

CONSUELO GARCÍA MARÍN*Abogada***Extracto:**

EN el presente trabajo se propone hacer un análisis de la figura del delito fiscal tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal, a la luz de su nueva configuración en el Código Penal de 1995, sin olvidar que esta materia fue objeto de regulación en Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, modificadora de determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, y que en el curso del debate parlamentario del Senado se introdujo el actual Título XIV del Código Penal de 1995, que contienen básicamente los preceptos aprobados en la mencionada Ley Orgánica aunque con algunas modificaciones de ajuste atendiendo a compromisos y acuerdos de la Unión Europea.

Para ello se han analizado aquellos aspectos que se han considerado de mayor importancia y que constituyen una novedad en relación a su configuración anterior, tales como la introducción expresa del término omisión que antes no se recogía, la elevación del umbral cuantitativo a 15.000.000 de pesetas y quizás lo que constituye la nota más sobresaliente es la introducción de la excusa absoluta eliminando la penalidad a aquellos que regularicen su situación tributaria según lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal.

Lo único que queda esperar es que con la nueva configuración dada al delito fiscal, éste se convierta en un instrumento eficaz capaz de reprimir aquellas conductas que defrauden a la Hacienda Pública siempre que reúnan los requisitos exigidos en el tipo penal pues en el caso contrario se pondría en entredicho la virtualidad práctica de esta figura delictiva. Pues desde su antecedente más remoto en el año 1870 hasta ahora la propia historia se ha encargado de demostrar la falta de aplicación práctica de este precepto y quizás sea conveniente que en esta materia rijan tan sólo el procedimiento sancionador previsto en la Ley General Tributaria.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Evolución histórica.
- III. «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social» en el nuevo Código Penal, aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre. Novedades.
 - 1. Introducción del término omisión.
 - 2. Sujeto activo.
 - 3. Sujeto pasivo.
 - 4. Ampliación de la conducta objetiva.
 - 5. Aspecto subjetivo.
 - 6. Umbral cuantitativo.
 - 7. Penalidad.
 - 8. Medidas tendentes a evitar el fraude fiscal continuado.
 - 9. Introducción de la excusa absolutoria.
- IV. Comentario a la Ley Orgánica 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 la Seguridad Social.
- V. Valoración personal.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

En un Estado social y democrático de Derecho como es el nuestro, aquellas conductas que suponen un ataque a valores constitucionales superiores como son la solidaridad, la igualdad y la generalidad, hace que determinados comportamientos que se reputan reprochables tengan que ser castigados por el Código Penal (CP, en adelante).

Acabar con el fraude fiscal ha sido una constante de todos los gobiernos democráticos de nuestro país desde que tuvieron lugar las primeras elecciones democráticas en el año 77, sin duda alguna había que dar sentido a lo dispuesto en nuestra Carta Magna en el artículo 31.1 cuando nos dice:

«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, tendrán carácter confiscatorio.»

De este artículo extraemos tres principios básicos, el primero, es **el principio de generalidad**, al utilizar la expresión «todos contribuirán», en segundo lugar **el principio de capacidad económica** y en tercer lugar **el principio de igualdad**. Significa que todos tenemos que contribuir a soportar los gastos pero al mismo tiempo introduce un matiz para diferenciar a unos de otros y es de acuerdo con la capacidad económica, esta puntualización lleva a tratar de manera igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales.

Las conductas más graves e insolidarias serán castigadas a través de nuestro Derecho Penal, que tipifica estos comportamientos bajo el título de «**Delitos contra la Hacienda Pública**».

En esta materia rige el **principio de intervención mínima del Derecho Penal**, esto significa que solamente acudiríamos a él para castigar los comportamientos más graves merecedores de penas privativas de libertad que tienen como finalidad castigar al infractor e intimidar al que quiera seguirle, pero aquellos comportamientos menos graves donde no intervengan elementos del injusto penal serán sancionados por el Derecho Tributario aplicando a las cantidades dejadas de ingresar los intereses de demora y el recargo de apremio que tienen un carácter indemnizatorio, reparador, ante el daño patrimonial causado a la Hacienda Pública por quien no ha pagado a su debido tiempo.

El principio de subsidiariedad que debe inspirar la relación del Derecho Penal con las restantes ramas del ordenamiento jurídico, también con el Derecho Administrativo, lleva a reservar las sanciones de mayor gravedad al Derecho Penal y a rodearlas de garantías, entre ellas el que sean impuestas por los Tribunales de Justicia a través del correspondiente proceso.

Pero no debemos olvidar que para acabar con el fraude fiscal no podemos esperar que el Derecho Penal se convierta en la panacea, cuando muchas veces el fraude fiscal se debe a un mal funcionamiento de la Administración Tributaria o a una falta de identificación del ciudadano con la política económica del Gobierno, el Estado debe agotar los medios menos lesivos antes de acudir al Derecho Penal, se debe intentar buscar el mayor bien social con el menor coste, con lo cual el Derecho Penal debe ser el último recurso a utilizar.

II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

El antecedente más remoto del actual delito contra la Hacienda Pública, tenemos que buscarlo en el **Código Penal de 1870**, que le dedicaba un solo artículo bajo la rúbrica: «**De ocultación fraudulenta de bienes o industria**», el precepto nos decía:

«Al que requerido por funcionario competente ocultare 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...»

Esta conducta debía producirse desde el momento en que fuese requerido por el funcionario.

Este precepto fue ampliamente criticado por su falta de aplicación práctica, porque en más de cien años de vigencia sólo provocó una sentencia condenatoria para un sujeto que en el año 1898 había eludido el pago de los tributos correspondientes a la venta de tres corderos.

Las causas de esa falta de aplicación pueden haber sido, de un lado, los propios requisitos del artículo (requerimiento directo por parte del funcionario, ánimo defraudatorio, etc.) y de otro, como señala el profesor PÉREZ ROYO, a que el texto del precepto de 1870 no se fue adaptando a los cambios operados en el Sistema Tributario español, lo que lo fue haciendo inaplicable en la práctica.

Desde que tuvieron lugar en España las primeras elecciones democráticas, acabar con el fraude fiscal ha sido siempre una constante de todos los Gobiernos.

Así la figura del delito fiscal se introduce en el Derecho Penal español por *Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal* que modificó el antiguo artículo 319 del Código Penal que sancionaba la ocultación fraudulenta de bienes o industria, precepto de casi nula efectividad práctica, que no ofrecía cauce legal mínimamente suficiente para articular la represión penal del fraude fiscal.

La modificación del citado precepto fue llevada a cabo como prólogo a la Reforma Fiscal de 1978 que pretendía fundamentalmente dos objetivos; por un lado, intentar consolidar una conciencia fiscal colectiva y por otro lado, perseguir las transgresiones más graves en materia tributaria.

Cometerá delito fiscal, decía el **apartado primero del artículo 319 del Código Penal:**

«El que defraudare a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de los impuestos o el disfrute ilícito de los beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas.»

Esta previsión legislativa no tuvo la eficacia deseada y, especialmente, el efecto de prevención general al que aspira todo precepto penal.

La Reforma del 77 supuso, teóricamente, la incorporación a nuestro ordenamiento punitivo de un cauce jurídicamente bastante para la represión penal de esta clase de conductas defraudatorias. Pretensión que no se ha visto refrendada en la práctica, en la que muy pocos procedimientos se han incoado por dicho delito.

Razones de carácter estrictamente técnico-jurídico del derogado artículo 319 dificultaban su aplicación, por más que dicha inaplicación se enmarcara en una problemática más general, que afectaba tanto a condiciones de carácter sociológico, como jurídico, en la medida en que se requiere configurar la infracción tributaria de modo garantizador de los derechos del ciudadano-contribuyente y aplicar los principios que informan el Derecho Penal al Derecho Sancionador Tributario de orden Administrativo, en este sentido se pronuncia el profesor PÉREZ ROYO.

Con la entrada en vigor de la *Constitución de 1978* se ofrecía el marco jurídico adecuado para articular un nuevo delito fiscal, o contra la Hacienda Pública, que respondiera mejor a las exigencias derivadas del Estado Español como Social y Democrático de Derecho, y además garantizara los postulados del artículo 31.1 de nuestra Carta Magna.

Como consecuencia de todo esto, para reprimir el fraude fiscal en sus distintas manifestaciones, se ha dictado la *Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública*.

Doctrinalmente se había criticado el encaje del artículo 319 del Código Penal en el Título de las Falsedades, crítica que se vio reflejada con la Ley de Reforma que llevó a cabo una importante modificación sistemática, al situar los delitos contra la Hacienda Pública en un título autónomo, en el Título VI, pero a esta ubicación no hay que darle mayor importancia que la de aprovechar el hueco que había quedado tras dejar sin contenido este Título al despenalizar totalmente los juegos ilícitos.

Sin duda fue un acierto el ubicar a estos delitos en un Título aparte porque de esta manera se despejan dudas acerca del bien jurídico protegido, si bien desde un punto de vista dogmático esto no puede servir de fundamento a efectos de concretar el bien jurídico protegido.

La Reforma del 85 se justificó en la inaplicación del delito fiscal por parte de los Tribunales de Justicia, pues desde 1977 a 1985 tan sólo hubo trece pronunciamientos por parte del Tribunal Supremo.

