

Algunas cuestiones no desdeñables sobre los  
elementos que configuran el tipo en el delito fiscal.  
Especial referencia a la puesta en escena y la fase  
de consumación delictiva

DANIEL FERNÁNDEZ BERMEJO  
Profesor Contratado Doctor  
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

**RESUMEN**

*En el presente trabajo se pretende analizar un fenómeno delictivo que ha evolucionado a lo largo del tiempo y que pone de manifiesto la actual tendencia del legislador español de expandir el Derecho penal a materias extrapenales. Concretamente, las distintas formas comisivas del delito fiscal, el concepto específico de defraudación y la consumación del delito, desde una visión práctica y jurisprudencial, abarcan la esencia del contenido del análisis que se presenta.*

*Palabras clave: delito fiscal; defraudación, puesta en escena, consumación, cuota defraudada.*

**ABSTRACT**

*This paper intends to show a criminal phenomenon that have evolved over time. In addition, it shows the current trend of the spanish legislator to expand the criminal law to non-criminal matters. Specifically, it attends the certain conducts of the fiscal offense, the specific concept of fraud and the crime consummation forms, from a practical and jurisprudential vision.*

*Key words: fiscal offense; fraud; fraudulent manifestation; consummation; defrauded fee.*

SUMARIO: 1. Introducción.–2. La evolución de la regulación del delito fiscal en la normativa penal española. 2.1 La trascendental Ley 50/1977, de 14 de noviembre. 2.2 La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril. 2.3 La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio. 2.4 La Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Texto originario. 2.5 La Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre. 2.6 La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio. 2.7 La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.–3. Configuración y naturaleza jurídica del delito fiscal. 3.1 El tipo básico del delito. 3.2 La defraudación como exigencia en el delito fiscal. 3.3 La conducta defraudatoria: la puesta en escena. 3.4 Una novedad relevante: la mera presentación de declaraciones no excluye la defraudación. 3.5 La consumación del delito fiscal.–4. Conclusiones.

## 1. INTRODUCCIÓN

Puede afirmarse que uno de los graves problemas que se encuentran presentes en la sociedad actual es el que se refiere al fraude fiscal, y ello a pesar de las múltiples reformas y modificaciones que han tenido lugar en la legislación penal y tributaria en los últimos tiempos. Y es que el fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto, afectando al interés general. En primer lugar, supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes que cumplen con la ley; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; y en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario, contraviniendo, por encima de todo, con lo preceptuado en el artículo 31 de nuestra Constitución Española: el sostenimiento de los gastos públicos ateniendo al principio de igualdad, a través de un sistema tributario justo que, en ningún caso, resultará confiscatorio.

Es por ello que la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no solo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayores esfuerzos (1), a prevenir que

---

(1) *Vid.*, al respecto, CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Protección penal del sistema financiero», en *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n.º 4, 2003, pp. 1885-1899.

estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude.

El objeto del presente estudio no es otro que el de abordar el tipo básico del delito contemplado en el artículo 305.1 del Código Penal, desde los orígenes más remotos, observando cómo ha cambiado la problemática y la tendencia de legislador español en aras de erradicar aquellas conductas que, conforme a la realidad social en que se han manifestado, han resultado ser un problema para la sociedad en general, demandando un reproche penal a través del *ius puniendi*.

Ciertamente, la delincuencia económica o criminalidad de cuello blanco ha demostrado ser una de las herramientas más dañinas para el orden socioeconómico, al afectar directamente a la colectividad en general y al dañar sus esquemas fundamentales de mercado, de intercambio de valores o la financiación, y estos pueden afectar a la corrupción pública y privada. Téngase en cuenta que, además, esta delincuencia referida lesiona, en algunas ocasiones, bienes jurídicos no estrictamente económicos, como la salud o el interés general. Lo que persigue, a grandes rasgos, esta clase de delincuentes no es otra cosa que lograr un fácil enriquecimiento económico —*aunque en ocasiones ponen en práctica una genuina ingeniería financiera, lo cual evidencia un complejo modus operandi*— o generar estrategias que en la *praxis* pueden traducirse en resultados que deben de recibir una adecuada respuesta penal. No debemos olvidar, por otro lado, que el delincuente de cuello blanco es uno de los que más poder adquisitivo ostenta, y de los que mejor asesoramiento jurídico recibe y mayor capacidad y más medios técnicos especializados requiere para poder ser condenado por un juez o tribunal sentenciador.

La actividad inherente a la delincuencia económica bien pudiera afirmarse que ostenta el potencial suficiente como para generar importantísimos efectos distorsionadores en nuestra economía. Quizá por ello estas conductas delictivas, que afectan cuanto menos al orden socioeconómico y producen la introducción en el mercado financiero de grandes capitales o cantidades elevadas de dinero generados sin los normales costes de personal, financieros o industriales, y sin la debida carga tributaria, atentan contra la estabilidad y al buen orden del mercado financiero.

Fruto de la adaptación y actualización de la normativa penal española a las exigencias de los cuerpos normativos internacionales, en los últimos años se ha producido una expansión desorbitada por parte del Derecho penal en relación a la tipicidad objetiva y subjetiva de las conductas punibles asignadas a este tipo de delincuencia, anticipando el legislador penal español la aplicación de la *ultima ratio* del ordena-

miento jurídico a situaciones de hecho que quizá pudieran neutralizarse o erradicarse de manera más eficaz y con fines completamente distintos. Esta expansión del Derecho penal viene a absorber, en cierto modo, cuestiones de índole tributaria que quizá pudieran regularse o depurarse en la normativa reguladora que le es afín: la normativa tributaria.

Pues bien, el estudio comienza con el desarrollo histórico de la evolución que el delito fiscal ha presentado desde los orígenes más remotos para, posteriormente, realizar una exégesis de la naturaleza jurídica y del tipo básico del delito, que forma parte del «*derecho penal tributario moderno*», al configurarse como un precepto que precisa de complemento por el ordenamiento tributario, y que suscita algunas dudas acerca de la conveniencia de que sea la rama del Derecho penal la que precisamente tenga que regular cuestiones de índole tributarias. Así mismo se estudia, desde un prisma doctrinal y jurisprudencial, el relevante concepto de defraudación, que no aparece descrito en el tipo, y que requiere de la interpretación que durante todos estos años ha realizado de manera constante y uniforme la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Es conocido que el mero impago o incumplimiento de una cuota tributaria que supere el umbral de 120.000 euros, no constituye delito fiscal, ya que se requiere algo más: una puesta en escena, una ocultación, engaño o simulación, entre otros menesteres.

Ha resultado objeto de interés en esta investigación detenerse en el aspecto subjetivo del delito, con las particularidades que ofrece el elemento del dolo, en su vertiente de dolo directo, pero también de dolo eventual, como tiene reconocido la jurisprudencia, aunque se descarta, para la manifestación del delito analizado, la imprudencia e incluso, podríamos afirmar, que la tentativa inacabada. En cambio, sí tiene cabida el error de tipo o error de prohibición, como se pondrá de manifiesto.

Finalmente, no ha resultado baladí un concepto que ha generado múltiples estrategias de defensa ante distintas denuncias y acusaciones: el momento de la consumación delictiva. Y es que cada tributo, cada impuesto, ofrece como particularidad la configuración de un devengo específico y, por tanto, hay que atender al desarrollo del mismo para estudiar la posible existencia de delito. Por último, no olvidemos que pese a que las investigaciones y comprobaciones de las distintas liquidaciones, autoliquidaciones (acción), así como la ausencia de las mismas (omisión), proceden de la Administración Tributaria, y que cuando esta tiene conocimiento de una presunta *notitia criminis* le remite el expediente al Ministerio Fiscal o se remite el

tanto de culpa a la jurisdicción penal, a través de la interposición de la demanda o querrela correspondiente, no teniendo cabida, en estas lides, la vía contencioso administrativa. Y es que la cuota defraudada no solo puede determinarse por el juez competente en sede penal.

## 2. LA EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL EN LA NORMATIVA PENAL ESPAÑOLA

### 2.1. La trascendental Ley 50/1977, de 14 de noviembre

Puede afirmarse que el delito fiscal, o de defraudación tributaria, tuvo escasa aplicación práctica (2) hasta la Ley 50/1977 (3), de 14 de

---

(2) Vid. PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. IEF. Madrid, 1986, pp. 30 y ss.

(3) Adentrándonos en los orígenes de la regulación penal española, con algún vestigio relacionado con la defraudación de índole tributaria o del pago de impuestos, cabe afirmar que el Código Penal de 1822, en el Título VIII, bajo la rúbrica «*De los que rehusan al Estado los servicios que le deben*», en su artículo 573 establecía que «*El que contraviniendo a la obligación que todos los españoles, sin distinción alguna, tienen de contribuir a las necesidades del Estado en proporción de sus haberes, se negare a pagar la cuota que en el reparto de contribuciones públicas le hubiese tocado, después de apurados todos los trámites legales para rectificarla, o no queriendo usar de ellos, sufrirá el recargo de la mitad más de dicha cuota por vía de multa, y será apremiado a satisfacer una y otra cantidad*».

Por su parte, el artículo 574 del mismo texto legal disponía que «*El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado u ocultado para disminuir aquella*».

La Ley Penal sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830, en el artículo 14 prescribía que «*En cuanto a las contribuciones directas se incurre en defraudación: 1.º Por omitir la declaración que deba hacerse para la exacción a la autoridad u oficina adonde corresponda. 2.º Por cualquier falsedad que se cometa en la declaración que se dé para la graduación del derecho. 3.º Por la ocultación del contrato, sucesión, posesión u otro acto que cause derecho. 4.º Por cualquier simulación que se haga en los documentos justificativos de estos actos. 5.º Por toda otra especie de violación a las reglas administrativas establecidas en las instrucciones que tenga tendencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente deba pagarse por razón de la contribución directa*».

Como la regulación en 1830 de este delito se hallaba en una ley especial, el Código Penal de 1848 no lo incluyó en su contenido, de modo que sería el Código Penal de 1870 el que, en el Título VI, bajo la rúbrica «*De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncias falsas*», en su artículo 331 dispusiera que «*El que requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere*

noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que introdujo en nuestro sistema el delito fiscal, figura subsumida hasta aquel momento en el artículo 331 del Código Penal de 1870 (4), bajo el epígrafe «*De la ocultación fraudulenta de bienes e industria*».

Así, la Ley de 1977, en su artículo 35, englobado en el capítulo VI del título III del libro II del Código Penal, bajo la nueva rúbrica «*Del*

---

*con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 125 pesetas*».

Previamente, el Real Decreto de 20 de junio de 1852, sobre jurisdicción de hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación, exponía que incurrían en defraudación aquellos que tuvieran «(...) *tendencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente debe satisfacerse por razón de una contribución directa o indirecta*».

En las posteriores reformas, lo que realmente cambió fue la ubicación y la cuantía de multa asociada al delito. Así, el artículo 390 del Código Penal de 1928, disponía que «*El que, requerido por funcionario administrativo competente, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá, salvo lo que dispongan las leyes o Reglamentos especiales, una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas y sin perjuicio de que la Administración haga efectivos los derechos fiscales*».

En el CP 1932, el artículo 324 disponía que «*El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 250 pesetas*».

En el texto punitivo posteriormente publicado, el CP 1944, en el artículo 319 se prescribía que «*El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas*».

Finalmente, y hasta la configuración del delito fiscal con autonomía propia en los cuerpos normativos, el artículo 319 CP del texto revisado en 1963, modificaba la cuantía base para determinar el posible delito fiscal, pasando de 1.000 a 5.000 pesetas.

(4) Acerca del análisis de la evolución histórica del delito, *vid.*, entre otros, BAZA DE LA FUENTE, M.<sup>ª</sup> L.: *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. Tesis doctoral*. Universidad Complutense de Madrid, 2003, pp. 2 y ss.; AYALA GÓMEZ, I.: «Antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda Pública», en VV. AA: *Estudios penales en homenaje a Enrique Gimbernat*. Vol. II, Edisofer, Madrid, 2008, pp. 1797-1818; DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R.: *El blanqueo de capitales y el delito de fraude fiscal*. Tesis doctoral. UNED, Madrid, 2017, pp. 118 y ss.

*delito fiscal*», ordenaba que el artículo 319 del Código Penal de 1973 quedase redactado de la siguiente forma:

«1. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.

2. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:

a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.

Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes.»

Por su parte, el artículo 36 de la Ley de 1977 establecía que «El conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria». Y el artículo 37, precepto nuclear en el objeto de nuestro análisis por cuanto que sería el punto de partida de múltiples modificaciones posteriores, prescribía que

«1. Los delitos fiscales solo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela.

2. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobilia-

*rios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.»*

Vemos, pues, que el artículo 37 vino a establecer la prejudicialidad tributaria (5) –*administrativa*–, al introducir dos condiciones objetivas de procedibilidad, reservándose la Administración la competencia para instar la iniciación del proceso penal, a modo de delito semipúblico, impidiéndose la persecución de oficio o por mera denuncia de los hechos; y se exigía firmeza en las resoluciones administrativas o resolución del Tribunal Económico Administrativo Central para poner en conocimiento del Ministerio Fiscal aquellos hechos que revistieran carácter de delito. Además, del precepto se apreciaba la posible compatibilidad (6) entre la sanción administrativa y la penal.

Empero, esa exigencia aludida de firmeza de las actuaciones o de agotar la vía administrativa, fue la causa principal de que prácticamente no se sancionasen hechos merecedores de sanción penal.

## 2.2 La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril

La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, suprimió la prejudicialidad tributaria y transformó el delito fiscal en delito público.

Tras la publicación y entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) el 29 de diciembre del mismo año, su artículo 31 estableció el principio de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo y no confiscatorio. Este principio, irrenunciable en un Estado que propugna como valores superiores la justicia y la igualdad, no se vería realizado si el fraude fiscal no hubiera encontrado, para sus más graves manifestaciones, una respuesta penal. Anuncia la Ley que de ello fue ya consciente el legislador cuando en la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, en sustitución del delito de ocultación fraudulenta de bienes o de industria, se

(5) *Vid.*, al respecto, MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal. Parte Especial*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, p. 892; RAMÍREZ GÓMEZ, S.: «Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública», en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 171, 2016, p. 59.

(6) *Vid.* RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, J. L.: «Los delitos contra la Hacienda Pública ante su anunciada reforma», en *Tribuna Fiscal*, n.º 48, 1994, p. 53.

introdujo, en el artículo 319 del Código Penal –*el cual quedaba con esta norma de 1985, derogado*–, el tipo del delito fiscal, cuya regulación se completó con los artículos 36 y 37 de la propia norma. Sin embargo, asume el legislador que la previsión legislativa no tuvo los frutos deseados y, especialmente, el efecto de prevención general al que tiende todo precepto penal, como consecuencia de que existen todavía situaciones fraudulentas en las que se atenta contra los principios de generalidad y capacidad del artículo 31 de la Constitución. En este sentido, la redacción de artículo 37 de la Ley 50/1977 –*el cual quedaba con esta norma de 1985, derogado*– exigía el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración Tributaria, única legitimada para ello, promoviese el ejercicio de la acción penal, lo cual se trataba de un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley de 1985 incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento.

Con la reforma referida, el delito fiscal quedaba tipificado como sigue: «*El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio obtenido exceda de 5.000.000 pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía*».

Es obvio que el legislador asumía su responsabilidad en cuanto a los malos resultados obtenidos y escasos efectos preventivos conseguidos, pero también predecía las futuras críticas de algunos aspectos que pasaban a contemplarse en el tipo penal, como lo era la prejudicialidad tributaria.

Continuaba el legislador manifestando que la Ley no se limita a eliminar esa barrera prejudicial para reprimir el fraude fiscal, sino que, como adelanto, aspira a mejorar los textos sustantivos. Así, el novedoso artículo 349 del Código Penal pretendía avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se pretendía, por tanto, que dicha conducta no consistiese tanto en la falta de pago de los tributos como en la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago.

