención en cuestión, y a los objetivos establecidos en los actos de concesión¹³⁹.

La doctrina **crítica** el carácter limitado de las conductas típicas descritas, pues deja fuera del tipo conductas tales como la obtención de una subvención mediante el ofrecimiento de comisiones u otro tipo de beneficios lucrativos¹⁴⁰.

Respecto al **tipo subjetivo**, se trata de un delito doloso, que admite el dolo eventual¹⁴¹.

En cuanto a la **causa personal de levantamiento de pena** del número 4º, nos remitimos a lo indicado respecto del art. 305 CP.

2. Fraude de subvenciones de las Comunidades Europeas

Art. 309: *El que obtenga indebidamente fondos de los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas, en cuantía superior a cincuenta mil ecus, falsando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieren impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

El comportamiento sancionado en el art. 309 es prácticamente una **reproducción del fraude de subvenciones** descrito en el apartado 1 del art. 308. Las diferencias se cifran, evidentemente, en la cuantía en ecus y en el sujeto pasivo, siendo de

136. Así, por ejemplo, ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, pg. 106; GOMEZ RIVERO, *El fraude de subvenciones*, pgs. 197/8; SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial II*, pg. 618.

137. Se discute en la doctrina si estamos ante una condición objetiva de punibilidad (así, MUÑOZ CONDE, *Parte Especial*, pg. 1001; ARROYO ZAPATERO, L., *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Madrid, 1987, pg. 105) o ante el resultado consumativo (MARTINEZ PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social*, pg. 264; SAINZ-CANTERO CAPARROS, José E., “El delito de fraude de subvenciones”, en *Comentarios a la Legislación Penal*, XVIII, Madrid, 1997, pgs. 305 ss, pg. 319; SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial II*, pg. 619).

138. Considera GOMEZ RIVERO, *El fraude de subvenciones*, pgs. 278/9, acertada esta cláusula, dado que restringe la aplicación del tipo penal, y evita su identificación con el mero incumplimiento de la normativa extrapenal.

139. SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial II*, pg. 619.

140. Cfr. MORILLAS CUEVA, *Parte Especial I*, pg. 881.

141. Cfr. ampliamente GOMEZ RIVERO, *El fraude de subvenciones*, pgs. 224/5 y 285; SANCHEZ LOPEZ, *El delito de fraude de subvenciones*, pg. 269.

destacar que no se emplean los conceptos de subvención, desgravación o ayuda¹⁴², sino el de “fondos de los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas”, lo que abarca todos los fondos comunitarios¹⁴³. El comportamiento típico consiste en la obtención indebida de fondos de los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas por una cuantía¹⁴⁴ superior a los cincuenta mil ecus¹⁴⁵, bien falseando las condiciones requeridas para la concesión, o bien ocultando las que la hubieren impedido¹⁴⁶.

Plantea Morales Prats¹⁴⁷ la falta de referencia a la defraudación de los presupuestos de las Comunidades cuando son **administrados por un Estado** por cuenta de aquéllas. A juicio de este autor, debería reconducirse esta conducta al fraude de subvenciones del art. 308 CP. Con todo, esta opinión no es pacífica, pues Suárez González entiende que plantea problemas su subsunción en este delito dadas las dificultades de incardinar en el concepto de Administraciones públicas a las Comunidades Europeas. Por ello, entiende este autor que, dado que se trata de fondos de las Comunidades, aunque administrados por un Estado por cuenta de ellas, no existe problema en aplicar el precepto comentado (art. 309) cuando los fondos sean objeto de obtención indebida¹⁴⁸.

Cuando la cuantía no rebase los cincuenta mil ecus, pero supera los cuatro mil, será de aplicación la **falta del art. 628**.

VI. DELITO CONTABLE TRIBUTARIO

El art. 310 regula el denominado delito contable tributario. La doctrina mayoritaria opina que este delito protege el mismo **bien jurídico** que el tutelado en el art. 305¹⁴⁹. Con este precepto se adelanta la persecución penal, pues se elevan a la cate-

142. Cfr. MORILLAS CUEVA, *Parte Especial I*, pg. 886.

143. Cfr. SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial II*, pg. 625, dice que cabe incluir no sólo los fondos estructurales (FEOGA, ORIENTACION y FEDER) sino también los que se canalizan por la vía FEOGA GARANTIA, FESE y ayudas al desarrollo, así como las ayudas que se otorgan sobre la base de las inversiones CECA, el Banco Europeo de Inversiones y el Fondo Europeo de Desarrollo.

144. Sobre los fraudes comunitarios, cfr. la obra monográfica de NIETO MARTIN, Adán, *Fraudes comunitarios. Derecho Penal Económico Europeo*, Barcelona, 1996.