Como consecuencia de la ineficacia de la regulación anterior se llevó a cabo esta reforma que introdujo, entre otros, estos cambios, por un lado, la transformación del delito fiscal en un delito público, perseguible de oficio, también se actualizaron los tipos delictivos, incluyendo el delito contable y el fraude de subvenciones y por último la eliminación de la prejudicialidad administrativa, que producía un alargamiento excesivo en la tramitación de los expedientes.

El desenvolvimiento posterior a la reforma no ha confirmado las expectativas que rodearon la aprobación de la misma como medio básico para conseguir desincentivar el incumplimiento de las normas tributarias. Frente a esta afirmación no podemos menos que recordar las palabras de MORALES PRATS al afirmar que: «El fraude fiscal no es un problema a resolver en exclusiva por el Derecho Penal, porque tal lacra colectiva no depende en gran medida de una concreta técnica legal como la falta de una conciencia fiscal, carencia sólo subsanable a través de una participación democrática en el gasto público y de una buena política de redistribución de rentas».

El dilatado proceso de reforma sobre el nuevo Código Penal, obligó a desgajar la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública, por medio de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, modificadora de los artículos 349 y siguientes del anterior CP e introductora de nuevas figuras típicas relativas a los delitos contra la Seguridad Social.

Posteriormente en el debate del nuevo CP de 1995, en trámite de Ponencia en el Senado se incorporó una enmienda a través de la cual el CP de 1995 asumía en bloque la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social que había sido incorporada por Ley Orgánica 6/1995 al anterior CP.

No obstante en el nuevo CP se han insertado algunas modificaciones de ajuste, atendiendo a compromisos y acuerdos de la Unión Europea, se han incorporado nuevos tipos delictivos relativos a conductas defraudatorias para la Hacienda de las Comunidades Europeas (art. 305.3 CP) o para los Presupuestos Generales u otros administrados por éstas (art. 306 CP), así como el fraude de subvenciones a las referidas Comunidades (art. 309 CP).

Las modificaciones introducidas en esta materia, particularmente la de la Ley Orgánica 6/1995, recogidas en gran medida en los artículos 305 y siguientes del nuevo CP y la modificación parcial de la Ley General Tributaria (LGT, en adelante) nos permiten afirmar que el legislador español ha decidido primar la función recaudatoria, haciendo pasar a un segundo plano el régimen sancionador.

III. «DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL» EN EL NUEVO CÓDIGO PENAL, APROBADO POR LEY ORGÁNICA 10/1995, DE 23 DE NOVIEMBRE. NOVEDADES

Los cambios sustanciales introducidos en la reforma del anterior CP de 1995 (LO 6/1995, de 29 junio), que ha asumido ahora el CP de 1995 en los artículos 305 y siguientes del CP quedan sintetizados de la siguiente manera:

- 1.º Una nueva redacción del artículo 305, *ampliando la conducta típica*.
- 2.º Reitera *el criterio de cuota defraudada*. La cuota defraudada a la que hace referencia el tipo penal es la cuota tributaria que define **el artículo 55 de la LGT**. No puede identificarse la cuota tributaria y la cuota defraudada, la primera es determinada por la Administración y la segunda será determinada por el Órgano Jurisdiccional.

Una cuestión que se plantea: *¿Es posible incluir dentro del concepto de cuota defraudada utilizado por el artículo 305 del CP, los diferentes elementos de la deuda tributaria previstos por el artículo 58 de la LGT?*

La mayoría de la doctrina entiende que la cuota defraudada debería abarcar solamente los recargos exigibles legalmente sobre las cuotas, recogidos en el **apartado a) del párrafo 2.º del artículo 58 de la LGT**, y no el interés de demora, recargos por aplazamiento, recargo de apremio, sanciones pecuniarias; pues en el primer caso nos encontramos ante una cuota que se liquida y en el segundo estamos ante prestaciones accesorias.

- 3.º Se da carta de naturaleza a la *excusa absolutoria*.
- 4.º Se crea *el delito contra la Seguridad Social* tipificado en **el artículo 307** del nuevo CP, señalando que se defraudará a la Seguridad Social cuando la cuantía de lo defraudado exceda de 15.000.000 de pesetas.
- 5.º Se da una *nueva configuración al delito de fraude de subvenciones* no sólo a quien falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido hubiese obtenido una subvención, desgravación, sino también una ayuda de las Administraciones Públicas o de la Comunidad Europea. Aparece regulado en los **artículos 308 y 309 del CP**.

6.º Por último, **el artículo 310 del CP** regula *el delito contable*, reproduce el mismo texto de la Reforma de 1985 con la única modificación de elevar en los delitos de fraude contable, la cuantía de 10.000.000 de pesetas a 30.000.000.

En el presente trabajo nos vamos a centrar en el estudio de los delitos contra la Hacienda Pública tipificado en *el artículo 305 del nuevo CP* y en las principales NOVEDADES introducidas por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre en relación con su regulación en el artículo 349 del anterior CP.

1. Introducción del término omisión.

Se introduce el término **omisión**, lo que supone acabar con una amplia discusión doctrinal acerca de la posibilidad de que este delito pudiera ser cometido no sólo mediante conductas activas, declarar menos de lo debido, sino también mediante comportamientos omisivos como el dejar de declarar o el de pagar legalmente el impuesto siempre que esta conducta llevara implícita un engaño que indujera a error a la Administración.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990, sostuvo que: «El delito fiscal o contra la Hacienda Pública puede ser (...) 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 (...) la que supone un mayor grado de reprochabilidad penal, ya que representa un máximo frente a una declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada».

En la práctica, donde mayor trascendencia tienen estas conductas es *en la omisión de declaración tributaria*, es decir, si el incumplimiento del deber de declarar es suficiente para constatar el elemento defraudatorio exigido por **el artículo 305 del CP**.

Existen dos posturas posibles:

- a) La omisión del deber de declarar los tributos es una posible maniobra engañosa que no tiene por qué suponer de una manera automática la apreciación del ánimo defraudatorio, porque en algunos casos se apreciará el engaño y en otros no, opinión del profesor BAJO, para este sector doctrinal, *la omisión de la declaración tributaria no sería constitutiva de delito*.
- b) Otro sector doctrinal entiende que la omisión de declaración, al tratarse de infracción de deberes tributarios formales, implica el desvalor de acción necesario para que se dé el tipo objetivo, opinión entre otros del profesor PÉREZ ROYO, para este sector doctrinal, *la omisión de la declaración tributaria, sí es constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública*.

Aunque el tema no ha sido pacífico ni en la doctrina ni en la jurisprudencia de las Audiencias, es uno de los puntos donde el **Tribunal Supremo en Sentencia de 29 de mayo de 1985** se ha expresado con mayor nitidez señalando: «Que la ausencia de declaración fiscal, devendrá DELITO cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público».

Señalando más tarde en **Sentencia de 2 de marzo de 1988**: «Falta al deber de la verdad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes sabedores del deber de declarar, OMITEN la declaración, para que la Hacienda pueda tomar este hecho como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar».

2. Sujeto activo.

En orden a la caracterización del sujeto activo del delito fiscal, existen discusiones doctrinales y jurisprudenciales para decidir si se trata de un delito especial o común, que podría llegar a albergar repercusiones a la hora de determinar la participación a los efectos del artículo 305 del CP.

Los partidarios de que se trata de un *delito especial* afirman que no toda persona puede ser autor de este delito puesto que **el artículo 305 del CP** exige una relación previa jurídico-tributaria de carácter material. Así, sujeto activo del delito es la persona sobre la que recae la obligación tributaria de pago ex artículo 35 de la LGT.

Otro sector doctrinal, partidario de considerarlo como *un delito común*, señala que el artículo 305 del CP no impone limitación al número de autores, es decir, cualquiera puede eludir sus propios tributos o los de otro, no existen referencias explícitas o implícitas en la letra del precepto que impliquen condiciones especiales en el autor.

A juicio de MORALES PRATS, esta última posición queda comprometida, por el propio tenor del artículo 305.1 del CP. El precepto señala que puede llevarse la conducta defraudatoria tanto por acción como por omisión. La presencia de la incriminación de conductas omisivas implica que la defraudación del autor debe proyectarse sobre «sus tributos», por cuanto el precepto al contemplar las formas omisivas, está indicando que es procedente la identificación normativo-material entre la conducta defraudatoria activa y la omisiva. El delito de defraudación tributaria reclama un incumplimiento por parte del autor de un deber jurídico extrapenal, cualificado y acotado por el ordenamiento tributario, de carácter propio, personal e intransferible.

En consecuencia, el delito de defraudación tributaria es un delito que solamente puede ser cometido, en calidad de autor, por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria; pertenece a la categoría de los delitos especiales propios, en la medida en que la esfera de autores potenciales se circunscribe a los sujetos pasivos tributarios.

La problemática más importante que se planteaba con el anterior CP, entendiendo que nos encontramos ante un delito común, es decir, que cualquiera puede eludir sus tributos o los de otro, era *¿quién respondía penalmente cuando se actuaba en nombre de una persona física?* pues estaba claro que conforme a lo dispuesto en el **artículo 15 bis del CP derogado**, aplicado a los delitos contra la Hacienda Pública se sancionaba a aquel que hubiera actuado en nombre de una persona jurídica pero no se podía exigir responsabilidad penal a aquel que hubiera actuado en nombre de una persona física, pues al tratarse de un delito propio, se producía un ámbito de impunidad.