Así mismo, el nuevo artículo 350 pretendía sancionar específicamente la malversación o distracción de los fondos públicos que percibieran los particulares, sin perjuicio de que, en virtud de las reglas

generales sobre concurso, las conductas incriminadas pudieran, en casos determinados, ser acreedoras de la aplicación de otros preceptos.

También se introdujo un nuevo artículo, el 350 bis, que sancionaba el incumplimiento de obligaciones formales como infracción autónoma, dada la trascendencia de la colaboración activa de los sujetos pasivos de los tributos.

En definitiva, y en cuanto a la estructura del delito se refiere, el título VI del libro II del Código Penal, con la rúbrica «*Delitos contra la Hacienda Pública*», pasaba a comprender, en capítulo único, los artículos 349, 359 y 350 bis.

A modo de síntesis de esta evolución histórica de la normativa relativa al delito fiscal, la STS de 12 de mayo de 1986, que previamente tuvo la ocasión de recordar la Sentencia de 12 de marzo del mismo año, con acierto indica que el delito fiscal no fue criminalizado «*hasta el Código Penal de 1870, de cuyo texto pasó a los posteriores, hasta que, en el Código Penal de 1944, se le dedicó el artículo 319 enclavado en el Capítulo VI del Título III del Libro II bajo el epígrafe “de la ocultación fraudulenta de bienes o de industria”, cuyo precepto rara vez se aplicó, habiéndolo estimado totalmente inoperante diversas Memorias de la Fiscalía del Tribunal Supremo. Sustituido el epígrafe mencionado, mediante la Ley de 14 de noviembre de 1977, por el “delito fiscal”, la antigua redacción del mencionado precepto fue reemplazada por otra totalmente renovada y a la que, ciertos sectores doctrinales, le atribuyen génesis demagógica y, finalmente, y ante la virtual inaplicación de la normativa dicha, la Ley Orgánica de 29 de abril de 1985 ha derogado tanto el meritado Capítulo VI como el artículo 319, trasladando la infracción, y remodelándola, al Título VI del Libro II del Código Penal, bajo la rúbrica de “delitos contra la Hacienda Pública”, cuyo Título, en un solo Capítulo, comprende los artículos 349, 350 y 350 bis. En lo que respecta a la naturaleza jurídica de la infracción estudiada con anterioridad a la Ley de 1977, se estimaba que tratábase de un hecho punible contrario a la fe pública, tesis que abonaba su colocación dentro del Título dedicado a las falsedades; mas, con posterioridad a la referida Ley, se entiende que se trata de un delito socioeconómico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las Entidades Locales y Autonómicas. La acción, para algunos, es muy simple pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adeudadas, pero, habida cuenta de que, “fraude” equivale semánticamente a “engaño” o “acción contraria a la verdad o a la rectitud”, “defraudación” a “acción o efecto de defraudar” y, “defraudar” siendo palabra polisémica, en su*

*acepción más ajustada al caso, a “cometer un fraude en perjuicio de algún”, y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente, cuya intención de defraudar, la presumía el legislador, en el párrafo primero del artículo 319, mediante una interpretación auténtica, que no parece excluir hipótesis distintas a las expresamente previstas, “en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción de la acción investigadora de la Administración Tributaria”, a lo que cabe agregar que, es requisito indispensable, para la criminalización de la conducta fraudulenta que, la elusión del pago de impuestos conseguida, ascienda a una cantidad igual o superior a 2.000.000 de pesetas. Finalmente, el actual artículo 349 del Código Penal, tras la reforma antes aludida de 29 de abril de 1985 supedita, en su párrafo primero la criminalización de la conducta elusiva o de la defraudación a la Hacienda estatal, autonómica o local, a que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas».*

### **2.3 La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio**

La LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, ofreció una nueva redacción que mantiene cierta semejanza con la regulación actual, incluyendo agravantes que se mantienen hoy en día e introduciendo la excusa absolutoria en el delito, por lo que no nos detendremos en su análisis, al no ser objeto de nuestro análisis tales novedades.

### **2.4 La Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Texto originario**

Adentrándonos ya en 1995, y aunque prácticamente ya se había depurado bastante la redacción del delito fiscal conforme a la realidad social a ojos del legislador, el texto punitivo originario de 1995, aprobado por la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP), actualizó la penalidad de la conducta típica del delito fiscal y eliminó la exigencia que con anterioridad se hacía respecto del

dolo, y ello, fundamentalmente, porque el legislador caería en la cuenta de que tal conducta defraudatoria nunca se castigó en la modalidad imprudente, por lo que se recogía de manera superflua.

El artículo 305.1 CP disponía lo siguiente: *«El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica o foral, 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».*

## 2.5 La Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre

Por su parte, la LO 15/2003, de 25 de noviembre, de reforma del Código Penal, modificó el precepto a los únicos efectos de establecer una nueva cuantía mínima delictiva, que se incrementaba hasta los 120.000 euros, adaptando el texto a la divisa «euro». Nada relevante surtió efecto en la normativa penal que pudiera afectar al delito fiscal.

## 2.6 La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio

Sería la LO 5/2010, de 22 de junio (7), de reforma del Código Penal, la que elevase la penalidad del tipo básico a 5 años de prisión como máximo, y la LO 7/2012, de 27 de diciembre, que analizaremos a continuación, la que estableciese el tipo agravado a 6 años de prisión máxima.

Esa reforma penal alteró el contenido de los apartados 1 y 3 del artículo 305 CP. Así, el primer apartado, ya modificado, disponía que

---

(7) La exposición de motivos de este texto normativo apuntaba que *«El tiempo transcurrido desde entonces ha puesto de manifiesto que es preciso llevar a cabo su actualización para abordar nuevas necesidades surgidas con la experiencia obtenida con su aplicación».*

*La iniciativa reformadora se ha planteado en distintos ámbitos. Ya en 1998 el Congreso de los Diputados aprobó una Resolución instando al Consejo General del Poder Judicial a estudiar la efectiva aplicación del Código Penal, detectando los problemas que la misma comportaba. El citado Consejo General rindió su informe el día 12 de julio de 1999 con el análisis de aquellos aspectos que han planteado mayor complejidad en la aplicación del nuevo Código».*

*«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

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

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

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

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

Por su parte, el apartado 3 establecía que *«Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros».*

Ciertamente, la exposición de motivos del cuerpo normativo disponía que *«La evolución social de un sistema democrático avanzado como el que configura la Constitución española determina que el ordenamiento jurídico esté sometido a un proceso constante de revisión. La progresiva conquista de niveles de bienestar más elevados no es concebible, en un marco jurídico de respeto a los derechos fundamentales, sin un paralelo avance en materia de libertad y de seguridad, pilares indisolublemente unidos del concepto mismo de Estado de Derecho.*

*En este contexto, la presente reforma se enmarca en la confluencia de varias coordenadas que explican tanto su relativa extensión como la variedad de cuestiones que en ella se abordan».* A continuación, señala dicho texto que *«la experiencia aplicativa del Código ha ido poniendo en evidencia algunas carencias o desviaciones que es*

*preciso tratar de corregir». Finalmente, en el apartado XXIII del Preámbulo, se establece que «En el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social se ha producido un endurecimiento de las penas al objeto de hacerlas más adecuadas y proporcionales a la gravedad de las conductas. Se prevé asimismo que los jueces y tribunales recaben el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil».*

Se modificó la redacción del párrafo primero del apartado 1 del artículo 305 CP, y se añade un apartado 5. De esta manera, el primer apartado quedó configurado como sigue: *«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía».*

La otra novedad de esta reforma en materia relativa al delito fiscal radicó en el apartado 5 introducido en el texto punitivo, que exponía que *«En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley».* Vemos, pues, que a pesar de la existencia de un proceso penal en trámite, la Administración podía disponer la práctica de la liquidación de la deuda tributaria con antelación a lo dispuesto en sentencia firme, no contemplando, en tales casos, la responsabilidad civil la deuda tributaria.

## **2.7 La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre**

En el Congreso de la Asociación Profesional de Inspectores de Finanzas del Estado (APIFE), celebrado en Tarragona del 27 al 29 de octubre de 2010, se indicó que *«esta reforma –que posteriormente se*

materializaría con la LO 7/2012—, *acabará con una discriminación intolerable, puesto que no es razonable, ni explicable, que un ciudadano que deje de pagar 1.000 euros en su declaración de la renta se pueda enfrentar a un embargo de su cuenta corriente en pocos meses, mientras que un presunto delincuente fiscal que deja de ingresar un millón de euros no se enfrenta a esta situación hasta que transcurran varios años, sin que en muchas ocasiones se hayan tomado las medidas adecuadas para asegurar el cobro».*

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modificó la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, realiza una profunda revisión de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, regulados en el título XIV del Código Penal. Señala el Preámbulo (8) de la Ley Orgánica que *«Los objetivos de la reforma en materia fiscal pueden sintetizarse en la creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años; posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación; incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal; introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea; evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria. También se prevén mecanismos para rebajar la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial».*

---

(8) La exposición de motivos del Anteproyecto de Ley sostenía que *«el objetivo de la reforma en esta materia es que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal y como parece ser la tendencia general en derecho comparado».* Y es que el 20 de noviembre de 2008 tenía entrada en el registro del Consejo General del Poder Judicial el Anteproyecto de Ley, junto con la memoria justificativa, a los efectos de la emisión del dictamen preceptivo por parte del Consejo, informe que fue aprobado el 26 de febrero de 2009 por la Comisión de Estudios e Informes del Consejo General del Poder Judicial, si bien es cierto que las consideraciones realizadas por este órgano no resultaron baladí, por lo que las intenciones reflejadas en la Exposición de Motivos del Anteproyecto no se materializaron finalmente en el Proyecto de Ley remitido a las Cortes Generales.

Con esta norma, se efectúan mejoras técnicas en la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública en el artículo 305 CP, que tienen por objeto facilitar la persecución de estos delitos y corregir algunas deficiencias advertidas en su aplicación.

Adentrándonos en las modificaciones más significativas, podemos destacar la novedosa configuración de la regularización de la situación tributaria que, en palabras del legislador en el espacio preambular del texto, define *«como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no solo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente»*. En este sentido, continúa apuntando que *«Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias»*. Así, considera el legislador que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer *«el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación (...) suprime las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria»*.

Por otro lado, y como producto estrella de esta ley de 2012, se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Si bien es cierto, con esta reforma, el legislador persigue eliminar situaciones de privilegio *–tal y como anuncia en el preámbulo de la norma–* y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, incrementando la eficacia de la actuación de control de la Administración, a modo de que la pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que este considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación.

En relación con la determinación de la cuota tributaria defraudada, la reforma introduce dos modificaciones relevantes. De una parte, que la cuantía defraudada se determinará por relación al año natural. De otro lado, se introduce una regla especial para poder perseguir las tra-

mas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere el *quantum minimum* establecido *ex delictum*.

Así mismo, se prevé una atenuación de la pena cuando los presuntos responsables de los delitos reconocen su autoría y satisfacen íntegramente la deuda tributaria, o bien colaboran con las Autoridades para la averiguación de los hechos y, en su caso, la identificación o captura de otros responsables, siempre y cuando tal reconocimiento, pago y cooperación se produzcan en un breve lapso de tiempo. En el polo opuesto, se contempla un nuevo tipo agravado en el artículo 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, que se sancionan con una pena máxima de seis años, lo cual, a tenor de lo dispuesto en el artículo 131 del Código Penal, lleva aparejado el aumento del plazo de prescripción hasta los diez años, en aras de evitar la impunidad de estas conductas graves por el transcurso del tiempo. También se consideran supuestos agravados aquellos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los seiscientos mil euros; aquellos en los que la defraudación se comete en el seno de una organización o de un grupo criminal; o en los que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada.

Veamos, por tanto, cómo queda configurado en el Código Penal, tras la última reforma producida en materia fiscal, el vigente y trascendental artículo 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, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*

*La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.*

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

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

a) 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. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta mil euros en el plazo de un año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado.

Si la cuantía defraudada no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.

4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributa-

rias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

6. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servi-

*cios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.»*

Esta reforma, que afectó al art. 305 CP, contribuyó a que los tributos pudieran recaudarse a toda costa. Para Tejerizo López, las modificaciones pueden sintetizarse (9) de la siguiente manera: 1) Si en una actuación de investigación de la Administración Tributaria se puede distinguir entre los conceptos vinculados o no a un posible delito contra la Hacienda Pública, ambos se tramitarán de forma separada. 2) Los conceptos no vinculados a un posible delito se tramitarán de acuerdo con lo dispuesto en las normas tributarias, y se sujetarán al régimen de recursos propios de toda liquidación. 3) En cuanto a los conceptos vinculados a un posible delito fiscal, también se sigue la tramitación que establezca la norma tributaria, aunque su eficacia final se dirime en el proceso penal. 4) La existencia de un proceso penal no paraliza la acción de cobro de la deuda tributaria, aunque sí puede suspenderse si así lo ordena el juez, bien de oficio o a instancia de parte.

Deteniéndonos en el apartado 5 del artículo 305 CP, con la nueva redacción (10) observamos que pese a la existencia de un proceso penal en curso, se permite disponer de la práctica de una liquidación de la deuda tributaria en un momento previo a la sentencia judicial, suponiendo la supresión de la obligación de paralizar las actuaciones administrativas practicadas, que era lo que regía hasta ese momento en materia tributaria. Y es que tras la LO 7/2012 aparecía de forma expresa la continuación de las actuaciones de la Administración Tributaria para

---

(9) Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la hacienda pública», en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 170, 2016, p. 25.

(10) En este sentido, el artículo 305.5 en el Anteproyecto de Ley de 2008 indicaba que «*En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, se exigirán por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley*». Posteriormente, el artículo publicado tras la LO 5/2010, de 22 de junio, recogía que «*En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley*».

los casos en que se apreciaren indicios de delito, conteniendo dichas actuaciones carácter ejecutivo, permitiendo su cobro por la vía de apremio salvo que judicialmente se acordase la suspensión.

Así pues, este precepto bien podría considerarse el origen de «un nuevo modelo de delito fiscal en el que la Administración Tributaria podría liquidar y recaudar la deuda aunque estuviera en marcha el proceso penal» (11). Sin duda, fue el punto de inflexión en la aplicación de las liquidaciones tributarias vinculadas al delito.

Ciertamente, parte de la doctrina ha criticado la genuina regulación de naturaleza tributaria en el seno del Derecho penal, a través del Código Penal, observando con recelo (12) su regulación a través de una ley orgánica. Téngase en cuenta que el actual Título VI de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) –*introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre*– comenzó a diseñarse tras la reforma del Código Penal en virtud de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, aunque ciertamente, el germen puede hallarse en la LO 5/2010, de 22 de junio, momento en el que pareciera que la Administración Tributaria tuviera alguna potestad a la hora de efectuar la liquidación del tributo.

Por consiguiente, lo articulado supone una «invasión de la Administración Tributaria en el ámbito penal» (13), ya que el precepto lo que viene a introducir es un auténtico procedimiento administrativo tributario, y no tanto la regulación de un delito propiamente dicho. Si esto es así, que la norma penal pueda regular cuestiones de índole tributarias, ¿también podría dar lugar a que la norma tributaria contuviera preceptos de corte punitivo? Es evidente la deficiente técnica legislativa empleada.

---

(11) Cfr. HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: «Prejudicialidad penal y delito fiscal», en *Diario La Ley*, n.º 7741, 2011, p. 2; LÓPEZ DÍAZ, A.: «Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT», en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 167, 2015, p. 30; RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *Las actuaciones de la administración tributaria...*, op. cit., p. 64.

(12) *Vid.*, al respecto, entre otros, PALAO TABOADA, C.: «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de modificación de la LGT», en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 167, 2015, p. 46; ESPEJO POYATO, I.: «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 388, 2015, p. 34; DE JUAN CASADEVALL, J.: «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», en *Carta Tributaria*, n.º 5-6, 2015, p. 13.

