

La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (I)

Jordi de Juan Casadevall (autor de contacto)

Abogado del Estado.

Doctor en Derecho.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UIC.

Socio de Crowe (España)

jordi.dejuan@crowe.es

Daniel Tarroja Piera

Socio de Crowe (España)

Gerard Gené Baleyto

Javier Luis de Miguel Marquès

Vicent Arbona Ballester

Víctor Linares Sáez

Marcos López Moya

Abogados de Crowe Legal y Tributario (España)

barcelona@crowe.es

Extracto

En este trabajo, que será objeto de publicación en tres artículos sucesivos, se aborda la rica problemática que plantea la falta de sincronía de los plazos de prescripción tributaria y del delito contra la Hacienda pública, que sobrevive la extinción por prescripción de la deuda tributaria. Es una anomalía jurídica para un tipo penal en blanco que los autores estudian desde sólidas bases dogmáticas para sentar interesantes conclusiones de orden práctico. Es lo que convencionalmente designamos como la prescripción del «quinto año». En este primer artículo se analiza la configuración de la prescripción tributaria y del delito fiscal, con especial referencia al bien jurídico protegido, sobre cuyas bases teóricas se construye toda la investigación jurídica.

Palabras clave: prescripción tributaria; prescripción penal; delito contra la Hacienda pública; ley penal en blanco; bien jurídico protegido.

Recibido: 10-01-2025 / Aceptado: 13-01-2025 / Publicado: 05-02-2025

Cómo citar: Juan Casadevall, J. de, Tarroja Piera, D., Gené Baleyto, G., Miguel Marquès, J. L. de, Arbona Ballester, V., Linares Sáez, V. y López Moya, M. (2025). La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (I). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 88-119. <https://doi.org/10.51302/royt.2025.24287>



The regularization of the «fifth year» in tax offense: the unbearable lightness of the statute of limitations (I)

Jordi de Juan Casadevall (corresponding author)

Daniel Tarroja Piera

Gerard Gené Baleyto

Javier Luis de Miguel Marquès

Vicent Arbona Ballester

Víctor Linares Sáez

Marcos López Moya

Abstract

This article, to be published in three consecutive articles, explores the complex issue of the lack of synchronization between the statutes of limitations for tax liabilities and the crime of tax evasion. This discrepancy persists even after the tax debt is extinguished through the statute of limitations, creating a legal anomaly for an open-ended criminal offense. The authors analyze this issue based on solid doctrinal foundations, offering valuable practical insights. This issue is commonly referred to as the «fifth year» statute of limitations. The first article examines the structure of tax statutes of limitations and tax-related crimes, with particular emphasis on the protected legal interest, which forms the theoretical basis for the entire legal investigation.

Keywords: tax; statute of limitations; crime against the public treasury; open-ended criminal law; protected legal interest.

Received: 10-01-2025 / Accepted: 13-01-2025 / Published: 05-02-2025

Citation: Juan Casadevall, J. de, Tarroja Piera, D., Gené Baleyto, G., Miguel Marquès, J. L. de, Arbona Ballester, V., Linares Sáez, V. y López Moya, M. (2025). La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (I). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 88-119. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24287>



Sumario

1. Planteamiento: la disfuncionalidad de la prescripción penal versus la prescripción tributaria
2. Configuración legal de la prescripción tributaria: naturaleza y efectos de una causa extintiva de la deuda tributaria
3. El delito contra la Hacienda pública (art. 305 del CP): configuración típica y bien jurídico protegido
 - 3.1. El delito fiscal como «ley penal en desnuda»: la imprescindible integración tributaria de los elementos normativos del tipo
 - 3.2. La necesaria depuración técnica del bien jurídico protegido
 - 3.2.1. Tesis patrimonialistas
 - 3.2.2. Tesis funcionales
 - 3.2.3. Tesis que aluden a deberes de lealtad para con el Estado
 - 3.2.4. Tesis eclécticas
 - 3.2.5. Nuestra posición sobre el bien jurídico tutelado