A los efectos del delito de defraudación tributaria del artículo 305 del CP, es de aplicación el artículo 31 del CP, cuando concurra en una persona jurídica o sociedad la condición de sujeto pasivo tributario (por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades), en tales casos responderá el administrador de hecho o derecho, o bien el representante legal o voluntario de la persona jurídica o sociedad.

El tenor del artículo 31 del CP ha ampliado, con relación al artículo 15 bis del CP derogado, el ámbito de la referida cláusula de armonización a los supuestos de actuación en nombre y representación de persona física.

De acuerdo con la redacción dada al **artículo 349 del CP por la Reforma del 85**, en relación con este tema es bastante extendida la idea por parte de la doctrina de que *sólo puede ser sujeto activo del delito fiscal, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya sea como contribuyente, sustituto o responsable*.

Respecto a la figura del **CONTRIBUYENTE** no presenta dudas la consideración del contribuyente como sujeto activo de este delito.

Sí plantea problemas considerar como sujeto activo de este delito al **SUSTITUTO**.

Entendemos por **sustituto** según el **artículo 32 de la LGT**: «El sujeto pasivo que por imposición de la ley y en el lugar de aquél está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria».

El principal sustituto en materia tributaria es el **RETENEDOR A CUENTA DEL TESORO**, que es aquella persona obligada a retener unas cantidades y a ingresarlas en el Tesoro.

Es conveniente señalar que sobre la caracterización de los retenedores la doctrina aún se encuentra dividida.

Para un sector de la doctrina, estos sujetos *no sustituyen al contribuyente* sino que están sujetos a una obligación autónoma y personal de ingresar las cantidades a cuya retención están obligados, sin que puedan ser considerados contribuyentes o sustitutos del contribuyente.

Otros autores consideran al retenedor como *sujeto pasivo sustituto en la relación tributaria* y por tanto comprendido en el catálogo de posibles sujetos activos del delito fiscal.

El principal problema que aquí se plantea es el siguiente: *¿Qué ocurre cuando el retenedor no ingresa las cantidades que ha retenido?* la solución no es pacífica, pero a partir de la **Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1990** se perfila la principal línea argumental de la jurisprudencia que considera, *que el incumplimiento del pago por parte del retenedor debe reconducirse al artículo 252 del CP que sanciona la apropiación indebida, y no por la vía del artículo 305 del CP.*

Esta argumentación parte de la base de que no todo deudor a la Hacienda Pública puede ser considerado sujeto activo del delito fiscal, sino sólo aquellos obligados «directamente» a satisfacer el impuesto. La obligación del retenedor sería una obligación indirecta, dado que los retenedores no son más que una especie de «gestores atípicos», cuya gestión consiste en el cobro y subsiguiente pago de los tributos.

Supuesto especial es el considerar o no al **ASESOR FISCAL** como sujeto activo del delito.

- a) *Si consideramos el delito contra la Hacienda Pública como un delito común, el asesor fiscal sí puede ser autor del delito fiscal.* Quienes entienden que **el delito fiscal es un delito común**, sostienen que cualquiera que se encuentre en condiciones fácticas de defraudar a Hacienda podrá cometer este delito. Así el asesor fiscal podrá ser autor de este delito si realiza actuaciones defraudatorias necesarias para eludir el pago de los tributos debidos por su cliente, o si realiza las mismas actuaciones tendentes al disfrute de beneficios fiscales por su asesorado.
- b) *Si consideramos al delito fiscal como un delito especial, el asesor fiscal no puede ser autor del delito fiscal.* La eventual responsabilidad del asesor o del representante respecto a esta figura se limita a diferentes formas de participación: inductor, cooperador necesario o cómplice, con aplicación de las reglas generales de accesoriedad en la participación y unidad del título de imputación.

Señalábamos con anterioridad que también se puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria como **RESPONSABLE**.

Aparece definido en el **artículo 37 de la LGT**: «La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas solidaria o subsidiariamente».

Acerca de la naturaleza del responsable como sujeto pasivo, el profesor FERREIRO pone de manifiesto que cuando el precepto dice: «junto a los sujetos pasivos», hay que entender que dice: «junto a los demás sujetos pasivos», porque el responsable también lo es.

Pero dejando a un lado la discusión acerca de la naturaleza del responsable, es evidente que la responsabilidad que pesa sobre el responsable en materia tributaria no se puede extrapolar al ámbito penal, pues los criterios de imputación no pueden basarse en la solidaridad del contribuyente con otros sujetos.

3. Sujeto pasivo.

Otra de las novedades que introduce la nueva regulación de estos delitos es la relativa al **sujeto pasivo** de la defraudación tributaria.

En la anterior regulación quedaba configurado como sujeto pasivo: «*La Hacienda estatal, autonómica y local*», subsanándose la laguna existente en el derogado artículo 319 respecto a la Hacienda autonómica.

Así el artículo 319 señalaba como sujetos pasivos: «*El que defraudare a la Hacienda estatal o local*», con la Reforma de 1985, el artículo 349 introducía a las Entidades autonómicas y versaba del siguiente tenor: «*El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica y local*», el hecho de añadir a este nuevo sujeto pasivo, no era otra cosa que un reconocimiento de una nueva realidad territorial que eran las autonomías, que ya habían sido objeto de reconocimiento en nuestro texto constitucional.

Durante la tramitación del Proyecto de Ley Orgánica por la que se modificaban determinados preceptos del CP relativos a los delitos contra la Hacienda Pública, se añade como sujeto pasivo a la **Comunidad Europea**, y la redacción dada al artículo 349 versaba del siguiente modo: «*El que defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, local o de la Comunidad Europea*».

El artículo 305 ha quedado redactado definitivamente y después de todas las enmiendas de las que ha sido objeto de la siguiente manera: «*El que defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral, o local*».

Señalar como novedad en la actual redacción del **artículo 305 del CP**, la introducción del término «*foral*» como sujeto pasivo del delito contra la Hacienda Pública, ha sido un triunfo del **Grupo Parlamentario Vasco**, que introdujo una enmienda al artículo 349, proponiendo añadir la palabra foral, justificando tal enmienda, en el hecho de que se trata de una Hacienda que no puede identificarse con la habitualmente denominada «local» y que tiene una singularidad especial en las Comunidades Autónomas de Euskadi y de Navarra.

Las conductas típicas defraudatorias que tienen como sujeto pasivo la Seguridad Social o las Haciendas de las Comunidades Europeas se hallan previstas, respectivamente, en los artículos 307 y 305.3 del CP.

4. Ampliación de la conducta objetiva.

El artículo 305.1 del CP precisa de forma taxativa los modos o formas de comisión activa u omisiva del delito, la novedad respecto a la regulación anterior, *es la nueva configuración mucho más amplia de la conducta objetiva*.

Frente a la sintética configuración del año 85 en donde se tipificaban como modalidades básicas de la defraudación: «la elusión del pago de tributos y el disfrute indebido de beneficios fiscales», en la nueva redacción dada al artículo 305.1 del nuevo CP, se establecen como conductas defraudatorias: «...*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*».

La elusión del pago de «tributos» abraza conceptualmente los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales (*art. 26 LGT*). Quedan excluidos de la expresión otros conceptos que pudieran integrar la deuda tributaria (*art. 58 LGT*).

Constituye una novedad, la forma comisiva relativa a la *elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener prevista* en el Proyecto de Ley Orgánica por la que se modificaban determinados preceptos relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social y que el artículo 305.1 del nuevo CP ha conservado.

Esta previsión legal pretende poner coto a la interpretación que venía sosteniendo la jurisprudencia en torno a la calificación jurídico-penal de las retenciones practicadas y luego no ingresadas a la Hacienda Pública; ante el silencio que la anterior regulación ofrecía respecto de la figura del retenedor, tales supuestos venían siendo castigados por la jurisprudencia mayoritaria como delito de apropiación indebida.

El encaje del retenedor en el anterior artículo 349 del CP topaba con las siguientes dificultades:

1. Tal figura no era identificada con los casos de sustitución *stricto sensu*.
2. El retenedor no es sujeto pasivo tributario, condición exigida por el delito de defraudación tributaria en cuanto delito especial propio.
3. La retención constituye un anticipo a cuenta del tributo ajeno, todavía no devengado, y la elusión de su ingreso no puede ser calificada en sentido estricto como elusión del pago de tributos.

Todo este cúmulo de obstáculos determinó que la jurisprudencia acudiera al delito de apropiación indebida.

Pervive el problema relativo al tratamiento que corresponde a la elusión del pago de las cantidades retenidas no ingresadas a la Hacienda Pública por un importe inferior a 15.000.000 de pesetas, la solución es sancionar estas conductas conforme a los artículos 79 a) y 88 de la LGT como infracción tributaria.

El artículo 305.1 del CP alude a la elusión del pago de cantidades que se hubieran debido retener. Alcanza el tipo los casos en que el sujeto, obligado a retener, ni tan siquiera llega a practicar las retenciones con el fin de defraudar a la Hacienda Pública, frecuente en el ámbito de la economía sumergida.

La inclusión como modalidad de defraudación, *de los ingresos a cuenta de retribuciones en especie*, atiende a lo dispuesto en los **artículos 53, 54 y 55 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, artículos relativos a los ingresos a cuenta que corresponde realizar por las retribuciones satisfechas en especie y no se han incluido otros ingresos a cuenta previstos en los artículos 56 y 58 del Reglamento sobre el Impuesto de las Personas Físicas.