(13) Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *El procedimiento de inspección...*, op. cit., p. 25.

### 3. CONFIGURACIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA DEL DELITO FISCAL

El delito fiscal, tipificado en el artículo 305 CP, se encuentra regulado en la norma penal como un tipo delictivo en blanco (14), al precisar de la normativa genérica contemplada en el Libro I del texto punitivo como de la normativa tributaria, para lograr la plenitud de su contenido, en aras de poder determinar la cuota tributaria, que no defraudada (15). Concretamente, nos ubicamos en el Título XIV del Libro II del Código Penal, «*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*», artículos 305-310 bis CP.

Ciertamente, la regulación del delito fiscal en nuestra norma penal precisa de complemento, al tratarse de una norma penal en blanco, toda vez que no describe en el tipo todos los elementos que integran la conducta reprochable penalmente, y debemos acudir a la normativa tributaria (16) para conseguir tal objetivo y completar, de esta manera, su conceptualización (17). Y es que tal normativa de índole administrativa resulta fundamental (18), al configurarse como un estandarte para determinar la cuota tributaria defraudada y establecer el importe de la responsabilidad civil. Esta norma penal en blanco convierte al Derecho penal en una vía secundaria (19) frente al Derecho adminis-

---

(14) Al respecto, *vid.* SSTS 2734/2010, de 13 de mayo; 13/2006, de 2 de enero; 1505/2005, de 25 de noviembre; 539/2003, de 30 de abril.

(15) La distinción entre «cuota impagada» y «cuota defraudada» y sus consecuencias ha sido claramente reconocida en la Nota 1/2010, de 25 de enero, de la Unidad Central de Coordinación en Materia de delitos contra la Hacienda Pública de la Agencia Tributaria (Nota de Coordinación NC1/ 2010, de 25/1/2010, emitida por la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública (UCCDHP) y suscrita por la Jefa de dicha Unidad, proporcionando pautas de actuación para los casos en los que por un mismo período y concepto, concurren motivos de regularización constitutivos y no constitutivos de delito, pp. 433-445.

(16) En este sentido, es la normativa extrapenal la que resultará necesaria para efectuar la liquidación tributaria que concretará el deber incumplido, identificando al sujeto obligado y la cuantía dejada de ingresar.

(17) *Vid.*, sobre este tenor, entre otros, GÓMEZ RIVERO, M. C.: «Lección II: La norma penal», en GÓMEZ RIVERO, M. C. (Dir.): *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte General*, 3.ª ed., adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal. Tecnos, Madrid, 2015, pp. 33 y ss.

(18) *Vid.* LINARES, M.ª B.: «Liquidación tributaria ante indicios de delito fiscal (Artículo 305.5 del Código Penal)», en *Revista General de Derecho Penal*, n.º 27, 2017, p. 2.

(19) Al respecto, *vid.*, por todos, RODRÍGUEZ RAMOS, L.: *Secundariedad del Derecho penal económico*. Colex, Madrid, 2001.

trativo sancionador en cuanto a la protección jurídico tributaria se refiere.

En este sentido, prescribe el vigente texto punitivo en su artículo 305.1 que «*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*

*La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos».*

Siguiendo el brillante análisis doctrinal realizado por Martínez Serna, la doctrina se muestra dividida en cuanto a la consideración del delito fiscal se refiere. Para algunos, este delito es un delito especial propio, en el que solo cabe como autor el deudor tributario (20); para otros, delito especial de infracción de un deber (21), en el que el autor será el obligado tributario que ha infringido el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, a tenor de los artículos 35 LGT y 31 CE, esto es, podrá defraudar aquel que esté obligado al pago de la deuda tributaria, excluyendo a los *extraneus* directamente de la autoría –*que bien pudieran ser cómplices, inductores o cooperadores necesarios*–. Esta teoría de identificación del delito fiscal como infracción de deber deja en el aire, para algunos autores, la obtención indebida de devoluciones (22), efecto contrario de la obligación de contribuir.

---

(20) Al respecto, *vid.* BAZA DE LA FUENTE, M. L.: *El delito fiscal...*, *op. cit.*, pp. 272 y ss.; MORALES PRATS, F./QUINTERO OLIVARES, G.: *Comentarios al Código Penal Español*. T. II. Aranzadi, Pamplona, 2011, pp. 471 y ss.; RODRÍGUEZ RAMOS, L.: «Código Penal concordado y comentado». *La Ley*, Madrid, 2011, pp. 1224 y ss.

(21) *Vid.*, en este sentido, SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: «La responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal». *CEF*, Madrid, 2007, pp. 155 y ss.; COLINA RAMÍREZ, E. I.: «La defraudación tributaria en el Código Penal Español». *Bosch*, Barcelona, 2010, pp. 146 y 147.

(22) *Vid.* MARTÍNEZ SERNA, I.: «El delito fiscal como delito común: Análisis del nuevo artículo 305.6. A la vez un comentario a las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 y 8 de abril de 2008», en *Revista General de Derecho Penal*, n.º 20, 2013, p. 4. Así, señala el autor de forma crítica, que «no habría infracción de deber porque no hay un deber de protección y favorecimiento del bien colocado dentro de la esfera jurídica en lo que se refiere a la persona especialmente obligada, la cual además de abstenerse de dañarlo debe velar por su integridad frente

Por tanto, puede lanzarse el siguiente interrogante: ¿Es el delito fiscal en realidad un delito especial? (23) A favor de tal respuesta se ha dicho y decimos que lo es, fundamentalmente, porque solo puede recaer en quienes resultan obligados a cumplir con ciertas obligaciones tributarias, a tenor de la normativa tributaria. Ahora bien, el planteamiento no ha resultado baladí, por cuanto que ello implicaría prácticamente equiparar el delito fiscal a una infracción de deber, lo cual impediría la posibilidad de concebir la figura del *extraneus* como un elemento que puede asumir responsabilidad penal, situación que sería de extrema gravedad si consideramos que algunos individuos han podido mantener cierto protagonismo en la defraudación tributaria consumada, como bien pudiera ser el asesor fiscal. El dilema delito especial *versus* delito de infracción de deber, en cambio, no parece haberse disipado pese a los distintos pronunciamientos judiciales y doctrinales.

Cabe recordar que delito especial es aquel que requiere, para poder ser autor, una específica cualificación en el agente (24). Por otra parte, delito común es aquel que no requiere reunir tal cualificación para ser autor (25). Entre los delitos especiales podemos distinguir, a su vez, entre especiales propios, que serían aquellos delitos que solo se han previsto para sujetos cualificados y no existen al margen de éstos; y delitos especiales impropios que, junto a una modalidad para sujetos cualificados admiten otra para sujetos no cualificados, en los que en el caso que nos ocupa, podría tener entrada el asesor fiscal.

Otros autores, como Silva Sánchez (26) y Martínez Buján (27) han catalogado, no exento de algunas críticas (28), el delito como infracción de deber con elementos de dominio, que viene a configurarse

---

a cualquier amenaza de peligro o lesión. El obligado tributario no tiene ninguna obligación de proteger a la Hacienda Pública o de evitar que sufra daños».

(23) Cuestión que es planteada, así mismo, por CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Fundamento y límites del delito fiscal. Una perspectiva armonizadora del ordenamiento jurídico-tributario», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 248, 2003, p. 116.

(24) A modo de ejemplo, el delito de malversación de caudales públicos del artículo 432 CP requiere el carácter de autoridad o funcionario; el de prevaricación judicial del artículo 446 exige ser juez o magistrado; el de falso testimonio del artículo 458 precisa reunir el carácter de testigo.

(25) Como ejemplo, citamos el delito de homicidio o el de hurto, artículos 138 y 234 CP, respectivamente.

(26) *Vid.* SILVA SÁNCHEZ, J. M.ª: «El nuevo escenario del Delito Fiscal». *Atelier*, Barcelona, 2005, p. 71.

(27) MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: «Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria», en BAJO FERNÁNDEZ, M. (Dir.): «Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública». *Ramón Aceres*, Madrid, 2007, pp. 73 y ss.

(28) Concretamente, Feijóo Sánchez no comparte la idea de diseñar categorías mixtas ni un híbrido de deberes positivos y negativos. *Vid.* FEIJÓO SÁNCHEZ, B.:

como la conjunción entre los actos concretos de organización, infracción de deberes tributario y la causación de un perjuicio. Por su parte, García Cavero (29) o Robles Planas (30) han identificado el delito fiscal como un delito de posición o de dominio, admitiendo la sanción penal en el caso del *extraneus*. En esta línea, Choclán Montalvo (31) entiende que al no ser este delito personalísimo, cabe el acceso a la posición de obligado tributario por parte de terceros, siendo relevante, por tanto, en el delito fiscal, quién tiene el dominio de la situación que permite el cumplimiento del deber. Otros, en cambio, han considerado el delito fiscal como delito de posición no institucional, entre quienes destaca Gómez Martín (32), que junto al elemento organizativo, entiende que se encuentra el deber jurídico especial de naturaleza extrapenal, siendo la naturaleza del delito mixta.

Finalmente, existe la postura de aquellos que consideran al delito fiscal como delito común, que viene a suponer que el tipo penal puede ser cometido por cualquier persona, ajena al deudor tributario, y basan el criterio en que la propia dicción del precepto, el artículo 305.1 CP, no hace referencia alguna al deudor tributario y, por tanto, cualquier persona en condiciones fácticas podría realizar la acción típica. Defensores de esta postura hallamos a Merino Jara y Serrano González (33), o Boix Reig y Mira Benavent (34), para quienes el tipo penal no exige que la conducta reprochable se ciña exclusivamente al deudor tributario, ya que otras personas también pueden dañar al erario público. En la misma línea, se ha pronunciado Pérez Royo (35), Córdoba Roda (36) y Rodríguez Mourullo (37), e incluso atendiendo a la inter-

---

«Imputación objetiva en el Derecho Penal Económico y Empresarial», en *Indret*, mayo, 2009, p. 20.

(29) Vid. GARCÍA CAVERO, P.: «La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: Criterios de imputación». *Bosch*, Barcelona, 1999, p. 164.

(30) Vid. ROBLES PLANAS, R.: «Garantes y cómplices». *Atelier*, Barcelona, 2007, pp. 130 y ss.

(31) Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales». *Bosch*, Barcelona, 2003, pp. 171 y ss.

(32) Vid. GÓMEZ MARTÍN, V.: «La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos», en *La Ley Penal*, pp. 8 y ss.

(33) Vid. MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: «La responsabilidad de asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 233, 1994, pp. 21 y ss.

(34) Vid. BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch Valencia, 2000, pp. 51 y ss.

(35) Vid. PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones...* op. cit., pp. 80 y ss.

(36) Vid. CÓRDOBA RODA, J.: «El delito fiscal», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15 y 16, 1997, p. 692.

(37) Vid. RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: «El nuevo delito fiscal», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15 y 16, p. 259.

petación gramatical y sistemática del precepto, alejando la intención del legislador de dirigirse al obligado tributario, se ha manifestado Aparicio Pérez (38).

La jurisprudencia ha sido tajante en este sentido (39). Se trata de un delito especial propio, de los denominados de infracción de deber, restringiendo y limitando la responsabilidad de otros partícipes y, en algunos casos, del *extraneus*. Así, la STS 21 diciembre de 1992 señaló que el delito fiscal es un delito especial de propia mano que «*sólo puede ser cometido por quien esté atado con la Hacienda Pública por una relación jurídica tributaria y no por un tercero, sin perjuicio de la responsabilidad en que éstos puedan incurrir como partícipes en el delito, de acuerdo con la doctrina de la participación en los delitos especiales o propios*». De esta manera, será sujeto activo del delito fiscal «*todo aquel que esté ligado por una relación jurídicotributaria que le imponga el cumplimiento de la obligación principal de todo obligado tributario: El pago del tributo*», y será sujeto pasivo no solo el contribuyente, «*sino también el sustituto del mismo, conceptualización ésta que la tiene también el “retenedor”*».

Mostrando una línea similar, la reciente STS 499/2016, de 9 de junio, con la que identificamos el posicionamiento adecuado, ha expuesto que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, «*es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el*

---

(38) Vid. APARICIO PÉREZ, J.: «El delito fiscal a través de la jurisprudencia». *Aranzadi*, Pamplona, 1997, p. 81.

(39) El Tribunal Supremo, al respecto, ha considerado que el delito fiscal, en su modalidad de elusión del pago de tributos, se configura como un delito de infracción de deber. Concretamente del deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos. Así se establece en la STS n.º 2069/2002, de 5 de diciembre, al disponer que «*Aunque el artículo 305 del Código Penal vigente se refiere ya al «que por acción u omisión» defraude a la Hacienda, el delito fiscal, al menos en la modalidad de elusión del pago de tributos, que aquí interesa, se configura como un delito de infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos, conducta esencialmente omisiva. Se configura como un delito especial propio, de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria (STS núm. 1940/2000, de 18 de diciembre)*». También se refieren a su consideración como delito de resultado las SSTS n.º 797/1999, de 20 de mayo; 181/1993, de 9 de marzo; STS de 3 de diciembre de 1991; STS de 27 de diciembre de 1990 y STS de 2 de marzo de 1988, haciendo referencia todas ellas a la necesidad de que el perjuicio causado supere determinadas cifras, variables en función de la legislación vigente en la fecha en que ocurren los hechos. En la misma línea, *vid.*, el Auto 984/2016, de 2 de junio de 2016, Sala de lo Penal, del Tribunal Supremo.

*pago de los impuestos, establecido en el artículo 31 de la Constitución. (...) En algunas sentencias, como la STS n.º 1505/2005, de 25 de noviembre, se ha precisado que lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante».*

Por tanto, el delito fiscal puede configurarse de forma dual. A saber:

1. Delito configurado como una infracción de deber. Infracción tributaria cualificada por el *quantum* no ingresado.

Esta tesis persigue que el incumplimiento del deber de contribuir (40) se halla en un estadio superior al importe de la cuota defraudada. Así, inicialmente, el Tribunal Supremo, en virtud de la STS de 9 de marzo de 1993 (entre otras), manifestó que el delito fiscal «*consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado; y que (...) tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible»* (STS 1244/2003, de 3 de octubre). Por lo tanto, cabría concluir que «*la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina»* (STS 801/2008, de 26 de noviembre).

En este mismo sentido, la STS 643/2005, de 19 de mayo, expuso que «*cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si*

---

(40) El artículo 31.1 de la Constitución Española prescribe que «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».*

*supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo».*

2. Delito fiscal como un comportamiento defraudatorio que, además de superar 120.000 euros de cuota tributaria, exige un *modus operandi* delictivo, una conducta defraudatoria, exteriorizada en una ocultación de la realidad fiscal. En este sentido, la trascendente STS 1505/2005, de 25 de noviembre, manifestó que *«Este entendimiento del tipo objetivo encaja mejor con el texto del artículo 305 actual, en el que se sanciona al que por acción u omisión «defraude» a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, de donde no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina.*

*También se ajusta mejor a la finalidad del tipo delictivo, orientado a sancionar a quien no contribuya a los gastos públicos mediante la elusión del pago de los impuestos que le corresponden, y no a quien solamente omita el cumplimiento de obligaciones formales, como la consistente en presentar una declaración identificando el hecho imponible o en practicar la liquidación con el correspondiente ingreso. En los tributos que se gestionan en régimen de autoliquidación, la regulación tributaria establece un plazo para efectuar la autoliquidación y para hacer efectivo el pago.*

*El deber impuesto, deber de contribuir, se cumple, pues, atendiendo a dos aspectos: declarar y pagar. La infracción de cualquiera de ellos podría tener consecuencias de naturaleza tributaria».*

En cuanto al bien jurídico protegido, aprovechando la clásica definición de Von Liszt, radica en el interés cuya salvaguarda persigue el tipo penal del delito fiscal. Así, para el autor, «llamamos bienes jurídicos a los intereses protegidos por el Derecho. Bien jurídico es el interés jurídicamente protegido. Todos los bienes jurídicos son intereses vitales del individuo o de la comunidad (41). El orden jurídico no crea el interés, lo crea la vida; pero la protección del Derecho eleva el interés vital a bien jurídico» (42).