145. DOLZ LAGO, Manuel-Jesús, “El delito de fraude de subvenciones a la Unión Europea”, en *Jornadas sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Adela Asúa (ed.), Bilbao, 1998, pgs. 207 ss, pg. 214, dice que la cuantificación en ecus obligará a la reforma del Código Penal cuando aparezca la moneda única europea con la denominación de Euro.

146. Será necesario acudir a la normativa extrapenal que regule la concreta subvención de que se trate. Se configura así como una norma penal en blanco GOMEZ RIVERO, *El fraude de subvenciones*, pg. 306.

147. Cfr. MORALES PRATS, *Comentarios*, pgs. 1440/1.

148. Cfr. SUAREZ GONZALEZ, *Parte Especial II*, pg. 625.

149. Cfr., por todos, GRACIA MARTIN, L., *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, Madrid, 1990, pgs. 30 ss; por su parte, SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, Pablo, “Delito contable tributario”, en *Comentarios a la Legislación Penal*, T. XVIII, Madrid, 1997, pgs. 327 ss, pgs. 353/4, entiende que el bien jurídico protegido es la “contribución de los obligados tributarios, en cuanto objeto del deber de solidaridad en el sostenimiento del gasto público, concretado según el sistema tributario”. Sobre este delito, véase la obra monográfica SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, Pablo, *El delito contable tributario. Interpretación y análisis dogmático del artículo 350bis del Código Penal*, Pamplona, 1995.

goría de delitos comportamientos caracterizados por una falta de cooperación y lealtad del contribuyente, que incumple determinadas obligaciones legales tributarias de llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales. Estamos ante comportamientos que, en parte, constituyen actos preparatorios del delito fiscal, que se caracterizan por ser delitos de peligro¹⁵⁰.

Art. 310: *Será castigado con la pena de arresto siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales.*

Sujeto activo sólo puede serlo el obligado por la ley tributaria a llevar la contabilidad mercantil, libros o registros fiscales. Se trata de un delito especial.

Este delito presenta varias **modalidades** de comisión que pasamos a estudiar a continuación.

a) Se sanciona a quien “*Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias*”.

Estamos ante un tipo de **peligro abstracto y de omisión pura** que exige:

1. **Incumplimiento absoluto** de la obligación de llevar contabilidad mercantil o libros de registros fiscales (referido a un período impositivo). Existe incumplimiento aunque se lleven libros pero que hacen imposible determinar la base imponible. Incumplimiento absoluto supone la total omisión de los asientos contables durante un período. Así, quien no lleva ninguna contabilidad y está en régimen de estimación directa, comete un delito contable.

2. Lo debe realizar quien se halla sometido al régimen de **estimación directa de las bases imponibles**. El legislador limita su aplicación a aquellos sujetos obligados a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales que estén sometidos al régimen de estimación directa de bases tributarias. Quedan excluidos expresamente los contribuyentes sujetos al régimen de estimación objetiva singular. Para conocer la deuda o cuota tributaria es preciso determinar la base imponible, y para calcular dicha base imponible puede recurrirse a la cuantía cierta que se adeuda (régimen de estimación directa) o bien utilizar presunciones que darán la cifra que se estima como correcta (régimenes de estimación objetiva singular y estimación indirecta).

b) “*Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa*”

Se trata éste de un delito de peligro abstracto y mera actividad. En él se genera una situación en la que resulta imposible determinar la realidad económica. El sujeto activo debe ser el **empresario**.

El **comportamiento típico** consiste en “la conducta prolongada, por un lado, de elaborar sistemas de anotación contable, más o menos completos, pero *coherentes* en sí mismos cada uno por su sistemática, y coherentes también por su referencia al otro u otros sistemas, ya que se refieren a la misma actividad y ejercicio económico; y,

150. Cfr., por todos, GRACIA MARTIN, *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, pgs. 30 ss.

por otro lado, de *hacer valer* ante la Administración tributaria uno de dichos sistemas, que aporta a la misma una visión tergiversada para ocultar la realidad económica de la empresa y/o por simular una irreal¹⁵¹. Es preciso, por tanto:

1. Que se trate de un **empresario** obligado de forma previa a llevar contabilidad mercantil,

2. Que lleve una **contabilidad aparentemente correcta**, destinada a mostrar a la inspección de hacienda la información necesaria para determinar la base imponible. Esta contabilidad visible debe ser falsa, o debe contener, al menos, un conjunto sistemático de anotaciones incorrectas, o un número elevado de operaciones omitidas, que la convierten en una contabilidad ajena a la realidad.