De la lectura del tipo del nuevo artículo 305 del CP tenemos que afirmar el carácter de **Ley Penal en blanco** de este precepto, esto es, de norma en la que la descripción de la conducta que quiere evitarse ha de encontrarse en un marco extrapenal.

También se tipifican por primera vez, dentro de las modalidades defraudatorias: *«el obtener indebidamente devoluciones»*, que deben ser el resultado de la defraudación. Esta previsión legal es plausible, por cuanto las devoluciones tributarias propiamente no constituyen beneficios fiscales. Tampoco su obtención indebida puede encuadrarse en el concepto estricto de elusión del pago de tributos. El artículo 305.1 del CP viene a solventar las incertidumbres interpretativas que generaba el encaje típico de la obtención indebida de la devolución de impuestos. En el caso que una devolución indebida no reúna los requisitos típicos objetivos, constituiría una infracción administrativo-tributaria [art. 79 c) LGT].

Finalmente, el artículo 305.1 del CP se refiere al modo comisivo consistente en el disfrute indebido de beneficios fiscales. Por tal concepto habrá que entender el disfrute indebido de reducciones, bonificaciones, deducciones, exenciones, y desgravaciones de naturaleza tributaria, que comporta una aminoración indebida de la deuda tributaria.

5. Aspecto subjetivo.

El artículo 305.1 del CP exige que la conducta defraudatoria activa u omisiva sea dolosa. Defraudar a la Hacienda Pública lleva implícita la idea de engaño con lo cual este tipo de conductas delictivas solamente se pueden cometer de **«una manera dolosa y no de forma imprudente»**.

El dolo supone que el sujeto que realiza el tipo objetivo del **artículo 305.1 del CP** debe obrar con conciencia y voluntad de defraudar a Hacienda, causándole un perjuicio patrimonial importante.

En particular, por lo que respecta a las modalidades omisivas, el dolo debe abrazar los elementos del tipo objetivo de comisión por omisión:

- a) Conocimiento de que concurre una situación típica, esto es, de la existencia de una relación jurídico-tributaria con la Hacienda Pública, generadoras de deudas tributarias;
- b) Conocimiento de la omisión de la declaración tributaria (ausencia de la acción jurídicamente debida);
- c) Conocimiento de la capacidad individual y concreta para efectuar la pertinente declaración tributaria;
- d) Conocimiento de la producción del resultado típico, cifrado en el perjuicio superior a 15.000.000 de pesetas, expresado por el tipo, proveniente de la omisión de la acción jurídicamente debida;
- e) Conocimiento de ese resultado evitable precisamente con la verificación de la acción jurídicamente debida (declaración tributaria);
- f) Conocimiento de las circunstancias de hecho sobre las que se fundamenta el deber jurídico específico extrapenal.

La doctrina acepta la figura del **dolo eventual** como recurso para superar las dificultades prácticas que supone que el dolo abarque también la cantidad defraudada. De esta manera «se castiga como autor del delito fiscal aquel que aunque desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consienta la cantidad realmente defraudada».

Respecto al **error**, aplicar al delito fiscal las reglas del error plantea una serie de dificultades porque no existe unanimidad a la hora de considerar el error sobre la obligación de tributar como un error de tipo o de prohibición.

Por error de tipo entendemos, «la ausencia de conocimiento o conocimiento equivocado sobre los elementos del tipo objetivo»; es el que no sabe lo que hace.

Por error de prohibición entendemos, «el desconocimiento del carácter contrario a derecho de la conducta que se realiza»; es el que sabe lo que hace pero no sabe que lo que hace está prohibido.

La existencia de elementos normativos del tipo no puede llevar a considerar como error de prohibición, conductas que inciden erróneamente sobre elementos normativos.

Esta distinción es fundamental si atendemos a lo dispuesto en el **artículo 14.1 del CP**, puesto que si lo tratamos como un **error de tipo vencible**, la infracción será castigada en su caso, como imprudente, que en esta materia que quedaría impune puesto que tan sólo se castigan las conductas dolosas, si por el contrario entendemos que se trata de un **error de prohibición vencible**, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados, prevista en el **artículo 14.3 del CP**.

Por lo tanto entiendo que conductas como, «el desconocimiento negligente de determinados extremos que fundamentan la obligación de pagar, o la despreocupación de informarse adecuadamente,..., etc.», deben tratarse como error de tipo vencible con el tratamiento de delito imprudente. Aunque el profesor Don Francisco MUÑOZ CONDE lo trata como un error de prohibición vencible.

Para concluir respecto a este tema, quien cree erróneamente que no está obligado a pagar, no sólo no actúa típicamente sino que no tiene conciencia de la antijuridicidad de su quehacer, pero esta doble relevancia del error como error de tipo y como error de prohibición no impide que dogmáticamente y político-criminalmente sea mejor el tratarlo como un error de tipo y como error incluíble en el **artículo 14.1 del CP**.

El error de tipo invencible regulado en el párrafo primero del artículo 14 del CP «excluye la responsabilidad criminal» y **el error de tipo vencible** regulado en el mismo precepto señala que «la infracción será castigada como imprudente». Lo que en este delito eminentemente doloso, excluye su relevancia típica penal.

El profesor Don Francisco MUÑOZ CONDE, concluye sobre la inaplicación del artículo 14.1 del CP al artículo 305 del CP, desde la exclusión de la comisión culposa en este precepto, lo que considera acertado político-criminalmente.

6. Umbral cuantitativo.

El artículo 305.1 del nuevo CP establece el **umbral cuantitativo en 15.000.000 de pesetas**, a partir del cual se entiende que se ha cometido una defraudación a la Hacienda Pública.

Lo elevado de la cuantía mínima en el delito fiscal, había llamado la atención de la doctrina, cuando estaba establecida en el anterior artículo 349 del CP derogado en 5.000.000, si bien debe entenderse que el *si* y el *quantum* en el establecimiento de la cuantía es una decisión estrictamente político-criminal. Decisión que ha sido criticada por algunos sectores de opinión, por considerar que

los criterios de inflación, por sí solos, no justificaban una elevación tan acusada de la cuantía del perjuicio, exigido para que la conducta defraudatoria revistiera el carácter de delito de defraudación tributaria.

Parece más bien que en esta decisión político-criminal ha tenido un peso específico el sentir de la propia Administración Tributaria, que había contemplado cómo el recurso al Derecho Penal constituía una solución engorrosa a los puros efectos recaudatorios, pues no debemos olvidar que la prejudicialidad penal en los delitos fiscales y la correspondiente paralización de las actuaciones en la vía administrativa determinaban un retardo en el cobro de la deuda tributaria hasta el momento de la finalización definitiva del procedimiento penal, con la sentencia firme.

Ésta es la cuestión de fondo, pues hay que tener en cuenta que las defraudaciones por cuantía inferior a 15.000.000 de pesetas no generan una total impunidad, pues se integran en las diversas infracciones tributarias tipificadas en los artículos 77 y siguientes de la LGT. De esta manera la Administración Tributaria se encuentra con un amplio elenco de conductas defraudatorias que no superan el *quantum* de los 15.000.000 de pesetas en las que puede operar sin necesidad de tener que acudir a la vía penal, con el consiguiente retardo que ello conlleva en el cobro de las deudas tributarias.

En otro orden de cosas, también debemos señalar la diferencia que existe respecto de la cuantía establecida en el artículo 308 del CP situada en 10.000.000 de pesetas, que llama la atención en la medida que tal diferencia denota decisiones político-criminales dispares. Quizás lo que se haya pretendido es dotar de una mayor protección penal a «el que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones Públicas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido».

El establecimiento de un límite cuantitativo no está exento de polémica, el principalmente discutido por la doctrina es el de considerar a este límite como un elemento caracterizador del tipo o bien una condición objetiva de punibilidad.

Entre los partidarios de que el límite cuantitativo es **un elemento caracterizador del tipo**, señalan que el delito de defraudación tributaria se estructura como una defraudación al Erario Público que cause un efectivo perjuicio patrimonial a partir de cierta cuantía, y también en la estructura dada al propio delito pues la referencia a la cuantía mínima de los 15.000.000 se recoge por el legislador en el apartado que moldura el tipo.

Los que opinan que el límite de los 15.000.000 es una **condición objetiva de punibilidad**, entre los que se encuentra el profesor MUÑOZ CONDE, señalan que la punibilidad del hecho descrito en el artículo 305 viene condicionada a 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 obtenidos o disfrutados excedan de 15.000.000 de pesetas», es decir, se trata de una circunstancia que sin pertenecer al injusto o a la culpabilidad, condiciona en este delito en concreto la imposición de una pena.

La calificación de uno u otro modo tiene su trascendencia porque en el primer caso la cuantía de la cuota defraudada debe ser abarcada por el dolo mientras que en el segundo caso no.

7. Penalidad.

Antes de adentrarnos en el estudio de las penas aplicables a los delitos contra la Hacienda Pública, resulta conveniente hacer referencia a lo que la Exposición de Motivos de la **Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal**, contiene respecto de este tema.

«El Código Penal ha de tutelar los valores y principios básicos de la convivencia social. Cuando esos valores y principios básicos cambian, debe también cambiar. Entre los innumerables cambios que el nuevo Código Penal introduce en esa dirección, se propone una reforma total del actual sistema de penas, de modo que permita alcanzar, en lo posible, los objetivos de resocialización que la Constitución le asigna. El sistema que se propone simplifica, de una parte, la regulación de las penas privativas de libertad, ampliando, a la vez, las posibilidades de sustituirlas por otras que afecten a bienes jurídicos menos básicos; y, de otra, introduce cambios en las penas pecuniarias, adoptando el sistema de días-multa y añade los trabajos en beneficio de la comunidad.»