---

(41) Con buen tino apunta el profesor Sánchez Pedroche que, por consiguiente, serán sujetos pasivos del delito fiscal tanto el Estado como los demás entes territoriales con potestad tributaria, «aunque genérica e impropia se afirme que el titular del bien jurídico protegido no es otro que la comunidad destinataria de la política de ingresos y gastos». Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Delito fiscal en el IRPF y elemento objetivo del tipo», en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 3, 2016, p. 4.

(42) Cfr. VON LISZT, F.: *Tratado de Derecho penal*. Trad. 20.ª ed., por Luis Jiménez de Asúa, adicionado con el Derecho penal español por Quintiliano Saldaña. T. II, 4.ª ed. Reus, Madrid, 1999, p. 6.

El bien jurídico protegido podría ser la recaudación tributaria –en un sentido amplio– o la recaudación tributaria de cada figura tributaria –en un sentido estricto–, o el interés público y constitucional de que se cumpla el mandado establecido en el artículo 31 de la Carta Magna, ordenando un sistema tributario justo, en virtud del cual «*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos (...)*», si bien, estableciéndose un umbral mínimo tipificado 120.000 euros de cuota defraudada. Ciertamente, hallamos multitud de tesis divergentes entre sí que se posicionan a la hora de determinar el objeto de la tutela de los delitos de defraudación tributaria, cuestión esta que no resulta baladí (43). Se encuentran tesis vinculadas a la función del tributo o recaudación (44), las cuales han sido minoritarias frente a las que ofrecen una orientación de contenido patrimonial (45), por lo que podemos afirmar que el bien jurídico es el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del sistema tributario en armonía con el principio de solidaridad (46); el interés

---

(43) Vid., entre otros, FERRÉ OLIVÉ, J. C.: «El bien jurídico protegido en los delitos tributarios», en *Revista Penal*, n.º 33, 2014, pp. 92 y ss.; ECHEVARRÍA RAMÍREZ, R.: «Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español», en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, n.º 16, 2014, pp. 1-39.

(44) Entre otros, vid. MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal. Parte Especial*. 20.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 902; SOLA RECHE, E.: «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», en ROMEO CASABONA, C. M.ª/SOLA RECHE, E./BOLDOVA PASAMAR, M. A. (Coords.): *Derecho Penal. Parte Especial*. Comares, Granada, 2016, p. 469.

(45) Al respecto, vid. BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Ramón Aceres, Madrid, 2010, pp. 271 y ss.; OCTAVIO DE TOLEDO y UBIETO, E.: «Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas públicas», en VV. AA: *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias*, Vol. III, Universidad de Coimbra, Coimbra, 2009, pp. 669 y ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 283 y ss.; MORALES PRATS, F.: «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», en QUINTERO OLIVARES, G. (Dir.): *Comentarios al Código Penal español*. T. II, 7.ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2016, pp. 539 y ss.

(46) Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Delito fiscal en el IRPF...*, op. cit., p. 1. En este sentido, señala la STC 50/1995, de 23 de febrero, que «*La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el artículo 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático, como pone de manifiesto la legislación al respecto de los países de nuestro entorno geográfico y cultural. La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir*

concretado en la «efectiva, completa, exacta y puntual» (47) recaudación tributaria, o como señala el Tribunal Supremo, el «patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria» (48), o de patrimonio público (49), entendido desde una óptica funcional, que permita garantizar el cumplimiento del artículo 31 CE.

El delito en cuestión se configura como un delito de resultado que requiere para su perfección un perjuicio económico consistente en la falta de ingreso en el Tesoro de la suma debida a título de tributo, alcanzando el umbral económico mínimo para provocar la reacción penal, límite inspirado en razones de carácter política y fiscales, debiendo el dolo abarcar, para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y conciencia de la cuantía de esta última. Es por ello que consideramos que la tentativa en este delito no es concebible de ninguna manera.

El delito fiscal se legitima, según la STS de 15 de julio de 2002, en la necesidad de conferir un plus de protección a los importantes valores constitucionales en juego en la materia, cuya proyección no se agota sino que trasciende la significación estrictamente dineraria del tributo. En efecto, lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE) —*estrechamente*

---

*«una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 119/1984). Aquí está la justificación profunda de tal obligación y también la antijuridicidad material del delito fiscal y de la infracción correlativa. El incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación. «La lucha contra el fraude fiscales un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (STC 76/1990)».*

(47) Cfr. AYALA GÓMEZ, I.: El delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal. Civitas, Madrid, 1988, p. 104.

(48) Cfr. STS de 5 de diciembre de 2002. En la misma línea, la Sentencia 139/2015, de 31 de marzo, del Juzgado de lo Penal 27 de Madrid, señala que el tipo previsto en el artículo 305 CP es de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria.

(49) Vid. DE LA MATA BARRANCO, N.: «El delito fiscal del artículo 305 CP después de las reformas 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas», en *Revista General de Derecho Penal*, n.º 26, 2016, pp. 5 y 6. Afirma el autor que esta garantía es la que importa, tal y como explican la existencia de la cláusula de regularización tributaria, atender el valor de lo defraudado o la concreción de la consumación del delito en el momento en que vence la obligación tributaria.

conectado a los de igualdad y justicia (SSTC 27/1981, 19/1987 y 46/2000)– de cuya efectividad depende la dimensión «social» del Estado que proclama la Constitución (art. 1)». En este sentido, y en palabras Choclán Montalvo, «en la determinación del alcance del tipo del delito fiscal el intérprete de la norma penal debe tomar en consideración los principios y las normas del Derecho tributario con la finalidad de obtener la debida armonización del ordenamiento jurídico tributario en su conjunto, como sistema de normas pertenecientes a diversas disciplinas jurídicas que concurren a la tarea común de contribuir al orden jurídico-económico y, en nuestro caso, al orden tributario, evitándose con ello la indeseada situación de que los Tribunales de distintos órdenes jurisdiccionales asuman acríticamente la existencia de antinomias legales» (50).

El hecho de que se establezca un límite fijo de punibilidad, un umbral de 120.000 euros que han de superarse como posible cuota defraudada para poder sancionarse penalmente la conducta definitiva de fraude fiscal, puede generar cierta desproporcionalidad (51) contributiva por parte del sujeto activo. Y es que se puede dar el caso de que el montante de una cuota defraudada que supere el umbral indicado represente, sin embargo, un porcentaje prácticamente irrisorio del total del impuesto satisfecho por el sujeto activo. Ciertamente, el desvalor del resultado será mayor cuanto mayor sea la cantidad proporcionalmente defraudada en relación con la cuota debida, de manera que el límite estático de punibilidad no guarda relación con el injusto del hecho. En este sentido, con acierto señala Choclán Montalvo que «el injusto penal es una forma cualificada de injusto por el especial merecimiento de pena, bien por la importancia del bien lesionado (desvalor de resultado), bien por la mayor reprobabilidad de la modalidad de acción (desvalor de acción)» (52).

Y la distinción entre el fundamento del ilícito penal y el ilícito administrativo radica en que el injusto penal debe ir en armonía con el desvalor de la acción, esto es, un comportamiento defraudatorio exteriorizado en una acción u omisión punible. Existen infracciones de diversa gravedad en el orden administrativo, pero en todo caso, la infracción penal debe de atentar al bien jurídico protegido con mayor

---

(50) Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *Fundamento y límites del delito fiscal...*, *op. cit.*, p. 102.

(51) Al respecto, *vid.* CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Sobre el fundamento del injusto del delito fiscal desde los principios constitucionales de la legalidad y proporcionalidad», en *Estudios de Derecho Judicial*, n.º 138, 2007, pp. 9-45.

(52) Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *Fundamento y límites del delito fiscal...*, *op. cit.*, p. 105.

profundidad que la infracción tributaria considerada más grave. El Derecho penal no puede exigir menores condiciones objetivas de punibilidad y presupuestos objetivos merecedores de reproche sancionador que los exigibles en el Derecho administrativo sancionador, para el caso de la infracción más gravemente considerada en esta vía. Y es que en puridad, el delito fiscal es una suerte de infracción administrativa cualificada (53), que lleva pareja un plus adicional de injusto que la infracción administrativa.

Ciertamente, el Derecho administrativo sancionador se aplica a situaciones en las que la Administración puede autotutelarse, o al menos, debiera ser así. En otro caso, debería desplegar su eficacia la vía penal. Esta aparición de la esfera del *ius puniendi* no debería de alterarse, pese a que el legislador manifieste otros intereses como pudieran ser recaudatorios o políticos. En realidad, no se encuentra la necesidad de aplicar una determinada pena cuando es el propio titular de un concreto bien jurídico el que tiene la capacidad para reprocharlo y sancionarlo por sus propios medios. De esta manera, se respetan los principios penales de subsidiariedad y proporcionalidad.

Esta distinción presenta especial interés en sede de autoría y participación (54), concretamente, cuando en un delito especial intervienen sujetos cualificados y sujetos no cualificados. Para los delitos especiales propios, no todos los intervinientes en una operación podrían ser coautores, porque algunos –los no cualificados– no pueden serlo, por lo que habrán de responder por el delito cometido los no cualificados. Esta misma solución es la que debe regir en delitos especiales impropios respecto de los sujetos no cualificados. Habrá que identificar el delito y quién es su autor, para hacer responsable con posterioridad a los *extraneus* como partícipes en ese mismo delito. Sobre esta cuestión se ha manifestado Choclán Montalvo, afirmando que será relevante «a estos efectos determinar si el *extraneus* se encuentra con el bien jurídico en una relación idéntica respecto de la que tenía el *intraneus*. Lo decisivo es, por tanto, que el actuante en lugar de otro hubiera accedido al dominio social típico del delito especial correspondiente. Y en el caso que nos ocupa, en el delito fiscal, aunque es un delito especial, el elemento objetivo de la autoría no es

---

(53) Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *Fundamento y límites del delito fiscal...*, *op. cit.*, p. 106.

(54) Al respecto, *vid.*, BLANCO CORDERO, I.: *Límites a la participación delictiva. Las acciones neutrales y la cooperación en el delito*. Comares, Granada, 2001; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria...*, *op. cit.*, pp. 69-104; BACIGALUPO ZAPATER, E.: «Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal», en *Diario La Ley*, n.º 8715, 2016, pp. 1-4.

personalísimo, y cabe su delegación» (55). Téngase en cuenta, en este sentido, lo dispuesto por el artículo 65.3 CP, en virtud del cual, «*Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate*».

Sin duda alguna, podemos afirmar que para que exista delito fiscal será necesario que previamente concorra una obligación tributaria y una infracción tributaria, como presupuestos objetivos que se derivan de la normativa tributaria, y que deben extrapolarse al orden penal, para apreciar la posible existencia o no de delito. Lo que se exige para apreciar una conducta defraudatoria de ocultación fiscal será que el comportamiento del sujeto haya dirigido a la Administración Tributaria a que deba proceder a una regularización de una cuota tributaria, debiendo realizar esta una búsqueda e investigación de los hechos declarados o no, por otros medios.

Así, tal y como de forma cristalina apunta Cámara Barroso, para que podamos encontrarnos con un supuesto de delito fiscal, será necesario que tengan lugar tres requisitos: «defraudar a la Hacienda Pública (siendo necesaria la existencia de cierto «engaño»); con dolo (56); y por importe superior (en cuota) a 120.000 euros (por impuesto y año)» (57).

Finalmente, y como colofón a lo expuesto, para que el delito pueda perseguirse será necesario que la conducta típica realizada no haya prescrito y que se tenga noticia o conocimiento de los hechos delictivos llevados a cabo que, en múltiples casos, tendrá su origen mediante las actuaciones de la Administración Tributaria. Téngase en cuenta que el artículo 131 CP dispone que los delitos prescribirán, por razón de la duración de la pena impuesta, a los diez años, «*cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez*», que sería el caso del delito fiscal agravado, contemplado en el artículo 305 bis; y a los cinco años, «*los demás delitos –entiéndanse de menor gravedad, habida cuenta que existe prescripción a los 20, 15 y 10 años, para delitos con penas de*

---

(55) Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *Fundamento y límites del delito fiscal...*, *op. cit.*, p. 118.

(56) Habida cuenta que esta modalidad delictiva no admite la imprudencia como forma comisiva y que, en el caso de manifestarse, el supuesto de hecho se resolvería en el seno del derecho administrativo.

(57) Cfr. CÁMARA BARROSO, C.: «El «delito fiscal»», en *Revista CEFGestión*, n.º 212, abril, 2016, p. 24.

*mayor duración–, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año», que resultaría para el delito fiscal típico del artículo 305.1 CP.*

En síntesis, el artículo 305 del Código Penal castiga con la pena de uno a cinco años a quien, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 120.000 euros. Y es que tras 40 años de regulación del delito de defraudación tributaria, podemos afirmar que lo que se ha conseguido (58), por encima de todo, ha sido un incremento general de las penas establecidas y sus plazos de prescripción –*actualmente con la configuración de las agravantes*–; la introducción de la regularización tributaria que, según el momento en el que esta tenga lugar, permitirá aminorar la responsabilidad penal a modo de atenuación privilegiada o extraordinaria u ordinaria; concreción de la responsabilidad civil, afecta a deudas no procedentes del delito; y la posible comisión de esta clase de delitos por parte de las personas jurídicas.

### 3.1 El tipo básico del delito

Con la última redacción penal relativa al delito fiscal, se dificulta la interpretación que debe alcanzar el tipo, más aún cuando se trata de acudir a una conducta que no se encuentra expresamente definida en el texto punitivo, como pudiera ser el concepto de ingeniería financiera-tributaria, el engaño, la mendacidad, etc., conceptos que nos obligan a acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en no pocos casos, para adentrarnos correctamente en el paraguas del delito y, por tanto, en la consideración de un acto como ilícito, antijurídico, culpable y punible (59). No olvidemos el carácter de *ultima ratio* que cons-

---

(58) *Vid.*, al respecto, DE LA MATA BARRANCO, N.: El delito fiscal del art. 305 CP..., op. cit.

(59) Acerca del análisis de este delito desde un prisma sustantivo, además de los trabajos que se citan en el presente estudio, véanse los siguientes: MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: El delito fiscal. Edersa, Madrid, 2000; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L./CORTÉS BECHIARELLI, E.: Delitos contra la Hacienda Pública. Edersa, Madrid, 2002; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave», en *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2003, formato electrónico, pp. 1-18; AYALA GÓMEZ, I.: «Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal», en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. (Dir.): Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 97-167; VIDALES RODRÍGUEZ, C.: «Derecho penal del amigo (Reflexiones críticas acerca de la reciente modificación de los delitos contra la Hacienda Pública

tituye el Derecho penal, aspecto este que no parece haber quedado patente en la visión del legislador español últimamente.