3. Que lleve una **contabilidad distinta, oculta y verdadera**, cuya existencia debe ser judicialmente probada si se quiere alcanzar una condena penal. Si el sujeto lleva exclusivamente la contabilidad falsa o visible, o no se prueba la existencia de la contabilidad oculta, no es de aplicación este apartado, pudiendo incurrir en los apartados c) o d)¹⁵². Ahora bien, parece poco probable que un empresario cumpla en su contabilidad oculta –o verdadera– con los requisitos formales y materiales necesarios para afirmar la existencia de una segunda y distinta contabilidad mercantil. Es muy difícil, fuera de los casos de laboratorio, que un comerciante lleve dos libros diarios, o confeccione dos libros de inventarios y cuentas anuales, etc., y además, que el que deba permanecer oculto se confeccione correctamente desde una perspectiva formal. Lo corriente será llevar anexos o apuntes que incluyan sistemáticamente las operaciones reales que no pueden integrarse dentro de la contabilidad preparada a efectos fiscales. Pérez Royo¹⁵³ dice que la doble contabilidad no se lleva mediante dos contabilidades completas, sino que se cuenta con una contabilidad falsa y un grupo de anotaciones en ciertos libros y registros para operaciones no contabilizadas que no pueden considerarse como una verdadera contabilidad.

4. Que se **presente a la Hacienda pública la contabilidad falsa**, para impedir que sea conocida la verdadera situación de la empresa. La contabilidad que se muestra a Hacienda debe cumplir con los requisitos que establece la legislación mercantil. La empresa da a conocer al Estado una situación patrimonial falsa a través de la contabilidad que presenta como verdadera. Sin embargo, la contabilidad visible no puede ser totalmente falsa, pues quien la lleva de esta manera debe consignar un buen número de operaciones reales, intercalando esos asientos verdaderos con otros falsos, o bien omitiendo la anotación de algunas operaciones de importancia. De otra manera la más superficial inspección descubriría la incorrección contable.

Sánchez-Ostiz Gutiérrez¹⁵⁴ distingue una serie de posibles **supuestos**:

- Llevar dos contabilidades, pero no distintas, que, mientras no impidan conocer la verdadera situación, queda impune.

151. Cfr. SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, "Delito contable tributario", pg. 365.

152. Cfr. BERDUGO DE LA TORRE/FERRE OLIVE, *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1993, pg. 180.

153. Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos*, pg. 216.

154. Cfr. SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, "Delito contable tributario", pgs. 365/6.

- Si, cosa difícil, se afecta al conocimiento de la verdadera situación, podría considerarse como infracción tributaria del art. 83.3.d LGT.

- Si se lleva más de una contabilidad pero una de ellas permite conocer la verdadera situación de la empresa, y así se presenta a la Hacienda Pública, es impune.

- Si se lleva más de una contabilidad distintas entre sí en cuanto al contenido, creando una apariencia sobre la situación de la empresa, y se emplea la creadora de apariencia ante la Hacienda Pública, se incurre en este delito.

- Si no se emplea la falsa, sino la otra que refleja la verdadera situación de la empresa, es una conducta impune.

c) “No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas”;

d) “Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias”.

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de treinta millones de pesetas por cada ejercicio económico.

Estamos ante comportamientos constitutivos de **falsedades contables**, comportamientos falsarios que generan inexactitudes contables. En cuanto a los comportamientos prohibidos, éstos son:

1. **Omisiones contables.** La acción consiste en no realizar estas anotaciones debidas.

2. Anotación de **operaciones reales con cifras falsas.** Se han de hacer constar operaciones reales, que deben haberse realizado verdaderamente, pero las cifras que se consignen por dichas operaciones deben ser falsas. Si la falsedad comprende la operación económica y la cifra, se estará en el supuesto contemplado en el apartado d).

Ejemplo: el comerciante que realiza una venta y asienta correctamente el objeto de la operación, las unidades vendidas, etc., pero apunta una cifra en dinero menor a la que recibe realmente.

3. **Contabilizar operaciones inexistentes, ficticias o irreales.** En este caso, frente al anterior, la operación debe ser en sí misma irreal, ficticia.

Ejemplo: el obligado a llevar contabilidad va realizando asientos de operaciones irreales en sus libros oficiales, y apunta gastos por compras de materias primas que en realidad no compró, falseando no sólo la cifra sino también el objeto mismo de la operación.

Pero todo esto no basta. Es preciso que concurren además dos **circunstancias adicionales:** que la cuantía sea superior a los 30 millones de pesetas en cada ejercicio económico, y que se realicen determinadas anomalías en las declaraciones tributarias o bien omitir su presentación. La obligación de presentación de la declaración-liquidación resulta de la normativa pertinente para cada impuesto.

En cuanto a la **naturaleza jurídica**, consideran algunos que estos dos elementos adicionales constituyen una condición objetiva de punibilidad. La violación de deberes contables constituiría un hecho típico, antijurídico y culpable, pero no sería punible si no concurrieran ambas circunstancias de cuantía y presentación en declaraciones (para ello se apoyan en el tenor literal “se considerarán como delito”; ya existiría delito sin ambas circunstancias, pero no podría ser sancionado como tal sin su concurrencia). Para otros, ambas circunstancias constituyen elementos del tipo objetivo que deben ser abarcadas por el dolo¹⁵⁵.

155. Cfr. SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, “Delito contable tributario”, pg. 367, nota 97.