7.1. Tipo básico.

El artículo 305 apartado primero, párrafo primero del nuevo CP en su inciso final establece que: «será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía».

El sistema proporcional de multa es similar al que aplica el Derecho Administrativo Sancionador para las infracciones tributarias, que es político-criminalmente recomendable frente al criterio de señalar una cantidad como máxima y otra como mínima.

El párrafo tercero del apartado primero del artículo 305 establece: «Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años».

Estos delitos permiten aplicar al responsable otras medidas que son idénticas a las que establece la LGT y LGP, como sanciones accesorias a las infracciones tributarias. Se sanciona durante un plazo de dos a cinco años, la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales.

En la redacción dada al párrafo tercero del artículo 305 del nuevo CP se establecen estas mismas sanciones accesorias con carácter prescriptivo, pues se utiliza la expresión «**se impondrá**», al mismo tiempo que se incluye como sanción accesoria: «la pérdida de la posibilidad de gozar de beneficios de la Seguridad Social, por un período de tres a seis años».

Estamos ante un tipo de sanción adecuada para la delincuencia económica en general, su regulación lo es en términos prescriptivos para el legislador, por lo que impide, al no ser facultativa, atemperar su aplicación en función de las circunstancias.

7.2. Tipos agravados.

El artículo 305.1 párrafo segundo, establece: «Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo algunas de las circunstancias siguientes:

- a) **La utilización de persona o personas interpuestas** de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
- b) **La especial trascendencia y gravedad** de la defraudación atendiendo al **importe de lo defraudado** o a la existencia de una **estructura organizativa** que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.»

El hecho de haber previsto una serie de circunstancias que agravan las penas tiene como finalidad el castigar determinadas conductas que se consideran reprochables y para evitar que queden impunes determinadas actuaciones donde se trata de ocultar la identidad del verdadero obligado tributario, o el importe de lo defraudado revista especial importancia o gravedad o bien se utilicen estructuras organizadas que afecten a una pluralidad de obligados tributarios.

1. El tipo cualificado relativo **a la utilización de persona o personas interpuestas**, se fundamenta en el incremento del desvalor de la acción que se verifica cuando la conducta defraudatoria es cometida por medio de «testaferros», tendente a enmascarar la verdadera titularidad de rentas, bienes o patrimonios. La apreciación del tipo agravado requiere que la utilización de persona interpuesta sea abarcada por el dolo del autor.

En la previsión del presente tipo cualificado ha estado presente la fenomenología criminal en el sector tributario de los últimos tiempos, aplicable a los denominados supuestos de «cesiones de crédito».

El tipo cualificado alude a la utilización de «persona o personas», por consiguiente, el precepto no se limita a la interposición de personas físicas, sino que alcanza también a testafierros *personas jurídicas*, proyectable a los supuestos en los que la ocultación de la identidad del obligado tributario se produce mediante la utilización de las denominadas sociedades pantalla.

Para solucionar estos supuestos en los últimos tiempos se ha recurrido «a la doctrina del levantamiento del velo» (*STS de 20 de mayo de 1996*), se trata de que exista una concordancia entre los hechos aparentes y la realidad y trata de evitar que el contribuyente escondiéndose en estructuras de apariencia eluda sus deberes con el Fisco.

En este sentido el artículo 25 de la LGT sirve al intérprete para que al encontrarse con un hecho de la vida real y tratar de determinar si tal hecho es también, según las normas tributarias, un hecho generador de obligaciones de este tipo, atienda a la intención del legislador, y de acuerdo con ella trate de delimitar qué es lo que el legislador quiso agravar con cada impuesto, y cómo ha dibujado en las normas el hecho imponible de cada uno de ellos.

A juicio de MORALES PRATS, la referida doctrina no puede ser proyectada al Derecho Penal, si con la misma se pretende trastocar las reglas propias de imputación y atribución de responsabilidad que informan a esta disciplina. Este autor esgrime dos argumentos:

PRIMERO, en cada caso deberá comprobarse si la sociedad es una mera ficción o si, por el contrario, ostenta una actividad real sometida -vía Impuesto sobre Sociedades- a relaciones jurídicas-tributarias con el Erario Público. Caso de verificarse una conducta defraudatoria deberá establecerse la determinación de la autoría, partiendo de los criterios que fija el artículo 31 del CP (actuación en nombre de otro), para acudir después a criterios normativo-materiales que proporcionan la concepción de la autoría conforme a la «doctrina del dominio del hecho social».

SEGUNDO, necesidad de averiguación de los socios con participación en la sociedad, sus cuotas de participación y los rendimientos que éstas han generado para la persona física, en cuanto a tributos tales como renta o patrimonio. Este presupuesto lógico-normativo se halla implícito en el artículo 305 del CP, dado su carácter implícito de ley penal en blanco.

Éstos son los criterios de averiguación del «sustrato real o material» de una sociedad, cuando ésta no es una ficción vacía en sí misma, sino una persona jurídica que ejerce actividades de tráfico jurídico controladas por el Erario Público.

Situados en el caso concreto de las sociedades «fachadas», la «teoría del levantamiento del velo», sigue constituyendo un instrumento artificioso, sobre todo a la vista de la extensión de las reglas jurídico-penales de la actuación en nombre de otro, que se ha verificado en el artículo 31 del CP que alude ahora al «administrador de hecho», quiere aludir a la persona que realmente controla el hecho social.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de mayo de 1996, respalda la doctrina del «levantamiento del velo» en relación con el delito de defraudación tributaria, e indica: «las posiciones formales de una persona dentro o fuera de una sociedad, no pueden prevalecer sobre la realidad económica que subyace a la sociedad. La jurisprudencia ha tenido en cuenta que las formas del derecho de sociedades no pueden operar para encubrir una realidad económica de relevancia penal y por ello ha admitido que los Tribunales pueden "correr el velo" tendido por una sociedad para tener conocimiento de la titularidad real de los bienes y créditos que aparecen formalmente en el patrimonio social».

2. Respecto a la agravación contenida en la letra b), cabe efectuar las siguientes consideraciones críticas: ante todo la incorporación de una cláusula valorativa y abierta «**especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado**», similar a otras previstas para los delitos de hurto, robo con fuerza en las cosas y estafa, que deberá ser estimada en cada caso por el juzgador, y que pueden poner en peligro el principio de seguridad jurídica.

Respecto a «la especial trascendencia de la defraudación, pero atendiendo a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios», dos consideraciones:

PRIMERA, no basta con la existencia de una estructura organizada destinada al fraude sino que el precepto también exige una defraudación grave y trascendente.

SEGUNDA, defectuosa redacción cuando señala que la estructura organizativa debe afectar o puede afectar a una pluralidad de personas, no se entiende por qué el legislador ha empleado el verbo afectar para describir el presente subtipo cualificado, el precepto debe ser interpretado en el sentido de que la estructura organizativa facilita o posibilita la comisión de la defraudación por parte de una pluralidad de obligados tributarios.

Este subtipo cualificado será aplicable a los casos de «adquisición de facturas falsas» a sociedades, empresas o estructuras negociales ficticias que, de forma organizada, se dedican a la emisión de facturas falsas en favor de otras empresas efectivamente operativas en el tráfico jurídico-económico. Estas últimas compran facturas falsas al objeto de defraudar a la Hacienda Pública.

8. Medidas tendentes a evitar el fraude fiscal continuado.

Resulta necesario que en la tipificación del delito de defraudación tributaria se contemplen medidas tendentes a impedir que queden impunes penalmente las conductas características **del fraude fiscal continuado** como es la distribución de la cuota eludida, ya sea entre varios tributos, ya entre varios sujetos pasivos, en forma de sociedades, o mediante una combinación de ambos.

Debe indicarse que la figura de delito continuado no es aplicable al delito analizado (**art. 74 del CP**), puesto que ni se trata de un «delito contra el patrimonio», ni lo permiten las específicas reglas para la determinación de la cuantía defraudada a la Hacienda Pública previstas en el artículo 305.2 del CP. No podrá procederse a la suma de las distintas cuantías defraudadas por un mismo impuesto en diversos períodos impositivos inferiores a los 15.000.000 de pesetas, a los efectos de construir, trámite delito continuado, un delito de defraudación tributaria.

Así el artículo 305.2 del CP establece que:

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

El artículo 305.2 del CP distingue a los efectos de determinar la cuantía defraudada, entre tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, de carácter periódico o de declaración periódica y tributos u otros conceptos impositivos que no revistan el carácter de periódicos o de declaración periódica.

Entendemos por **tributos periódicos**: «aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente en el tiempo». La técnica que se utiliza es fraccionar el hecho imponible, en su duración, en períodos impositivos. Por ejemplo, ser propietario de un edificio y percibir rentas da lugar a la realización del hecho imponible de un impuesto periódico, el Impuesto de Bienes Inmuebles.

Entendemos por **tributos instantáneos**: «aquellos cuyo hecho imponible se agota por su propia naturaleza en un cierto período de tiempo y es tenido en cuenta por la ley sólo en cuanto se ha realizado completamente». Por ejemplo, compra-venta presupuesto de un impuesto instantáneo, Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Estando en el primer caso a lo defraudado en «cada período impositivo o de declaración», con la particularidad de que si éstos fueran inferiores a doce meses (por ejemplo IVA) el importe de lo defraudado se referirá al «año natural», y cuando se trate de tributos u otros conceptos impositivos que no revistan el carácter de periódicos o de declaración periódica, la determinación de la cuantía defraudada se verificará conforme a cada uno de los distintos conceptos tributarios por los que un hecho imponible es susceptible de liquidación.