Recordemos lo dispuesto en el apartado primero del artículo 305 CP: «*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, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*

*La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos».*

Pues bien, la farragosa redacción que se desprende del artículo 305.1 CP, que regula el delito fiscal por antonomasia, recoge dos elementos de cardinal importancia, a saber, la evasión de tributos u obtención ilícita de beneficios fiscales por importe superior a 120.000 euros; y un componente defraudatorio en la conducta llevada a cabo por el sujeto activo que consigue el resultado. Por tanto, el artículo 305.1 para algunos es un elemento típico (60) y para otros una condición de penalidad (61). En este sentido, el debate queda abierto si tenemos en cuenta la literalidad ofrecida por el legislador en la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, ya que en el apartado III se vincula la cuota tributaria del 305 con el desvalor de resultado, y el

---

y la Seguridad Social)» en *Revista de Derecho y Proceso Penal*, n.º 32, 2013, pp. 269-295; IGLESIAS RÍO, M. A.: «Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Artículo 305», en ÁLVAREZ GARCÍA, F. J. (Dir.): Estudio crítico sobre el Anteproyecto de Reforma penal de 2012. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 809-833; MORILLAS CUEVA, L.: «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», en MORILLAS CUEVA, L. (Dir.): Sistema de derecho penal. Parte especial. 2.ª ed. Dykinson, Madrid, 2015, pp. 801-829; SILVA SÁNCHEZ, J. M.ª: *El nuevo escenario del delito fiscal... Últ. op. y loc. cit.*; BACIGALUPO SAGGESE, S.: «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en MOLINA FERNÁNDEZ, F. (Dir.): Memento Práctico Penal. Francis Lefebvre, Madrid, 2016, pp. 1379-1403; MORALES PRATS, F.: *De los delitos contra La Hacienda Pública...*, op. cit., pp. 539-682; MESTRE DELGADO, E./FIGUEROA NAVARRO, C./GARCÍA VALDÉS, C.: Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial. 3.ª ed. Edisofer, Madrid, 2017, pp. 185-190.

(60) Vid. MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico... op. cit.*, p. 284; DE LA MATA BARRANCO, N.: *El delito fiscal del artículo 305 CP...*, op. cit., p. 21.

(61) Vid. MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal...*, op. cit., 2015, p. 905.

apartado IV hace referencia a la cuota defraudada del 307 como condición objetiva de punibilidad, como tendremos oportunidad de comentar.

Téngase en cuenta que toda acción u omisión contraria a la norma que suponga una lesión o atentado a un bien jurídico protegido, constituye un injusto desde el ángulo visual de la antijuricidad general. Ahora bien, solo constituirá injusto penal cuando la acción u omisión sea subsumible en un tipo penal. Y es que el delito fiscal se construye sobre la base de un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento antes de su criminalización (62). La conducta típica, por acción u omisión, exige eludir el pago de tributos, entre otros supuestos, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 120.000 euros, de forma que dicho resultado se erige en elemento objetivo del tipo que, como tal, habrá de ser fijado por la Jurisdicción penal en el juicio correspondiente, es decir, como señala la STS de 21 de noviembre de 1991, «*la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal*», sino que es precisamente la sentencia penal la que determina su cuantía pasando por ello en autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior, habida cuenta el principio de preferencia de la jurisdicción penal recogido en el artículo 44 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ).

En este sentido, la expresión referida a el que «*por acción u omisión, defraude*» manifiesta cierta omnicomprensividad (63) del legislador. El elemento de la omisión ha sido una cuestión tradicionalmente compleja (64). Puede concebirse la elusión del pago de tributos como aquella evasión tributaria u omisión del pago de una cuota tributaria. O dicho de otro modo, cualquier acción u omisión tendente a evitar o aminorar el pago de los tributos. En este sentido, expone la STS 737/2006, de 20 de junio, que «*La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la*

---

(62) Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *Fundamento y límites del delito fiscal...*, op. cit., p. 101; RODRÍGUEZ RAMOS, L.: *Secundariedad...*, op. cit., pp. 39 y ss.

(63) Vid. DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R.: *El blanqueo de capitales...*, op. cit., p. 126.

(64) Vid., al respecto, CASTRO MORENO, A.: *Elusiones fiscales atípicas*. Atelier, Barcelona, 2008. Recientemente, resulta de gran interés, en este sentido, la aportación de LUZÓN PEÑA, D. M.: «Omisión impropia o comisión por omisión. Cuestiones nucleares: imputación objetiva sin causalidad, posiciones de garante, equivalencia (concreción del criterio normativo de la creación o aumento de peligro o riesgo) y autoría o participación», en *Libertas, Revista de la Fundación Internacional de Ciencias Penales*, n.º 6, 2017, pp. 145-272.

*ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta «defraudatoria». Solo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos». Continúa la sentencia exponiendo que «La determinación de la cuota tributaria defraudada puede hacerse valer a través de cualesquiera medios de prueba válidos, entre los que se encuentra la estimación indirecta. Los dictámenes e informes periciales de la Inspección no constituyen documentos probatorios, a efectos casacionales, salvo que tratándose de varios dictámenes coincidentes la Audiencia haya llegado a conclusiones divergentes con las de los citados informes (...)*».

En cuanto a las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, pudiera servir de ejemplo aquel empresario que paga los salarios de sus trabajadores sin retenciones, o el empresario que realiza una retención en la nómina a un trabajador en concepto de IRPF y, sin embargo, se apropia de dichas cantidades retenidas y no las ingresa ni declara a la Hacienda Pública.

Por lo que se refiere a la obtención indebida de devoluciones o disfrute ilícito de beneficios fiscales, se puede materializar con exenciones, deducciones, bonificaciones, de modo que la cuota tributaria resulta de inferior cuantía, e incluso puede generar que la Hacienda Pública realice una devolución a favor del obligado tributario, poniendo a su disposición unos fondos que, en realidad, no le pertenecen. En puridad, se trata del mismo perjuicio al erario público que cualquier otra modalidad típica, pero con un *modus operandi* diferente. En este sentido, la STS de 20 de noviembre de 1991, recuerda que este delito se comete no solo por acción, sino también por omisión, incumpliendo el contribuyente la obligación legal de presentar ante los órganos competentes de la Hacienda Pública las pertinentes declaraciones y autoliquidaciones y realizar después el correspondiente pago de las cuotas tributarias resultantes de éstas. De esta manera, indica el Tribunal Supremo que *«1.ª La regla básica en este orden de cosas, como en todos los supuestos del Derecho penal, es aplicar incondicionadamente el principio de tipicidad o regla del injusto típico y con la misma incondicionalidad el principio de culpabilidad. 2.ª La razón de ser de estas infracciones penales ha de encontrarse en la idea de justicia, valor fundamental de nuestro ordenamiento jurídico y en razón a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático y social de Derecho. En este sentido puede citarse la Recomendación sobre «criminalidad de los negocios» número R. (18) 12, del Consejo de Europa».*

El sujeto autor del delito es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Es, a su vez, el que trata de desfigurar las bases tributarias con la finalidad de eludir el pago de determinados impuestos. Y es que el sistema no puede permanecer impasible cuando detecta operaciones que, sin calificarlas a priori como fraudulentas, son, por lo menos, sospechosas de maquillar la realidad tributaria. El sujeto activo de la conducta típica será el deudor tributario, por lo que nos hallamos ante un delito especial propio, ya que solo podrá ser cometido por quien ostente la condición de obligado tributario (65). Aquí pueden tener cabida, por tanto, el contribuyente, su sustituto o el beneficiario de una devolución o beneficio fiscal indebido, a modo de ejemplo.

En este sentido, la STS de 25 de septiembre de 1990, manifestó que solo puede ser sujeto activo de este delito el que sea «directamente» tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero; es decir, no todo deudor al erario público puede o debe ser considerado como agente comisario de un delito fiscal, sino solamente aquel que lo sea de la forma defraudatoria específica que señalan los referidos preceptos, ya que la punición de otras actividades defraudatorias encuentran marco adecuado en otras diferentes normas penales, cuales puedan ser, por ejemplo, las que definen el delito de apropiación indebida o el de malversación de caudales públicos.

Por lo tanto, se exige la concurrencia de una relación tributaria previa y un sujeto pasivo de la misma, que será aquella persona que la propia normativa tributaria defina como la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, lo que incluye la deuda tributaria, ya sea persona física o jurídica (66), contribuyente o sustituto. En este sentido, señala el artículo 35 LGT que:

«1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.

---

(65) Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P.: El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de *lege ferenda*. Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 67 y ss.; DE LA MATA BARRANCO, N.: *El delito fiscal del artículo 305 CP...*, *op. cit.*, p. 12.

(66) Acerca de esta posible responsabilidad de las personas jurídicas, *vid.*, los artículos 31 bis, ter, quater y quinquies del Código Penal. En este sentido, *vid.* CALVO VÉRGEZ, J.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas por delito fiscal», en *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2017, formato electrónico, pp. 1-51.

- d) *Los retenedores.*
- e) *Los obligados a practicar ingresos a cuenta.*
- f) *Los obligados a repercutir.*
- g) *Los obligados a soportar la repercusión.*
- h) *Los obligados a soportar la retención.*
- i) *Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.*
- j) *Los sucesores.*
- k) *Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.*

3. *También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.*

4. *Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.*

5. *Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.*

6. *También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.»*

En relación al contribuyente y su sustituto, el artículo 36 LGT prescribe que

*«1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.*

*En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.*

2. *Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.*

3. *Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.*

*El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.»*

Así mismo, no hay inconveniente alguno en que los *extraneus* puedan ser responsables del delito en cualquier otra forma de partici-

pación (67), como pudiera ser a título de inductor, cooperador necesario o cómplice. Dejamos, en este sentido, a un lado, la posible responsabilidad que pudiera emerger respecto del abogado (68) o asesor fiscal (69) respecto de las operaciones realizadas por su cliente.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido bastante precisa en relación a la exigencia de requisitos que deben darse en el delito fiscal (SSTS 891/2009 de 18 de septiembre; 801/2008, de 26 de noviembre; 774/2005, de 2 de junio; 1590/2003, de 22 de abril; 751/2003, de 18 de noviembre; 2115/2003, de 3 de enero; 2069/2002, de 5 de diciembre; 181/1993, de 9 de marzo, entre otras), y viene estableciendo la concurrencia de los siguientes elementos:

a) Una conducta activa u omisiva consistente en ocultar o desfigurar las bases tributarias. No precisa de ningún artificio o mecanismo engañoso, paralelo al exigido en el delito de estafa, puesto que en el delito fiscal no entran en relación el sujeto que engaña, ni el engañado, ni es preciso el error en el sujeto pasivo, en este caso, el erario público. Por el contrario, se considera típica la mera omisión sin necesidad de tergiversación o manipulación de los datos que configuran las correspondientes bases impositivas.

b) Un resultado lesivo para la Hacienda Pública, como consecuencia de la anterior conducta (en la norma vigente la cuota defraudada debe superar la cifra de 120.000 euros por ejercicio tributario). Se trata de un delito de resultado, consistente este en un perjuicio para la Hacienda. Corresponde al órgano judicial fijar la cuota defraudada, no a la Administración Tributaria, no pasando la cuota resultante del expediente administrativo al debate judicial como un dato predeterminado e intangible, sino que es la sentencia penal la que determina su cuantía, conforme a la valoración de la prueba practicada, realizada conforme a los principios del proceso penal.

c) Un elemento subjetivo, consistente en «una conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber». O

---

(67) Al respecto, *vid.*, por todos, BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho Penal Económico...*, *op. cit.*, pp. 82 y ss. Se trata de un delito especial propio, en el que tiene cabida la figura del «*extraneus*» siempre que induzca, coopere o colabore en la comisión delictiva. *Vid.*, también, MUÑOZ CUESTA, J.: «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre», en *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11, 2013, p. 2.

(68) *Vid.*, entre otros, FERNÁNDEZ BERMEJO, D.: «El abogado ante el blanqueo de capitales y el secreto profesional», en *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 8, 2017, formato electrónico, pp. 1-39.

(69) *Vid.*, por todos, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa...*, *op. cit.* Con anterioridad, CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *Responsabilidad de auditores de cuentas...*, *op. cit.*

una voluntad dirigida a alguna de las finalidades típicas (en este caso eludir el pago de tributos). O el ánimo de defraudar el erario público, dejando de pagar impuestos. Es un delito claramente doloso, pero no exige un especial elemento subjetivo del injusto o un ánimo defraudatorio distinto del dolo, sino que bastan las exigencias generales del tipo subjetivo. El dolo así consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales, es decir, de las circunstancias de generar la obligación de tributar, y que la jurisprudencia ha concretado en la conciencia del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber, y de la conciencia de que la conducta implica la correlativa pérdida para la Hacienda, de lo que ésta habría de recaudar.

Como cualquier elemento subjetivo, por ser tal y pertenecer al fuero interno de la persona, debe ser inferido por el Tribunal de los hechos externos y objetivos que resulten probados. En este sentido el Tribunal Supremo ha señalado que ese ánimo de defraudar es evidente, no solo en quien declara mal los datos que han de servir de base para la liquidación del impuesto sino también en quien no declara porque, siendo consciente de su deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible, bastando pues que pueda inferirse de un conocimiento seguro o muy probable de los elementos objetivos del ilícito penal, esto es, se admite el dolo eventual. En ambos casos, cabe concluir que la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina. La admisión del dolo eventual elimina las dificultades prácticas que suscita la exigencia de que el dolo se proyecte sobre la cuantía defraudada, ya que aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente con dicha cuantía.

Por tanto, podemos afirmar que existirá dolo cuando no se presente declaración tributaria, lo cual lleva implícito el ánimo defraudatorio, o cuando se presente declaración pero de forma incorrecta, tergiversando el resultado, de modo que favorezca al contribuyente, salvo que se aprecie error. No ocurriría, sin embargo, cuando se presenta declaración reconociendo la cantidad que resulta correctamente a pagar, pese a que esta no llegue a pagarse.

Al respecto, nos recuerda la STS 801/2008, de 26 de noviembre, que se trata de un delito específicamente doloso, en el que el dolo

consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales (70), es decir, de las circunstancias que generan la obligación de tributar, y que se ha concretado en la exigencia de que la concurrencia del elemento subjetivo requiere que el autor haya obrado con «ánimo *defraudatorio*», esto es, en la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber. También se ha indicado, como ya hemos mencionado, que sería suficiente la manifestación de dolo eventual (71), dado que el elemento «defraudación» excluye la punibilidad de la comisión imprudente.

---

(70) Ilustrativa ha resultado la STS de 8 de marzo de 1993, cuando exponía, con la vigencia de una norma penal anterior, pero manteniendo el mismo espíritu, que «Tanto el anterior artículo 319, como el ahora vigente 349 del Código Penal, establecen como elemento normativo del tipo una determinada cuantía defraudada para integrar el ilícito penal, bastando, como señala la Sentencia de 27 de diciembre de 1990, que el sujeto activo conozca y quiera cometer tal defraudación sin que sea necesario, como erróneamente pretende la defensa con un argumento que supondría la necesidad de un acta de la Administración como elemento de perseguibilidad, que sea el sujeto pasivo el que concrete la deuda para la que sea conocida por el agente. En definitiva, el delito fiscal no exige otro dolo que el genérico contenido en el artículo 1.º del texto punitivo: Animo de eludir una obligación tributaria por encima de los 5.000.000 de pesetas, lo que indudablemente sabía el hoy encausado al tiempo de las correspondientes declaraciones al fisco que no reflejaban la realidad ni de la facturación de la empresa ni siquiera de la cuantía del impuesto repercutido a los clientes cuyo volumen indicio lógico y racional que permite inferir el elemento subjetivo ya indicaba una defraudación superior al mínimo penalmente fijado».

(71) Vid. SSTS de 2 de marzo de 1988, 26 de noviembre y 27 de diciembre de 1990, 20 de noviembre y 3 de diciembre de 1991, 31 de octubre de 1992, y STS 10 de noviembre de 1993, así como Circular de la Fiscalía del TS 2/1978, de 20 de abril.

En este sentido, la STS 523/2015, de 5 de octubre expuso que «(...) el propósito del acusado con el uso de las facturas falsas, es apoderarse de importantes cantidades de dinero de la sociedad que administraba, cometiendo las apropiaciones delictivas y un segundo momento en que entrega dichas facturas al encargado de realizar la declaración de los tributos para que la efectúe, incluyendo en la misma las facturas falsas. La sentencia recurrida, con error, traslada el dolo defraudatorio a un momento anterior, coincidente con la comisión del delito de apropiación indebida, en cuyo momento la voluntad inmediata es apoderarse de dinero de la sociedad las declaraciones a Hacienda se produjeron en momento posterior.