Del tenor del artículo 305.2 del CP, se infiere que la cuantía defraudada que expresa el tipo, se corresponde sólo con un determinado impuesto, así no podrá establecerse un *quantum* defraudatorio superior a 15.000.000 de pesetas a los efectos del artículo 305 del CP, procedente de la suma de varios impuestos defraudados correspondiente a diversos tributos, siendo que ninguno de los mismos individualmente alcanzaba los 15.000.000 de pesetas; esta solución queda vedada por la propia descripción del resultado típico y por las reglas del artículo 305.2 del CP.

9. Introducción de la excusa absolutoria.

La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, instaura por vez primera un modelo legal de armonización entre Derecho Penal y Derecho Tributario, en cuanto a los efectos jurídico-penales de la regularización tributaria (arts. 349 y ss. anterior CP). Posteriormente el nuevo CP de 1995 asumía la formulación de la líneas maestras de la citada ley, si bien atendiendo compromisos y acuerdos de la Unión Europea, ha incorporado nuevos tipos delictivos relativos a la defraudación de presupuestos (art. 306 CP), o de la Hacienda de la Comunidad Europea (art. 305.3 CP), y al fraude de subvenciones comunitarias (art. 309 CP).

Por lo que respecta al delito de defraudación tributaria, **el artículo 305.4 del CP** señala que quedará exento de responsabilidad criminal quien regularice su situación tributaria en relación con las deudas del apartado 1.º del artículo 305 del CP. Para que la regularización ostente efectos jurídico-penales, ésta ha de producirse:

- a) Antes de que al contribuyente se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización.
- b) En el supuesto de que no se hubieren producido tales actuaciones, la regularización deberá haberse efectuado antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local, interponga querrela o denuncia.
- c) O cuando el Ministerio Fiscal o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Se trata de determinar la relación existente entre la regularización tributaria autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la LGT, y el delito fiscal, lo que conlleva a la ausencia de penalidad de estas conductas, siempre que se realice de manera espontánea, al objeto de salvaguardar el cum-

plimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Esta regularización se hace necesaria para integrar de manera plena las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico.

A este respecto debe subrayarse que en **la Reforma del 85** no se contemplaba el **arrepentimiento espontáneo** como excusa absolutoria y se hacía necesario abordarlo en la nueva reforma de los delitos contra la Hacienda Pública al objeto de armonizar el ordenamiento tributario y el penal.

La referida Reforma del 85 se gestó en un ambiente donde convergían una serie de factores que determinaron la no previsión de una excusa absolutoria en el ámbito penal para aquellos contribuyentes regularizados fiscalmente a impulsos voluntarios, de un lado, la casi absoluta inaplicación del delito fiscal en nuestro país, de otro, la existencia de importantes bolsas de fraude fiscal. Ambos factores hicieron creer que el Derecho Penal podía constituir un importante instrumento de recaudación fiscal y que no era pertinente política-criminalmente previsión alguna de excusa absolutoria. Pero la fuerza de los hechos ha desmentido estas previsiones, la propia Administración ha comprobado que el recurso al Derecho Penal no resuelve los fines y necesidades recaudatorias.

Por otro lado, la redacción dada al **artículo 61.2 de la LGT por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, se disponía que el pago tardío de la deuda tributaria, realizado voluntariamente, es decir, sin requerimiento por parte de la Administración, destinado a regularizar la situación tributaria, exime de responsabilidad y evita la imposición de sanciones en el campo administrativo, suscitaba incertidumbres en cuanto a su trascendencia penal, pues ni el CP ni la LGT contemplaban referencias explícitas al respecto, todo ello hacía necesario y así se había pronunciado la mayoría de la doctrina en extender la regularización existente en el orden administrativo al orden penal, configurándolo como excusa absolutoria.

Así el **artículo 305.4 del CP** reproduce la **excusa absolutoria** introducida por la **Reforma de 29 de junio de 1995** y por tanto no se impondrán las penas a aquellos que regularicen su situación tributaria antes de que le notifiquen la iniciación de las actuaciones inspectoras.

Esta materia no se encuentra exenta de críticas, pues para un sector doctrinal, las cláusulas de exoneración de responsabilidad penal por regularización deberían extender sus efectos incluso hasta la constancia para el contribuyente de la apertura del proceso penal por delito fiscal, otro sector opina que el delito fiscal no tiene por qué contemplar excusas absolutorias específicas, pues una cosa es la responsabilidad administrativo-tributaria y otra distinta la responsabilidad penal por delito fiscal, para este sector de opinión otorgar efectos penales a la regularización fiscal voluntaria podría conculcar la función preventivo-general y ejemplarizante del Derecho Penal, en la creencia de que este último puede operar de espaldas a la legislación tributaria.

IV. COMENTARIO A LA LEY ORGÁNICA 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 LA SEGURIDAD SOCIAL

Comenzaba diciendo la **EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**, que *la figura del delito fiscal* introducida en el **artículo 319 del CP, mediante Ley 50/1977**, en sustitución del antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria ha necesitado para su consolidación definitiva dentro de nuestro ordenamiento, de la superación de una serie de defectos iniciales y de la formación de una doctrina jurisprudencial elaborada mediante su aplicación por los Tribunales.

En la actualidad para que la figura del delito fiscal produzca los frutos deseados dentro de la lucha contra el fraude, es preciso efectuar una serie de modificaciones normativas que, por una parte afectan al tipo delictivo y, por otra, a la necesidad de introducir una excusa absolutoria que permita una adecuada coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario.

En primer lugar, entre *las modificaciones del tipo delictivo* destaca, la regulación de forma expresa de **la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie** como elemento integrante del tipo delictivo.

En segundo lugar, en cuanto *a la necesidad de introducir una excusa absolutoria*, es necesario determinar la relación existente entre **la regularización tributaria**, autorizada expresamente por el **artículo 61.2 de la LGT, y el delito fiscal**, lo que conlleva la ausencia de penalidad de estas conductas siempre que se realice de manera espontánea. Esta regulación se hace necesaria para integrar las regularizaciones autorizadas por la **Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, en el conjunto del ordenamiento jurídico.

En tercer lugar, razones económicas y políticas llevan a la necesidad de *actualizar las cuantías determinantes de la comisión del delito de subvenciones y del delito contable*.

En cuarto lugar, la necesidad de proteger el patrimonio de la Seguridad Social, aconsejan la protección de este bien jurídico mediante la introducción de una figura de similitud con el delito fiscal, **el delito contra la Seguridad Social**, en el sentido de que la defraudación, cuando existe, está también referida a recursos de titularidad estatal.

En quinto y último lugar, especial relevancia adquiere, en el contexto de la lucha contra el fraude fiscal y contra la Seguridad Social la creación de **tipos cualificados** por la concurrencia de circunstancias que denotan una especial voluntad de defraudar y de dificultar la investigación de los hechos delictivos o que revisten especial trascendencia y gravedad por el importe de lo defraudado o por la existencia de una estructura organizativa de fraude.

EL ARTÍCULO ÚNICO de este proyecto de Ley Orgánica recoge la modificación del Título VI del Libro II del CP con la rúbrica: «*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*», que comprenderá **los artículos 349, 349 bis, 350 y 350 bis**.

A continuación vamos a hacer un somero repaso de cómo se fue fraguando lo que actualmente constituye el definitivo delito contra la Hacienda Pública, para ello procederemos al análisis de las enmiendas introducidas al texto originario por las principales fuerzas políticas de España.

Entre las principales **ENMIENDAS** al texto originario comenzaremos haciendo mención a las introducidas por **IZQUIERDA UNIDA**, con una enmienda de totalidad con texto alternativo, así en la Exposición de Motivos que propone, señala que la novedad más importante de la ley es la tipificación del delito fiscal como un delito que comprende una conducta reprochable y un resultado dañoso, mejorando su anterior carácter de delito únicamente de resultado. La importancia del **bien jurídico** a proteger (entienden que es el valor constitucional de la solidaridad de todos los ciudadanos en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, según su capacidad económica y, en última instancia, el orden público económico en su conjunto, en cuanto el perjuicio de la Hacienda repercute en la política económica y social de los poderes públicos, y en las posibilidades de llevar a cabo dicha política), no permite que sea el volumen de lo defraudado el elemento fundamental de la construcción del tipo, sino la conducta defraudatoria e insolidaria que el hecho revela.

El umbral cuantitativo es una **condición objetiva de punibilidad**, sin la cual, el Código renuncia, en aras del principio de intervención mínima del ordenamiento jurídico penal y de la propia eficacia de la Administración de Justicia, a imponer la sanción prevista.

También se trata de hacer frente a una de las conductas características del fraude fiscal continuado, como es **la distribución de la cuota eludida**, ya sea entre varios tributos, ya entre varios sujetos pasivos, en forma de sociedades, o mediante una combinación de ambos.