Existió por tanto dolo, si no directo, sí indirecto y en todo caso eventual. Y es que, quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito. La exigencia de la intención dolosa no significa que se excluya el dolo eventual, que siempre concurrirá cuando se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad. El hecho de que la maquinación sea burda no borra el fraude, ni éste puede limitarse a las maquinaciones difícilmente detectables, ya que ello supondría elevar a la categoría de excusa absolutoria o exención de responsabilidad penal los casos de falta de pericia del defraudador. Tampoco contribuye a la eliminación de la responsabilidad criminal el comportamiento del acusado después que la inspección de Hacienda descubriera el fraude (reconocer hechos, ofrecerse a regularizar la situación o provisio-

Ahora bien, no es admisible la incriminación culposa, entre otras cuestiones, porque el artículo 12 CP establece que *«Las acciones u omisiones imprudentes solo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley»*, y no se refleja en la regulación del delito fiscal referencia alguna sobre esta modalidad comisiva, lo cual tampoco casaría muy bien en una conducta defraudatoria, que *per se*, debe de ser dolosa. También es cierto que la redacción del texto penal tampoco describe que la conducta debe de ser dolosa, la cual se sobreentiende, pero pudo el legislador haber matizado la redacción, indicando que *«El que, por acción u omisión, –dolosamente– defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local (...)»*. Y es que, según mantiene el Tribunal Supremo, el *dolo* *«debe abarcar, para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar, el conocimiento de los deberes tributarios, cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y la conciencia de la cuantía de esta última»* (72).

Distinto sería que pudiera apreciarse error en los actos realizados. Así, podríamos distinguir entre error de tipo y error de prohibición. El primero, que consiste en el desconocimiento de la concurrencia de algún elemento objetivo del tipo, excluye el dolo *–aún cuando es vencible* (73)– y, por tanto, la responsabilidad penal, mientras que el error de prohibición, que puede confundirse por el obligado tributario por el error de punibilidad, solo eximirá de responsabilidad si es invencible (74), pues en el caso de que fuere vencible, atenuará la aplicación de la pena pero no excluirá la responsabilidad criminal.

### 3.2 La defraudación como exigencia en el delito fiscal

Recordemos, para ubicarnos contextualmente en este apartado, nuevamente lo dispuesto en el artículo 305.1 CP: *«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, obteniendo indebida-*

---

*nar los impuestos debidos) y ello por cuanto tales circunstancias no se contemplan en el factum con tales actitudes se está admitiendo tácitamente la defraudación»*.

(72) Cfr. STS de 2 de marzo de 1988.

(73) Vencible podría definirse aquél error cuya existencia se debe a una precipitación o falta de diligencia del sujeto, al valorar ciertas circunstancias que rodean el hecho o lo integran.

(74) Invencible será aquél error que, aún con las debidas precauciones realizadas, no se pudo evitar, teniendo en consideración las circunstancias y el ambiente que rodea al individuo.

*mente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros».*

Téngase en cuenta que la cuota tributaria devengada, la cuota eludida y la cuota defraudada pueden no coincidir en el caso concreto, ya que lo realmente relevante a efectos penales será el perjuicio dolosamente producido. En este sentido, el denominado «*principio de intervención mínima*» del Derecho penal, que se asocia al carácter subsidiario o de *ultima ratio* que constituye este en el ordenamiento jurídico, debería impedir la sanción por esta vía de conductas de mero incumplimiento de pago, aún con dolo, si no van acompañadas de una conducta genuinamente defraudatoria. En este sentido, ¿a alguien se le ocurriría enviar a prisión a un individuo por incumplimiento de pago? No todos los hechos delictivos que pudieran afectar indirectamente a la Hacienda Pública pueden considerarse delitos de defraudación tributaria, como pudiera ser el caso de insolvencia punible, los cuales también pueden perjudicar al fisco.

Con acierto se pronuncia Queralt Jiménez cuando reza que ni la anterior regulación del delito fiscal ni la actual «se contentan con la elusión tributaria; requieren un plus esencial: la elusión ha de ser producto de una defraudación» (75). Y esta defraudación tiene lugar cuando los datos de los negocios o actividades que generan hechos imponibleables son falsos e incluso inexistentes. No obstante, será Hacienda quien conoce la existencia de la operación y el volumen económico, debiendo ser ella misma quien deba verificar si las operaciones que se declaran son realmente las que se han realizado.

Será en ese momento al que nos referimos, tras la comprobación de Hacienda de las operaciones llevadas a cabo, cuando en el caso de que no coincidan con la información o documentación que obre en poder de Hacienda, pueda girarse por parte de ésta un acta complementaria por la diferencia, junto con los respectivos intereses generados. Ahora bien, téngase en cuenta que lo que en puridad determina la apreciación de un delito es la elusión defraudatoria, el ánimo de defraudar, y no tanto la cantidad defraudada. En este sentido, y en palabras de Queralt Jiménez, «no defrauda, en fin, quien pretende optimizar al máximo los recursos legales, incluso torcidamente, pero con la suficiente habilidad para que sus números, aun mal colocados, respondan a la realidad. Si es así, no hay delito. Y, con todo, quien así

---

(75) Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: «Delito fiscal, un paso adelante, otro atrás», en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, n.º 4, 2002, p. 2.

se comporta, en el expediente administrativo lleva la penitenciaría. De sobras» (76).

Sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz, pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado en Sentencia de 2 de marzo de 1988 que *«la omisión es a efectos de la defraudación un hecho concluyente, pues no puede ser de mejor condición quien omita la total declaración que quien desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido»*. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante. En esta línea descrita, la STS 1046/2009, de 27 de octubre, sostuvo que *«la sanción penal está prevista para quien defrauda eludiendo, es decir, para quien ocultando la realidad no declara correctamente o simplemente no declara y, además, no paga. Es decir, que a los efectos de estos delitos, la defraudación consiste en ocultar la deuda o los hechos que la generan, impidiendo así a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social conocer su existencia y su alcance, y evitando que pueda poner en funcionamiento las prerrogativas que el ordenamiento jurídico pone a su disposición para hacer efectivos el cobro de aquello que corresponde»*. En este sentido, relevante ha resultado igualmente el Auto del Juzgado de Instrucción, n.º 15 de Valencia, de 22 de marzo de 2017, al exponer que *«ciertamente, el Derecho Penal no puede admitir artificios o trampas que puedan enmascararse bajo lo que, eufemísticamente, se conoce como ingeniería financiera o tributaria que, en definitiva, no es otra cosa que elevar el fraude o engaño a la categoría de arte o ciencia matemática (...)*».

Y es que según la RAE, defraudar significa *«eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones»*, entendimiento que debe ser rechazado para evitar la reiteración de dos términos con el mismo significado. Pero también significa *«privar a alguien con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho»*, lo cual coincide con el sentido que se propone, en cuanto que las obligaciones del contribuyente o de quien debe ingresar las cuotas a la Seguridad Social vienen precedidas del deber de declarar, que es, precisamente, el primero que se incumple, dando lugar a la elusión del pago de la cantidad debida.

---

(76) Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: *Delito fiscal, un paso adelante...*, op. cit., p. 3.

Ciertamente, lo que exige el tipo penal, en puridad, es una puesta en escena, un mecanismo defraudatorio, una ocultación, llevada a cabo por una acción u omisión que impida conocer a las distintas Haciendas una situación concreta, ya sea porque se ha ocultado una actividad o negocio jurídico, ya porque se ha falsificado algún dato fiscalmente relevante. Y es que defraudar exige engañar, simular, y no meramente dañar el patrimonio de la Hacienda Pública ni atentar contra el deber jurídico de pago (77). Y esos elementos que deben concurrir en la conducta fraudulenta deben de probarse para que pueda ser reprochable penalmente.

Se trata de eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma. Es decir, se trata de impagar u obtener beneficios de forma fraudulenta. Así, podremos considerar que existe ocultación cuando sea la Hacienda Pública la que deba investigar para poder conocer un determinado hecho imponible cuya obligación de declarar concernía al obligado tributario.

Por lo tanto, puede afirmarse con rotundidad, siguiendo el criterio de García Díez, que no por el mero hecho de que una cuota tributaria liquidada supere 120.000 euros puede identificarse *ipso iure* con una conducta defraudatoria, ya que será necesario que la Administración Tributaria aísle e identifique con precisión no solo el impago de la cuota, sino, «además, de una conducta genuinamente elusoria, entendiendo por tal aquella que suponga una verdadera ocultación de la realidad fiscal por parte del contribuyente; que deberá ser concretada por la Inspección al confeccionar la liquidación vinculada al delito» (78).

Es por ello que el mero impago de un tributo no constituye delito, como tampoco lo constituye un impago quebrantando el deber jurídico de pago ni incumplir con las obligaciones tributarias (79), sea cual sea el montante total. Es decir, el hecho de no presentar una declaración obligatoria por parte de un obligado tributario no tiene por qué constituir delito y, por otro lado, presentar una declaración obligatoria en el plazo establecido sí podría constituir una infracción penal del artículo 305 CP, si se demuestra que el elemento doloso concurrió

---

(77) No obstante, en un sentido opuesto, *vid.* BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública...*, *op. cit.*, p. 53.

(78) Cfr. GARCÍA DíEZ, C.: «La descomposición de la obligación tributaria en las liquidaciones vinculadas al delito», en *Gaceta Fiscal*, n.º 375, 2017, p. 37.

(79) *Vid.* DE LA MATA BARRANCO, N.: *El delito fiscal del artículo 305 CP...*, *op. cit.*, p. 15.

en el sujeto pasivo ante unos datos declarados que poco o nada tienen que ver con la realidad, y siempre que se alcance el umbral económico que configura el tipo penal. Tampoco sería delictiva la mera conducta relativa a no practicar la retención por parte de quien hubiera debido retener, pues aunque sí sería sancionable administrativamente, si no va acompañada de una ocultación, de un engaño, no es reprochable penalmente.

En todos estos casos descritos no debe aparecer la maquinaria pesada del Derecho penal, sino el ordenamiento jurídico en su vertiente sancionadora del Derecho administrativo, ante la responsabilidad tributaria del obligado tributario. Es ahí donde se contemplan diversas sanciones ante infracciones cometidas por el obligado tributario (80).

### **3.3 La conducta defraudatoria: la puesta en escena**

Cuándo se defrauda o cuándo no es una cuestión que ha motivado a realizar el análisis de este delito, y forzosamente nos dirige a la rele-

---

(80) Es en la LGT donde se contemplan las referidas infracciones. En su artículo 191 se regulan las infracciones tributarias por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. En el artículo 192, las infracciones tributarias por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. En el 193, las infracciones tributarias por obtener indebidamente devoluciones. En el 194, las infracciones tributarias por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales. En los preceptos posteriores, desde el 195 al 206 bis, se recogen las infracciones tributarias por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes; infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas; por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas; por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones; por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información; por incumplir obligaciones contables y registrales; por incumplir obligaciones de facturación o documentación; por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos; por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria; por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta; por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta; por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta; e infracciones en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

vante jurisprudencia que con buen tino ha venido configurándose a lo largo del tiempo. Vemos, pues, reiterando lo expuesto, que en algunas sentencias, como la STS 28 de junio de 1991, la simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, pero en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente como autor de un delito contra la Hacienda. Se exige algo más: El ánimo de defraudar. Y mal puede darse este ánimo en quienes en la contabilidad empresarial hacen constar el auténtico soporte de la base imponible. Así, la STS 1505/2005, de 25 de noviembre, ha precisado que *«lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante»*. También, en la STS 737/2006, de 20 de junio, se afirmaba que de acuerdo con *«el Ministerio Fiscal al apoyar el motivo, para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes»*. De forma más reciente, pero sosteniendo idéntico criterio, la STS 801/2008, de 26 de noviembre, reitera que se requiere, además, un elemento de mendacidad para constituir una infracción delictiva. Así, la responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias. A modo ilustrativo, señala la última sentencia mencionada que *«los acusados ocultaron a la Hacienda la verdadera situación a que venían obligados presentando a sabiendas unas declaraciones o autoliquidaciones mendaces, pues la propia documentación contable de que disponían los gestores de la sociedad evidenciaba la falsedad de los datos aportados por los acusados, y esta actuación engañosa fue lo que justificó falazmente que respecto del ejercicio de 1995 dejaran de ingresar 21.488.022 pesetas, y en el de 1996, 21.034.828 pesetas»*.

Adentrándonos en el concepto genuino de defraudación, la STS de 2 de marzo de 1988, estableció que la conducta típica consiste en defraudar a la Hacienda, esto es, eludir el pago de impuestos, que es una de las formas de comisión alternativa del entonces artículo 319,

aceptándose paladinamente la posibilidad de otros comportamientos en que se halle presente el ánimo defraudatorio (81), suscitándose

---

(81) Vamos a citar algunos ejemplos seleccionados procedentes de la más relevante doctrina jurisprudencial relativa a diseños defraudatorios. En este sentido, la STS 9 de febrero de 1991, recoge que *«La venta por “Bodegas..., SA” a..., de una determinada clase de vino a precio inferior al que le correspondía, por debajo del límite de 130 pesetas litro, no tenía otra finalidad que establecer unos precios en origen que no estuvieran sujetos al Impuesto sobre el Lujo, con el consiguiente fraude a la Hacienda Pública. “..., SA” emanación de... y... era el instrumento creado por el procesado para defraudar a la Hacienda Pública.*

*El eventual fraude de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obliga a pagar un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una sociedad de comercialización con ese único fin.*

*El procesado, por último, era Presidente del Consejo de Administración y Consejero Delegado de “Bodegas..., SA” y “...” su instrumento: En ambas sociedades ostentaba un poder de decisión.*

*El motivo no puede prosperar».*

Desestimatoria también resultó, en relación a un escrito de defensa basado en que no hay delito fiscal por el hecho de no llevar libros y registros de contabilidad y que no se ha acreditado perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, la STS de 31 de octubre de 1992, al manifestar que *«Existe una doctrina consolidada, constante y reiterada de esta Sala cuya proyección, interpretando los preceptos invocados como indebidamente aplicados, conduce a la desestimación. En efecto, para la existencia del delito son necesarios los elementos objetivo y subjetivo y por tanto, es imprescindible el ánimo de defraudar (S. 2861991), pero esa intención defraudatoria, evidente en quien de propósito declara mal o torticeramente, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente de este deber específico, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria que puede ser tomada como expresión inveraz de no existir hecho imponible (SS. 27121990, 2011 y 3121991).*

*Y esta idea es aplicable a todo tipo de supuestos porque el presupuesto es igual en todos y, por tanto, también en el viejo Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas, porque en todos ellos la plataforma delictiva está construida sobre la base de una declaración inveraz o falseada o una no declaración y, paralelamente, un ánimo de defraudar que, como todo elemento anímico, interno, es solo captable por los Jueces y Tribunales en función de inferencias que, si son lógicas y conformes a las reglas de la experiencia, como aquí sucede, han de ser mantenidas, pues no es tarea de la Sala reconstruir el material probatorio, además sin el dato esencialísimo de la inmediación. Del hecho probado de no declarar un empresario en tres ejercicios consecutivos el Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas, conocedor de las obligaciones fiscales y, en consecuencia, no ingresar más de 17.000.000 de pesetas, no es nada contrario al sentido común y a las normas de la experiencia deducir el ánimo defraudatorio. La circunstancia de que la declaración fuera obligatoria en nada obstaculiza la existencia del hecho penal. Procede la desestimación».*

Por su parte, en la STS 1244/2003, de 3 de octubre, se manifestó que *«El acusado transmitió la posesión y administración de siete fincas propiedad de la mercantil O... del L..., S. A., de la que era administrador único, al Banco... para que las vendiese y se hiciese pago de un préstamo que el primero, en nombre de la citada entidad, había recibido del Banco con la garantía hipotecaria de las citadas fincas. Un mes más tarde el*

como factible la construcción del concepto de defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artifi-