La manera de combatir este tipo de conductas es estableciendo una doble fórmula, por un lado, se establece, alternativamente a la cifra defraudada por tributo y año, una segunda cifra, que atendería al importe global de lo defraudado por todos los tributos en un período continuado de tres años, que sería la cuantía de 15.000.000 de pesetas, es decir, cometen fraude fiscal no sólo los que excedan de 5.000.000 de pesetas dentro del año natural y por cada uno de los tributos, IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, etc., sino también aquellos que no superando esa cantidad superen los 15.000.000 de pesetas en el conjunto de períodos impositivos o de declaración comprendidos dentro de tres años naturales consecutivos respecto de la totalidad de los tributos y conceptos sujetos a retención o ingreso a cuenta.

Señalar también que a efectos de cómputo de las cifras anteriores, se acumulan las cantidades eludidas por todas y cada una de **las personas jurídicas** de cuyas conductas típicas deba responder una misma persona física, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 15 bis del CP.

Novedad interesante es la introducción de «**excusa absolutoria**», pero la única causa admisible es la reparación espontánea del daño causado, es decir, antes de que se le hayan notificado la iniciación de las actuaciones de la Administración Tributaria o hayan dado comienzo actuaciones de la autoridad judicial, porque si no fuera así y se le concediera esta posibilidad una vez que ya se hubiera descubierto el fraude, se estaría fomentando el no pagar las deudas al Fisco en el período voluntario con los inconvenientes que esto acarrearía en la función recaudatoria de la Administración.

Pero al mismo tiempo se exige para que esto sea posible que las declaraciones que aporte el contribuyente sean completas y veraces, que permitan conocer con tal exactitud el hecho imponible y la totalidad de sus elementos, para evitar que queden impunes conductas que se acojan bajo oscuras fórmulas como «el incremento de patrimonio no justificado».

De todas maneras se debe negar la excusa absolutoria a quienes defrauden mediante la utilización de personas interpuestas, o falseando de cualquier otra forma la titularidad de sus propiedades, rentas o patrimonios.

IZQUIERDA UNIDA proponía añadir un **cuarto apartado** a la redacción que se propone para el artículo 349 del CP, en él se tipifica como delito autónomo, aquellas conductas que favorezcan el fraude a través de redes organizadas y de instrumentos que faciliten la elusión tributaria de terceros.

A continuación vamos a proceder a comentar las enmiendas introducidas por el **PARTIDO POPULAR**, en primer lugar, tenemos que destacar que *junto a la expresión «acción u omisión» añade el término de **dolosa***, la justificación de esta enmienda es *el nuevo concepto de acción en el nuevo Proyecto del Código Penal de «lege ferenda»*, en relación con el concepto de defraudación.

En relación con el sujeto pasivo, el Partido Popular introduce una enmienda relativa a *sustituir la expresión «Comunidad Europea» por la de «Unión Europea»*, justificándola en el hecho de que el Tratado de Maastricht modificó el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, pasando a denominarse Tratado de la Unión Europea.

También el Partido Popular introducía una enmienda, que propone la modificación del **apartado segundo del artículo 349 del CP**, mediante la cual se pretende castigar *las conductas continuadas de fraude fiscal*, cuando para distintos ejercicios y por diversos tributos o conceptos fiscales se supere un determinado umbral que se determina en 45.000.000 de pesetas, observamos cómo eleva la cuantía en relación con la enmienda introducida por Izquierda Unida en 30.000.000 de pesetas, lo que supone un margen más amplio de actuación puesto que no cometerán fraude aquellos que en un período continuado de tiempo y por diversos tributos no superen ese umbral cuantitativo.

Para finalizar la enumeración de las enmiendas introducidas por este grupo político, señalar una última enmienda que pretende **añadir un nuevo punto cuarto al artículo 349 del CP**, que nos viene a decir que: «cuando para eludir las penas a que se refiere este artículo, una persona física defraude a la Hacienda Pública a través de varias personas jurídicas de cuyas defraudaciones deba responder en virtud de lo que establece el artículo 15 bis del Código Penal, para determinar la cuantía de lo defraudado se estará a la suma de lo defraudado por todas ellas».

Quizás las enmiendas más novedosas a la redacción originaria del artículo 349 del CP sean las introducidas por **CONVERGENCIA I UNIÓN**, comienzan dando una **nueva redacción al artículo 349** y posteriormente introducen una nueva enmienda donde el párrafo primero del artículo 349 queda redactado como sigue: «cometen delito fiscal aquellos que cometan las conductas citadas en el texto originario, esto es, eludir el pago de los tributos, disfrutar indebidamente de beneficios fiscales eludiendo cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, obteniendo indebidamente devoluciones, siempre que la cuantía **exceda del 30 por 100** de todo lo anterior y a su vez dicho importe sea superior a 5.000.000 de pesetas».

Lo que pretendía el Grupo Catalán es acotar el delito fiscal a aquellas conductas que supongan un porcentaje relevante de la deuda tributaria del sujeto pasivo.

Otra de las enmiendas introducidas por el Grupo Catalán pretende dar una nueva redacción al **último párrafo del artículo 349.1 del CP** de tal manera que se le otorgue un *carácter potestativo a la imposición de las sanciones accesorias* al emplear la expresión «**se podrá imponer**» en lugar de, «**se impondrá**» y que se *reduzca la duración de esta sanción adicional a un período máximo de tres años* más en consonancia con los criterios aplicados por otros países de nuestro entorno, en lugar de sancionar por un período de tres a seis años.

Lo más significativo y novedoso en relación a las enmiendas introducidas por el Grupo Catalán es la redacción dada al **apartado tercero del artículo 349 del CP**, que es el que regula la excusa absolutoria.

La redacción dada al apartado tercero por el Grupo Catalán, lo que pretende ante todo es facilitar a la Hacienda Pública que cobre las cantidades que se le adeuden, de tal manera que todo aquel que pague antes de ser notificado por la Administración para el inicio de las actuaciones inspectoras tendentes a la comprobación e integración definitiva de las bases tributarias, queda exento de responsabilidad penal. La exención de responsabilidad penal se extiende para **todas las personas responsables** de los delitos regulados en este artículo.

Esta exención de responsabilidad encuentra antecedentes dentro del propio CP, en concreto en el **artículo 563 bis b)** que regula la figura «**del cheque en descubierto**» y señala que: «quedarán exentos de responsabilidad penal el librador del cheque o talón que hiciera efectivo su importe en el plazo de cinco días contados a partir de la fecha de su presentación al cobro»

y en el **artículo 395 del CP** que regula la figura de «**la malversación de los caudales públicos**» y dispone en el párrafo segundo que: «si el funcionario culpable reintegrarse antes del juicio dichos caudales o efectos, o con sus gestiones le lograre el reintegro, la pena será la de represión pública».

También el propio texto delimita cuáles son las actuaciones de la Administración ante las cuales es posible el arrepentimiento espontáneo, éste *se puede producir sólo antes de que se inicien las actuaciones inspectoras, notificadas en forma reglamentaria y que tengan por objetivo la comprobación e integración definitivas de las bases tributarias, no tienen por objeto una verdadera regularización de la situación tributaria*.

Se esgrime como justificación de esta medida, que en un sistema de autoliquidación como es el español donde el sujeto pasivo declara y paga, si esto no se produce dentro del plazo voluntario fijado para cada tributo sino que se realiza fuera de él y antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones inspectoras, se entiende que no se está eludiendo el pago y mucho menos de una manera fraudulenta, tan voluntario es el pago que se realiza dentro de plazo como el que con espontaneidad se produce después de aquél.

Pero lo más significativo es que aquel que paga de manera espontánea antes de la notificación de las actuaciones inspectoras y haya cometido otros delitos que le hayan servido de medio para defraudar a la Hacienda Pública, también quedan eximidos de penalidad para con estos delitos. Puesto que como dice la Exposición de Motivos lo que se pretende salvaguardar es el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones por parte de los contribuyentes.

Con fecha 31 de marzo de 1995, tiene lugar la entrada en la Cámara del Senado el texto aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados, relativo al Proyecto de Ley Orgánica por el que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

El 25 de abril de 1995 se ordena la publicación de las **enmiendas** presentadas al Proyecto de Ley Orgánica por el Senado, entre las cuales vamos a destacar principalmente las introducidas por el Grupo Parlamentario Socialista y por el Grupo Catalán.

En primer lugar, vamos a destacar las enmiendas introducidas por **EL GRUPO PARLAMENTARIO SOCIALISTA**, al texto aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados, formula cinco enmiendas, de las cuales procederemos a comentar dos de ellas relativas a la modificación del párrafo primero del artículo 349 y la de modificación del párrafo tercero del citado precepto.

El Grupo Parlamentario Socialista, modifica el **párrafo primero del artículo 349 del CP**, e introduce los siguientes términos, señala que la comisión del delito puede ser por acción u omisión «**dolosa**», término que en el texto originario no aparecía, también introduce el término «**foral**», pala-

bra cuya no inclusión ya había sido objeto de enmienda por el Grupo Parlamentario Vasco, pues éste entendía que se trataba de una Hacienda que no podía identificarse con la habitualmente denominada «local» y que tiene una singularidad en las comunidades de Euskadi y de Navarra.

Pero sin duda de ninguna clase lo que verdaderamente resulta novedoso es **la ampliación del umbral cuantitativo** al elevarlo de 5.000.000 de pesetas a 15.000.000, esta enmienda: «se justifica en la necesidad de establecer una cifra que represente una determinada estabilidad para evitar revisiones frecuentes y al mismo tiempo, al marcar este umbral de gravedad se establece más claramente la diferencia entre las esferas de represión penal y de la administrativa».