*Banco, actuando en calidad de fiduciario de O... del L..., S. A. vendió las fincas mencionadas a otra empresa por lo que, habiendo sido repercutido el importe del IVA a que estaba legalmente sometida la operación, ascendente a 75.020.863 pesetas, en la entidad compradora, su importe fue seguidamente ingresado en una cuenta corriente que mantenía O... del L..., S. A. en el Banco..., de la que únicamente el acusado tenía facultad de disposición. Aprovechando el acusado tal situación, retiró de la citada cuenta, en fechas muy cercanas, 62.000.000 de pesetas por ventanilla y 12.000.000 mediante cheque bancario, no presentando la declaración del IVA correspondiente a 1995 la transmisión descrita se había celebrado en septiembre de 1994 y omitiendo en definitiva el pago del impuesto cuya cuantía superaba, con notorio exceso, el límite de los quince millones que marca la frontera a partir de la cual la defraudación fiscal pasa de ser mera infracción administrativa a delito. La parte recurrente niega la tipicidad del hecho alegando que la simple falta de ingreso del impuesto no integra la figura delictiva y que, por otra parte, el acusado no dispuso de la suma que estaba destinada al pago del mismo. Pero, con independencia de que esta última alegación es incongruente con la declaración de hechos probados, debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado. Como se dice en la Sentencia de esta Sala de 9 de marzo de 1993, recogiendo la doctrina establecida en las de 2 de marzo de 1988, 27 de diciembre de 1990, 3 de diciembre de 1991 y 31 de octubre de 1992 entre otras, el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. Si el delito fiscal existe por el mero hecho de no declarar el hecho imponible, no puede pretender el acusado que su actuación ha sido indebidamente subsumida en el artículo 394 del CP habiendo precedido a su omisión de declarar, la acción claramente fraudulenta de disponer, no importa en provecho de quien, de la suma que había sido puesta a su disposición para el pago del impuesto. Procede rechazar el primer motivo del recurso y con ello queda éste desestimado en su integridad».*

Finalmente, en la STS 586/2014, de 23 de julio, se puso de manifiesto que «La reiteración abrumadora del recurrente en el mecanismo de extraer dinero de unas cuentas para, según el recurso, su ingreso en efectivo en otras, por cuantía que el periodo considerado excede de tres millones de euros, mediante 599 ingresos exigiría una acreditación de estadísticas en la experiencia bancaria, que desde luego no se aportan. Antes al contrario, la más cautelosa intuición sugiere precisamente que tales prácticas, en esa frecuencia y envergadura, se compadece más con pretensiones de ocultación del origen de las rentas antes que con cualquier exótica costumbre o modo de actuación de un usuario de banca, que con tanta reiteración busque trasladar los efectivos de una entidad a otra. De ahí que no podamos tener sino como mera proclamação gratuita de defensa la alusión que el recurso hace a la similitud de prácticas como «habituales en bastantes familias», tanto más si se aúna a los demás datos que la sentencia toma en consideración entre ellos la singular desproporción entre la renta declarada en un año, en torno a 60.000 euros, cuando en ese año 1999 se efectúan 774.000 euros de ingresos en efectivo, o cuando, como recuerda la sentencia de instancia, se llegan a efectuar ingresos en número de 18 por importe que no supera las 500.000 pts., tope de indudable trascendencia en cuanto al control fiscal bancario».

cio, con mecanismos engañosos que parecen ser consustanciales, comportamiento omisivo que reviste singular importancia por ser cada vez mayor el número de tributos que exigen del contribuyente alguna declaración e, incluso, la liquidación. El Tribunal Supremo sostiene que es defraudatoria una conducta cuando *«adquiera o pueda adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no solo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho facta concludentia como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar; aunque de algunas y recientes resoluciones de esta Sala puede inferirse que la defraudación corresponde a la ocultación o desfiguración de las bases tributarias, queda claro el comportamiento omisivo como forma de comisión en la Sentencia de 29 de junio de 1985 al expresar que «la ausencia de la declaración fiscal devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público», y es patente añadimos que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición de quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse casualmente el error; es decir la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del mismo».*

No olvidemos que el verbo nuclear del tipo penal es el de defraudar. Así, y siguiendo el criterio de la STS de 3 de diciembre de 1991, el delito fiscal exige un elemento subjetivo específico ánimo de defraudar, como ya se ha dicho, para evitar que la intervención punitiva lleve a la abusiva y denostada prisión por deudas, pero esa intención defraudatoria, *«evidente en quien declaraba de propósito mal o torcidamente, podía darse en quien no declaraba porque, siendo consciente de este deber específico, omitía una actuación esperada por la Administración Tributaria, que podía ser tomada como expresión inveraz de no existir hecho imponible; semánticamente «eludir» (del latín ludere, jugar) es huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, y puede hacerse con referencia al supuesto enjuiciado mediante la ocultación o desfiguración de alguno*

*de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta «todos» con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consuno exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal» (82). En idéntico sentido, la STS de 20 de noviembre de 1991, destacaba que «El ánimo defraudatorio es desde luego por la simple omisión, es decir, por no presentar la obligada declaración el sujeto tributario, aunque en la omisión obviamente no concurra ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso: Se limita a no declarar. Falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no solo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para no pagar o pagar menos de lo debido, sino también quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración». Así mismo, continúa ilustrando que «esto es una cosa y otra muy distinta es que de ese silencio cualquier medio comisivo está en condiciones de integrar la plataforma de hecho del delito haya de obtenerse, con una especie de presunción indestructible, la existencia de dolo. Por eso enseguida hay que añadir que siempre que se halle presente el ánimo defraudatorio (S. de 2 de marzo de 1988) habrá delito, no cuando este animus no esté presente, pues otra interpretación conduciría a la resurrección de la definitivamente destruida prisión por deudas.*

*De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el Juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe animus defraudandi o en que no existe, es lógica, razonable y no arbitraria, ha de aceptarse en este trance procesal casacional. No solo es aplicable la doctrina cuando el Tribunal a quo se convence razonada y razonablemente a través de la correspon-*

---

(82) Continúa la sentencia exponiendo que «La Sala no ha descuidado este aspecto subjetivo del delito evitando parificar, en términos absolutos, falta de declaración e intención defraudatoria, ni lo desatiende en esta ocasión cuando advierte en los impuestos aludidos, Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas e Impuesto sobre el Valor Añadido, que no recaen sobre el patrimonio sino sobre fondos ajenos de los que el sujeto es recaudador y depositario una más acuciante conciencia de declarar para traspasar las cuotas al Erario Público, su legítimo propietario; pero es que, además, la omisión se repite durante dos ejercicios económicos, con conocimiento del descubierto al consignar las sumas adeudadas en los estados de situación del Impuesto sobre Sociedades y en la propia contabilidad; y culmina este ánimo o tendencia elusiva cuando en el año 1986 declara mendazmente la base tributaria del Impuesto sobre el Valor Añadido 94.224 ptas., y al mismo tiempo cifra la deuda a favor de la Hacienda por el mismo concepto en 19.314.388 pesetas en el balance de situación que acompaña a la declaración del Impuesto sobre Sociedades, coincidente con la señalada por los servicios de la Administración Tributaria».

*diente inferencia, por tratarse de un elemento del ánimo, interno del sujeto, de que la intencionalidad existe, sino también con igual o mayor razón cuando estima que no se da.*

*El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse, aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes que desde luego son impugnables en casación, como en efecto lo está siendo en este caso.*

*No admitiendo este delito la modalidad culposa o por imprudencia, el examen de los hechos descubre, y así lo recoge con acierto la sentencia de instancia, un propósito de ser transparente con la Administración, por eso no se engaña, al contrario, se manifiesta que la deuda tributaria existe pero en ese momento falta liquidez en la tesorería de la empresa, los libros de contabilidad reflejan la realidad y alega, aunque no se haya podido probar por causas ajenas a él mismo, que en anteriores ejercicios había ocurrido otro tanto. El problema de las posibles infracciones al Derecho Tributario no son objeto de este recurso en el ámbito penal».*

Por su parte, la STS de 3 de octubre de 2003, en la que después de decir que *«debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado»*, recuerda que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. Señala la sentencia que, *«En ambos casos, cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina»*.

Ciertamente, el delito fiscal o contra la Hacienda Pública puede ser, pues, cometido bien por completa omisión de la declaración de la renta, sin exteriorizar ningún ingreso, como por comisión, consistente en declarar menos de lo debido, de tal forma que, siendo las dos actitudes rechazables, es la primera, como se ha anticipado, la que supone un mayor grado de reprochabilidad penal, ya que representa un máximo (no decir nada y, por tanto, defraudar todo) frente a una

declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada (83). El Tribunal Supremo, en virtud de STS de 27 de diciembre de 1990, destacó que *«tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta, si en ella se falsean los correspondientes datos»*.

Ahora bien, como cuestión relevante que ha suscitado alguna complejidad práctica para la Administración Tributaria, el Tribunal Supremo tiene dicho que *«no hay nada en la Ley que prohíba que quienes son sujetos pasivos del IRPF por razón de rendimientos del trabajo puedan serlo, así mismo, por rendimientos de actividades profesionales, aunque unos y otros se rindan al mismo sujeto pagador, siempre que tengan su origen en relaciones jurídicas distintas»* (STS de 13 de noviembre de 1999).

En este sentido, el artículo 16 LGT regula la simulación en los siguientes términos:

*«1. En los actos o negocios en los que exista simulación el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*

*2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*

*3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.»*

En cambio, no se establece ningún tipo de procedimiento para que la Administración Tributaria declare la simulación, sino que la apreciación de que concurre se realiza en el propio acto de liquidación, que debe ser motivado. Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de la simulación y su debida concreción en el acto por el que practique la liquidación que proceda. Y puesto que la simulación se fundamenta en la inexistencia o falsedad de la causa del acto o negocio, es necesario destruir la presunción.

No existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda, cuestión que no parece comprender la Administración Tributaria y, por el contrario, en nuestro Ordenamiento existe la libre configuración de la economía de opción, que faculta al contribuyente para elegir, de entre las distintas posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva. Eso no significa que se legitimen conductas elusivas del deber de tributar.

---

(83) Vid. STS 27 de diciembre de 1990.

El sistema normativo tributario es de configuración legal, siendo las leyes y reglamentos tributarios los que han de configurar el marco tributario, sin que sin más haya que acudir al artículo 31.1 CE –*obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*–. Por otro lado, la elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias, de manera que cuando exista concurrencia de normas tributarias, no existe infracción del deber de contribuir cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable y así evitar la más onerosa (84).

En esta misma línea, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 marzo 2012 y, en la más reciente del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, sala 2.<sup>a</sup> de lo Contencioso administrativo, 53/2015, de 30 de enero, se dispone que «(...) en este momento debe aclararse lo que debe entenderse por la llamada economía de opción, esto es, la posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa fiscal que, dentro de la legalidad, le permite reducir su coste fiscal. La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal. El problema reside en que la regulación del conflicto en la aplicación de la norma, antes fraude de ley, es tan amplia, y al propio tiempo tan imprecisa, sobre todo en términos de discrecionalidad de la Administración tributaria, que reduce considerablemente el ámbito de economía de opción. El legislador coloca bajo sospecha la utilización de una forma jurídica con la finalidad de obtener un ahorro fiscal y sacrifica la legalidad tributaria y la seguridad jurídica, con un uso abusivo de conceptos jurídicos indeterminados, como ha sostenido el propio Consejo de Estado en la fase prelegislativa de elaboración del texto». Con anterioridad, la STS 643/2005, de 19 de mayo, manifestó que «La opción por el régimen de transparencia fiscal en determinadas sociedades exige, como contraprestación, una absoluta lealtad en los contribuyentes que se acogen a esta modalidad tributaria. Conocen, en el momento de adoptar su decisión, que el impuesto de sociedades es menor que les correspondería pagar como persona física pero, a su vez, ofrece las ventajas propias de la mejor manejabilidad de la sociedad y de sus beneficios. Cualquier artificio destinado a sustituir, sin causa o justificación alguna, la obligación asumida por otra más beneficiosa y, a su vez, más onerosa

(84) Vid. Sentencia 139/2015, de 31 de marzo, del Juzgado de lo Penal, n.º 27, de Madrid.

*para el erario público, debe estar sólidamente justificada por situaciones de estado de necesidad en los que la antijuricidad de la conducta pueda ser justificada. Fuera de este supuesto excepcional, cuya realidad o aparición en este caso descartamos tajantemente, cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo.*

*Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas.*

*(...) Si tenemos en cuenta que el tipo delictivo se ve sometido a una condición objetiva de perseguibilidad y lo que es más importante de punibilidad, uno de los elementos componentes para hacer surgir el hecho criminal, es que la elusión supere una determinada cantidad, lo que es imposible precisar si previamente no se ha realizado la liquidación. Desde una perspectiva culpabilística se puede admitir que la intención defraudatoria surge en el momento en que el sujeto obligado decide causar un perjuicio a la Hacienda pero lo cierto es que, aunque le anime este propósito, su comportamiento ni será perseguible ni será punible si no alcanza la suma defraudada la cantidad establecida en el Código Penal, una vez realizada la pertinente liquidación.*

*Es evidente que los acusados conocieron en todo momento, cuál era el porcentaje de beneficios y sabían y fueron informados sobre la obligación de tributar por el régimen de la renta de las personas físicas.*

*Precisamente en el momento de conocer cuál sería el alcance de la cuota a pagar, se pone en marcha un mecanismo defraudatorio consistente en una tosca maniobra de cesión, por precio irrisorio, de una sociedad que había generado los beneficios a otra con cuantiosas pérdidas, en lenguaje coloquial, en ruina. Esta sociedad participando por medio de su administrador en la operación fraudulenta se convierte en autoliquidador y autocompensador, al margen de las disposiciones legales que regulan la compensación tributaria. En todo caso, si el negocio hubiera sido lícito y válido habría que justificar una deuda tributaria líquida y liquidada y una vez realizada esta operación ofrecer el pago por compensación que incuestionablemente dependería de la aceptación por parte de la Administración Tributaria. No solo no se hizo así sino que no se puso en conocimiento de esta*

*entidad la maniobra de elusión y no puede mantenerse seriamente que Hacienda la aceptó porque no reaccionó hasta que la descubrió».*

### 3.4 Una novedad relevante: la mera presentación de declaraciones no excluye la defraudación

Muy relevante ha resultado la introducción en el segundo párrafo del artículo 305.1 CP la premisa basada en que «*La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos*».

Quizá se haya planteado el lector cuál es la trascendencia de esta introducción en el texto punitivo. Tenemos que decir que posiblemente el legislador haya caído en la cuenta de los múltiples casos que en la práctica consistían en presentar autoliquidaciones sin el ingreso correspondiente. Y es que no cabría apreciar delito al no existir el componente defraudatorio siempre que la declaración realizada haya sido completa y se ajuste a la realidad. En cambio, si se realiza una autoliquidación sin ingreso, siempre que se ajuste a la realidad, esta cantidad podría reclamarse en vía ejecutiva administrativa. Es evidente que si la autodeclaración no responde a la realidad tributaria, siendo esta inferior a la cuota que correspondería si se hubiera realizado correctamente, si podríamos estar en presencia de una conducta fraudulenta por el contribuyente. Pareciera que el legislador, con este párrafo, lo que pretende es asegurar la calificación de un posible delito fiscal ante aquellos hechos que, aun correctamente declarados, no satisfagan el interés recaudatorio de la Administración, y con independencia de la correspondiente denuncia formulada por la Administración como presunto delito de insolvencias punibles –*si concurren los presupuestos penales*–, si se aprecia una mala administración del patrimonio del contribuyente, o haya dispuesto sus bienes con interés manifiesto en perjudicar a la Administración Tributaria como institución acreedora, también pudiera ser responsable de delito fiscal, abriéndose la vía del concurso de delitos. Al respecto, ha señalado Martínez-Buján Pérez que esta aclaración del legislador, relativa a que la mera presentación de declaraciones no excluyen una posible defraudación, «carece de todo sentido en lo que atañe al delito del artículo 305, puesto que es completamente obvio que la presentación de una declaración no excluye la defraudación, dado que puede cometer datos falsos» (85).

---

(85) Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico... op. cit.*, p. 286.

Ciertamente, podríamos plantearnos que este párrafo obedece a una irresponsable administración del patrimonio personal con el que podría responder el obligado tributario ante los acreedores, para lo que habría que distinguir, en lo que concierne en nuestro estudio en relación con la Administración Tributaria, por un lado la fase de comprobación e investigación, en la que la Administración podrá regularizar una situación a tenor de los hechos comprobados, en el caso de que la cuota tributaria procedente de la liquidación o autoliquidación por parte del sujeto pasivo sea diferente a la que realmente resultaría de aplicación, tras la comprobación administrativa; y por otro lado, la fase de recaudación tributaria, en virtud de la cual, es posible que esta no se vea satisfecha porque no existan bienes o fondos propiedad del obligado tributario con los que pueda responder. Por tanto, el legislador penal español ha caído en la cuenta de que un obligado tributario hasta la fecha podría presentar correctamente una autoliquidación de un tributo, por lo que a priori no cabría hablar de defraudación –y, por tanto, tampoco de delito fiscal–, pero, sin embargo, este se ha asegurado, aun con el propósito doloso de conseguir el resultado, la insuficiencia o inexistencia de fondos o bienes con los que responder. ¿Estaríamos en el presente caso ante una defraudación tributaria?, ¿por qué si no hay ocultación o engaño a la Administración Tributaria, no podría, en todo caso, perseguirse tales hechos como un delito de insolvencia punible?

### 3.5 La consumación del delito fiscal

El delito contra la Hacienda Pública se trata de una relación jurídica tributaria, esto es, un conjunto de obligaciones, deberes, derechos y potestades (86) que, a su vez, exige el presupuesto de la tipicidad para que sea posible su consumación delictiva. Determinar con precisión el momento de consumación del delito fiscal tiene consecuencias de una gran magnitud en el ámbito penal con vistas al posible inicio de actuaciones por parte de la Administración tendentes a denunciar el hecho o remitir el expediente al Ministerio Fiscal y, sobre todo, de cara al cómputo del plazo de prescripción de la infracción penal. Así mismo, será en el momento en el que el delito se encuentre consumado cuando podrá determinarse la legislación aplicable (87).

(86) Vid. MUÑOZ CUESTA, J.: *La reforma del delito fiscal...*, op. cit., p. 2.

(87) En este sentido, prescribe el artículo 7 CP que «A los efectos de determinar la ley penal aplicable en el tiempo, los delitos se consideran cometidos en el

Ahora bien, ¿cuándo se entiende producido el perjuicio que genera el delito, o cuándo se perfecciona éste?

Si acudimos a lo dispuesto en el artículo 305.2. a) CP, «*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. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.*

*En el apartado b), por su parte, se establece que «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».*

Empero, ha resultado relevante la doctrina constante y uniforme del Tribunal Supremo, al respecto. Así, la STS de 9 de marzo de 1994 indicaba que el delito fiscal, al igual que el resto de los delitos, existe y se consuma (88) con independencia del ejercicio de las acciones penales por parte de la acusación. Desde el momento en que el hecho punible se consuma, surge la responsabilidad penal del sujeto activo, sin que un acto procesal posterior (querrela del Ministerio Fiscal o de

---

*momento en que el sujeto ejecuta la acción u omite el acto que estaba obligado a realizar».*

(88) Señaló la STS 28 de junio de 1991 que «*la propia Agencia Tributaria y los especialistas en la materia han establecido que salvo en el caso de pagos anticipados, el devengo del impuesto determina la exigencia de la totalidad del IVA correspondiente al valor del bien o del servicio recibido, aunque no se haya producido el pago en su totalidad. Y que la obligación del empresario que vende el bien o presta el servicio (hecho imponible) de repercutir e ingresar el tributo correspondiente, surge con independencia de que el cliente que ha recibido la prestación pague el precio de ésta y soporte la repercusión del impuesto.*

*A lo que cabe añadir, que esta obligación admite puntuales excepciones en la Ley reguladora del impuesto del IVA, como la que permite al contribuyente modificar la base imponible del impuesto por impago de las facturas (art. 80 Ley IVA) mediante el oportuno procedimiento regulado en la Ley. Lo que no hicieron los acusados en ningún caso.*

*Pero es que, por otra parte, el amparo que busca el recurrente en las facturas que se dicen no cobradas, (...) unos simples asientos contables en la Cuenta de Clientes, no acreditan suficientemente que éstos no hubieran satisfecho a la empresa el importe de las facturas por los servicios recibidos. La obligación tributaria, como se ha dicho, surge en el momento de la prestación del servicio, con independencia de que el cliente que lo recibe satisfaga su importe en un momento u otro».*

cualquier otra parte acusadora) tenga eficacia material en orden a la existencia o no de la infracción penal.

En consecuencia, habrá que *«concretar cuál fue el momento consumativo del delito para así determinar si se produjeron entonces todos los elementos y condiciones de punibilidad contenidos en el mismo»*. En aquellos tributos que requieren autoliquidación, hay que referirla al momento en que se presenta la declaración/liquidación con el *«coetáneo pago que implique la causación, en ese momento, de un perjuicio patrimonial superior»* a los 120.000 euros; y en los casos en que el delito se realice mediante la omisión de presentación de las declaraciones/autoliquidaciones, cuando expira el plazo legalmente establecido al efecto.

Ciertamente, cuando se trata de elusión del pago de tributos, y concretamente de autoliquidaciones, el delito fiscal se entenderá cometido cuando finaliza el período voluntario de pago (89), de manera que coincide con el momento del inicio de la prescripción tributaria. En esta modalidad delictiva *–elusión–* se permite tanto la acción, consistente en presentar una autoliquidación incorrecta de forma fraudulenta; como la omisión, que bien pudiera manifestarse en aquellos casos en los que no se realiza declaración ni autoliquidación tributaria. Téngase en cuenta, como especificidad, que en aquellos tributos instantáneos de declaración periódica *–IVA, IGIC, retenciones e ingresos a cuenta–*, la consumación delictiva tendrá lugar cuando finalice el plazo voluntario de pago de la última autoliquidación anual, al referirse el cómputo de la cuantía al año natural.

Tratándose de una obtención indebida de devoluciones, la consumación se producirá cuando efectivamente se perciba la devolución, y para el caso del disfrute ilícito de beneficios fiscales, se producirá cuando dicho beneficio indebidamente *atribuido «se aplique y plasme en una cuota tributaria defraudada o devolución obtenida»* (90).

A modo ejemplificativo, en el impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVT), conocidos como plusvalía, la consumación se produce el último día hábil del período de pago *–si el obligado tributario ha presentado declaración, sea esta falsa u omite algún dato relevante, ya que será la Administración tributaria la que cuantifique la cuota tributaria–*. En impuestos periódicos *stricto sensu*, el devengo tendrá carácter anual. Aquí tendrían cabida impuestos como el de la Renta de Personas Físicas (IRPF), de Sociedades (IS), Municipal de Bienes Inmuebles (IBI), o impuesto de actividades económicas (IAE). Salvo excepciones, en tales supuestos

(89) *Vid.* STS 26 de julio de 1999.

(90) *Cfr.* STS de 3 de febrero de 2005.

la cuantía que puede englobar la posible cuota defraudada se referirá al año natural. Conviene destacar que en aquellos impuestos que requieran de una autoliquidación (IRPF, IS, IAE), el plazo también será el último día de pago, ya que hasta ese momento el obligado tributario podrá modificar la declaración conforme a los valores que pudieran corresponder en realidad, pese a que con anterioridad hubiera insertado o declarado algún dato erróneo o falso, y pese a que ya hubiera ingresado alguna cantidad por este concepto. Y es que siempre que nos encontremos en período voluntario podremos realizar las modificaciones pertinentes, apartándonos de una conducta aparentemente delictiva *—falsificar, ocultar, engañar—*.

En aquellos impuestos de declaración periódica de liquidación anual no se observa ninguna especificidad distinta a lo ya comentado, pero sí resulta interesante detenerse en aquellos supuestos de declaración periódica trimestral, con devengo instantáneo, como el Impuesto del Valor Añadido (IVA), habida cuenta de que la presunta defraudación debería referirse al año natural, como se desprende del art. 305.2.a) CP, en virtud del cual, «*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*». Sin embargo, es posible que puede existir ocultación o engaño en una liquidación trimestral, y que por sí misma no supere el umbral mínimo económico para que sea delito, por lo que habría que esperar a que en los siguientes períodos *—hasta agotar el año natural—* pudiera alcanzar ese mínimo de 120.000 de cuota «defraudada». Por tanto, aquí sí se pueden acumular las defraudaciones de las liquidaciones trimestrales realizadas, y ello en base a que el *quantum* del impuesto, en puridad, se refiere al año natural. Un caso similar sería el de las retenciones, que se devengan con cada pago pero cuya declaración e ingreso se produce trimestralmente por el retenedor. Como se ha dicho, no basta con el impago o con la solicitud de un aplazamiento en el pago, sino que exista una ocultación o una defraudación y que esta supere una cuota de 120.000 euros.

Por cuanto se refiere a los impuestos instantáneos *stricto sensu*, como pudieran serlo el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos y Documentados (ITPAJD), o el impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD), el importe de la defraudación obedecerá exclusivamente a la cuota tributaria de cada hecho imponible de forma independiente, no pudiendo acumularse distintas defraudaciones de esta clase entre sí.

Vemos, pues, que solamente será posible la acumulación de distintas cuotas tributarias que resultan ser objeto de defraudación cuando nos hallamos ante impuestos de devengo instantáneo pero con declaración periódica, como se ha expuesto, y siempre que se refieran a un idéntico año natural. Téngase en cuenta que no cabe acumular –a diferencia de lo que sucede en el Derecho penal, con la acumulación jurídica y acumulación material de las penas– tributos diferentes entre sí, ni períodos distintos, ni Haciendas diferentes, ni cuotas ni hechos distintos para poder determinar la cuota tributaria. Es decir, el umbral mínimo de los 120.000 euros debe de alcanzarse exclusivamente con la defraudación de un tributo, en un mismo período y ante una misma Administración tributaria. Y no debe incluirse en ese umbral la deuda tributaria, sino que debe de tenerse en cuenta a efectos de delito simplemente la cuota tributaria –*excluyendo, por tanto, los intereses y recargos*–, que se determinará conforme a lo dispuesto en la normativa tributaria. En este sentido, y a modo de ejemplo que puede resultar ilustrativo, podríamos señalar el de un residente en el extranjero que no tenga establecimiento permanente en España y vende un inmueble en España obteniendo una ganancia (91), debiendo declararla por el impuesto sobre la renta de los no residentes, sin atenerse a ningún período impositivo, y si comete otra infracción que no supere por sí misma los 120.000 euros, el hecho no será delictivo aunque en el mismo año cometa otra infracción que tampoco supere los 120.000 euros pero que en su conjunto –*la suma de las dos infracciones*– sí superen dicha cifra. Ahora bien, si la misma operación la realiza un residente en España sí sería delito –*caso de que supere 120.000 euros*– al aplicarse el IRPF que es un impuesto de periodicidad anual, y entraría la suma de las infracciones cometidas en dicho impuesto y para ese año natural.

Finalmente, y en relación a las defraudaciones cometidas en el seno de organizaciones o grupos criminales, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, conforme a lo dispuesto en el artículo 305.2 (92) y apartado 3 (93), no será necesario esperar a la conclusión

---

(91) Vid. DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R.: *El blanqueo de capitales...*, op. cit., p. 134.

(92) Señala el inciso segundo de la letra a) que «*No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1 –120.000 euros–*».

(93) Señala el precepto que «*Las mismas penas se impondrán cuando (...) se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defrau-*

del año natural, sino que al alcanzar el umbral mínimo defraudado a efectos penales –en estos casos, 120.000, o bien 50.000 euros, caso de defraudación fiscal a la Unión Europea–, podrá automáticamente perseguirse.

#### 4. CONCLUSIONES

Tras analizar el desarrollo evolutivo de la configuración del delito fiscal desde sus orígenes y hasta nuestros días, y poder distinguir las distintas fases por las que ha transcurrido el delito fiscal, se aprecia cómo progresivamente el legislador español ha desviado su interés en que la norma penal sea la encargada de sancionar aquellas conductas defraudatorias que más daño pueden ocasionar al interés general y al erario público, como es el caso de la defraudación tributaria. Sin embargo, se trata de una norma penal en blanco que ha precisado de diversas interpretaciones por parte de la doctrina y jurisprudencia, en relación a conceptos y términos de materias *extra penales* que vienen a configurar el tipo delictivo.

El presupuesto previo del delito se caracteriza por una relación jurídico-tributaria entre la Hacienda Pública y el obligado tributario como deudor. Resulta necesario atender al tipo básico del delito contemplado en el artículo 305.1 CP, y estudiarlo, para comprender la esencia de la naturaleza jurídica de esta infracción penal, su elemento objetivo, subjetivo, su bien jurídico protegido, y la idoneidad del momento de consumación del delito fiscal, que se halla al albur de la figura impositiva de que se trate. La conducta típica básica consiste en defraudar a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros.

---

*dada excediera de cincuenta mil euros en el plazo de un año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado».*

Se trata de un delito especial propio, de los denominados de infracción de deber, y concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el artículo 31 de la Constitución Española, restringiendo y limitando la responsabilidad de otros partícipes y, en algunos casos, del *extraneus*. Así, el delito solo puede ser cometido por quien esté atado con la Hacienda Pública por una relación jurídica tributaria y no por un tercero, sin perjuicio de la responsabilidad en que éstos puedan incurrir como partícipes en el delito, de acuerdo con la doctrina de la participación en los delitos especiales o propios. De esta manera, será sujeto activo del delito fiscal todo aquel que esté ligado por una relación jurídico-tributaria que le imponga el cumplimiento de la obligación principal de todo obligado tributario: el pago del tributo, y será sujeto pasivo no solo el contribuyente, sino también el sustituto del mismo, concepción ésta que la tiene también el retenedor.

El delito que tratamos es un delito doloso, en el que el dolo debe abarcar, para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar, el conocimiento de los deberes tributarios, cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y la conciencia de la cuantía de esta última. Por tanto, se admite el dolo no solo en su vertiente directa sino que también se admite el dolo eventual, tal y como tiene reconocido la jurisprudencia, aunque se descarta la imprudencia e incluso, podríamos afirmar, que la tentativa inacabada. En cambio, sí tendría cabida el error de tipo o error de prohibición, según los casos. En este sentido, cabe concluir que la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina. La admisión del dolo eventual elimina las dificultades prácticas que suscita la exigencia de que el dolo se proyecte sobre la cuantía defraudada, ya que aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente con dicha cuantía. En definitiva, podemos afirmar que existirá dolo cuando no se presente declaración tributaria, lo cual lleva implícito el ánimo defraudatorio, o cuando se presente declaración pero de forma incorrecta, tergiversando el resultado, de modo que favorezca al contribuyente, salvo que se aprecie error. No ocurriría, sin embargo, cuando se presenta declaración reconociendo la cantidad que resulta correctamente a pagar, pese a que esta no llegue a pagarse.

Al esbozarse y analizarse los elementos típicos del delito fiscal, resulta necesario detenerse en la conducta defraudatoria, materializada en cualquier «acción u omisión» tendente a defraudar, conducta

esta que no aparece descrita en el tipo. Así, sobre la acción o efecto de defraudar, siendo palabra polisémica, puede concluirse que consiste en ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente, manifestada en una puesta en escena, a lo que cabe agregar que es requisito indispensable, para la criminalización de la conducta fraudulenta, que la elusión del pago de impuestos conseguida supere una cuota defraudada de 120.000 euros. La defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria *—por muy grave que sea—*, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes

Ciertamente, el elemento subjetivo del tipo es el ánimo de defraudar, pero éste, que como tiene dicho el Tribunal Supremo es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.