El párrafo tercero del artículo 349 del CP también es objeto de enmienda y queda redactado de la siguiente manera: «quedan exentos de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, **antes de que se le haya notificado la iniciación de las actuaciones inspectoras** o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, **antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal, interponga querrela o denuncia contra aquél** dirigida, o cuando el Ministerio Público o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias».

En un segundo párrafo señala que la exención penal alcanzará a las posibles **falsedades instrumentales** que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, dicho sujeto hubiera podido cometer con carácter previo a la regularización de la situación tributaria.

De acuerdo con la nueva redacción dada al **párrafo tercero**, todo aquel que regularice su situación tributaria antes de que se inicien las actuaciones inspectoras queda exento de responsabilidad penal pero también va a quedar exento de responsabilidad penal por aquellos otros delitos que haya cometido en relación con la comisión del delito fiscal, y en concreto por falsedad documental.

Este planteamiento se justifica en el hecho de que el contribuyente no quede sancionado en la vía penal por hechos que en la vía administrativa no son sancionables, como necesidad de adecuar en esta materia el orden tributario con el orden penal, además se intenta hacer recaer, para que se cometa el delito fiscal, una voluntad de defraudar y se entiende que cuando ha existido un arrepentimiento espontáneo esta voluntad no existe.

A continuación vamos a proceder al examen de las enmiendas introducidas por **EL GRUPO PARLAMENTARIO CATALÁN**, destacando las introducidas al párrafo primero y tercero del artículo 349 del CP.

En primer lugar, en la nueva redacción que se propone dar al párrafo primero también introducen el término «**dolosa**», con lo cual se está excluyendo una comisión imprudente en este tipo de delitos, y por otro lado, también **se eleva la cuantía de 5.000.000 de pesetas a 15.000.000 y que represente más del 15 por 100 de la cantidad que hubiera debido ingresarse**.

La elevación del umbral cuantitativo se justifica en la necesidad de equiparar la cuantía a partir de la cual se entiende que se ha cometido delito fiscal con la señalada para los delitos contra la Seguridad Social que está en 15.000.000 de pesetas, al mismo tiempo que se acota la cuantificación del delito fiscal para aquellas operaciones que representen un porcentaje relevante de la deuda tributaria del sujeto pasivo, es decir, cometen delito fiscal el que además de excederse en 15.000.000 de pesetas represente más del 15 por 100 de la cantidad que hubiera debido ingresarse.

Propone el **Grupo Parlamentario Catalán**, dar una nueva redacción al **último párrafo del artículo 349.1 del CP**, y otorgar carácter potestativo a las sanciones accesorias como son: **«la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social»**, reduciéndolas a un máximo de tres años.

El párrafo tercero, que es el que regula la **«excusa absolutoria»**, especifica que se debe entender por **«regularizar la situación tributaria»**, sin duda alguna la indefinición del término «regularizar» había dado lugar a muchas críticas por parte de los expertos en la materia, críticas que se han pretendido solventar acudiendo a lo dispuesto por **el artículo 140 de la LGT**, de tal modo que se definen las actuaciones que pueden invalidar la realización de una regularización espontánea, no el órgano que las realiza, por ello se alude únicamente a «actuaciones de la Administración Tributaria».

También se señala que la exención de responsabilidad penal alcanzará a aquellos otros **«delitos instrumentales»** aquí se utiliza esta expresión más amplia pues abarca a todos aquellos delitos que con anterioridad a la regularización tributaria, hubiera podido cometer con ocasión de la realización del fraude a la Hacienda estatal, autonómica, local y de la Comunidad Europea.

Finalmente, la exención de la responsabilidad penal se extiende **«a todas las personas que pudieran resultar responsables en los términos previstos en el Título II del Libro Primero del Código Penal»**, sencillamente porque de otro modo no se respetaría el carácter accesorio de la participación y porque no tiene sentido, basándose la exención en un dato objetivo y no en una circunstancia personal, que la exención de responsabilidad penal abarque al autor y no a los meros partícipes, además que supondría un atentado al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de nuestra Constitución.

V. VALORACIÓN PERSONAL

Un tema que siempre se ha planteado en torno a este tipo de delitos es el relativo a su regulación en una ley especial o su ubicación dentro del CP.

Quienes han propuesto su regulación en una ley especial, no sólo consideran que los países del entorno cultural han adoptado esa configuración, sino que utilizan como argumento fundamental la estructura compleja que poseen estos delitos.

Estos argumentos no parecen suficientes para extraer los delitos contra la Hacienda Pública del CP, puesto que si se esboza como argumento principal de su regulación en una ley especial la presencia de un número mayor de elementos normativos, parece preferible que quien quiera interpretar estos preceptos los localice dentro del CP, el intérprete podrá integrar esa norma con la legislación tributaria que resulte pertinente.

En la actualidad, tras la aprobación de la **Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal**, los delitos contra la Hacienda Pública encuentran su ubicación en el **Título XIV del Libro II del Código Penal**, extrayéndolo del Título II que se dedicaba a las falsedades, por lo tanto fue un acierto aprovechar la Reforma del 85 para dar a estos delitos una nueva ubicación más acorde con el bien jurídico que se trataba de proteger, aunque no existe unanimidad doctrinal acerca de esta cuestión.

Hoy queda fuera de toda duda que **el artículo 305 del CP** persigue proteger el orden económico dentro de un más amplio orden social, así la **Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990** entiende que estamos ante un delito contra el patrimonio, pero además entiende que: «el bien jurídico protegido en este tipo de delitos teniendo en cuenta la esencialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionado con los artículos 1.1 de la Constitución, que proclama a la **Justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico**, y el 31 de la misma Ley Fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un **Estado democrático de Derecho** al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la **capacidad económica del contribuyente** mediante un **sistema tributario justo, de igualdad, progresividad**; se trata en definitiva de proteger el orden económico dentro del más amplio orden social, conforme al ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la ley positiva».

Lo dispuesto por la Constitución en los **artículos 1.1 y 31.1** lo que nos viene a decir es que para poder dar virtualidad al mandato constitucional, los ciudadanos se colocan en una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria que supone una limitación de los derechos individuales y al mismo tiempo una serie de potestades por parte de la Administración para tratar de garantizar el cumplimiento de los deberes de los particulares.

En este sentido, el profesor PÉREZ ROYO señala que para que lo dispuesto en la Constitución sea algo más que ideales difíciles de cumplir, el Derecho Penal interviene en aquellos supuestos donde se produzcan los ataques más graves a la función tributaria.

La función legal que debe cumplir el delito fiscal, no puede circunscribir el bien jurídico al derecho de crédito de la Hacienda Pública ni al patrimonio del Erario Público sino que debe atender a lo que supone el hecho de defraudar dentro del contexto constitucional, en cuanto que se está atacando a una determinada política económica y social; en este sentido no sólo debemos ajustarnos a lo dispuesto en la Constitución sino que también debemos acudir a la propia legislación tributaria, donde se establece en el **artículo 4 de la LGT**: «que los tributos (...) han de servir como instrumentos a la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional».

Con la nueva redacción dada al **artículo 305 del CP**, no plantea ninguna novedad en relación a su ubicación dentro del CP, aunque quizás hubiera sido aconsejable y tal como se entiende en la actualidad el bien jurídico tutelado por este tipo de delitos el haberlos incluido dentro de un Título dedicado a los delitos socioeconómicos, solución adecuada desde una perspectiva sistemática, ahora bien desde un punto de vista político-criminal la actuación del legislador ha sido seguir incluyendo a este tipo de delitos dentro del CP, lo cual parece acertado, pues lo que diferencia este tipo de conductas de un homicidio o lesiones es el bien jurídico protegido, pero la consecuencia jurídica es la misma, la imposición de una pena, y es lo que determina a unos y a otros su ubicación dentro del CP.

Para finalizar esta exposición en torno a los delitos contra la Hacienda Pública, debemos señalar que la reforma presenta novedades más aparentes que reales, como son la ampliación de la conducta objetiva o la introducción de la excusa absolutoria. En un Estado de Derecho, como es el nuestro, no es recomendable aplaudir este tipo de medidas que tratan de fomentar el miedo.

Dice el profesor GARCÍA AÑOVEROS, que la seguridad jurídica es lo que hace que el ciudadano quede sujeto a la ley y no a actos de poder, por ello, tras reclamar la legalidad, reclama que en materia tributaria las obligaciones del contribuyente estén suficientemente tipificadas para evitar la discrecionalidad.

BIBLIOGRAFÍA

- APARICIO PÉREZ, Antonio. «La reforma del delito fiscal», *Tribuna Fiscal*, núms. 10/11, 1991.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. Barcelona 1994.
- BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES.
- BOIX, J. *Derecho Penal. Parte Especial*. 3.ª Edición. Valencia 1990. Págs. 411-432.

- BOIX REIG. *Derecho Penal. Parte Especial*. 2.^a Edición revisada y actualizada conforme al CP de 1995. Valencia 1996. Págs. 523-539.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 11.^a Edición. Marcial Pons. 1989. Págs. 97-98, 549-561.
- MESTRE DELGADO, Esteban. *La defraudación tributaria por omisión*.
- MORALES PRATS/VALLE MUÑIZ. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. Editorial Aranzadi 1996. Págs. 717-765.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. *Teoría General del Delito*. Editorial Temis 1984.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho Penal. Parte Especial*. 6.^a Edición. Págs. 820-827.