Referencias bibliográficas

1. Planteamiento: la disfuncionalidad de la prescripción penal versus la prescripción tributaria

Con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente (LDGC), cuya finalidad garantista le valdría el sobrenombre de «Estatuto del Contribuyente», germina en nuestro sistema tributario una preocupación por la seguridad jurídica que le llevará a acotar legalmente la duración máxima de los procedimientos tributarios y a reducir el plazo de prescripción tributaria diseñado en la primitiva Ley general tributaria de 1963, que pasa de los cinco a los cuatro años. El núcleo de la novedosa sensibilidad garantista de ese bienintencionado estatuto del contribuyente será volcado, aunque no en toda su extensión originaria, en la vigente Ley 53/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), cuyo artículo 66 sigue estableciendo para la prescripción tributaria un plazo general de cuatro años.

Sin embargo, esta loable contracción temporal del plazo de prescripción administrativa planteaba un serio desajuste con la respuesta penal a los supuestos más graves de fraude fiscal que incriminaba el artículo 305.1 del Código Penal (CP) y que, por mor de la pena prevista, tenía señalado un plazo de prescripción de cinco años. Hasta ese momento, la sincronía temporal de la prescripción tributaria y penal, que se consumaba en ambos casos a los cinco años de la expiración del periodo voluntario de pago, no había suscitado ningún problema. Pero ahora, la excesiva precipitación del legislador tributario, aguijoneada por una encomiable pulsión garantista, segregaba un efecto colateral imprevisto e indeseado: la pervivencia del delito fiscal más allá de la consumación de la prescripción tributaria. Es lo que, a lo largo de este estudio, designamos con la expresión plástica de «quinto año», es decir, la situación que se produce en el ejercicio fiscal, en tributos periódicos, o en relación con el hecho imponible, en tributos instantáneos, en los que, habiéndose consumado la prescripción tributaria, todavía subsiste la prescripción penal.

Una buena técnica legislativa debería haber procedido a la necesaria reforma isócrona de la prescripción, siquiera fuera de forma sobrevenida, una vez detectado este fenómeno patológico. Pero el parche legislativo no llegó nunca, y la pasiva displicencia, cuando no la abulia legislativa, tendría que ser suplida, como siempre, por los operadores jurídicos y, en particular, por los abogados fiscalistas, que no tardarían en afilar un argumento defensivo de una lógica jurídica aplastante, y es que, con deuda tributaria prescrita, no puede existir delito fiscal. La reacción primaria del TS fue decepcionante, al sostener que la

yuxtaposición de prescripciones no perturbaba la autonomía de la acción penal, de tal suerte que la prescripción de la acción administrativa no empañaba, en absoluto, la pervivencia de la acción penal. De esta forma, fulminaba toda la construcción dogmática de la teoría del delito y la diluía en la teoría procesal de la acción. Y obviando la máxima de Celso, según la cual *nihil liudest actio quam ius quod sibi debeatur persequendi*, decía que una cosa es la acción administrativa y otra la acción penal.

Esta jurisprudencia del TS generaría otra excrecencia disfuncional de esa falta de sincronía de la prescripción penal versus la prescripción tributaria. En efecto, para explicar la subsistencia de un delito fiscal cuando la cuota defraudada se ha extinguido por prescripción, era necesario construir un título jurídico *ad hoc* que justificara la pervivencia de esa acción penal. Para ello, la jurisprudencia penal recurre a la teoría de la mutación del título, una suerte de metamorfosis jurídica –o, quizá mejor, ontológica– en cuya virtud la primitiva cuota tributaria se transforma, una vez franqueado el demiurgo del proceso penal, en una responsabilidad civil derivada de delito. De esta manera, la acción penal puede seguir su curso, aunque se haya extinguido la cuota tributaria por prescripción.

La problemática que describimos se agrava sobremanera con la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se acomete una reforma íntegra de los delitos contra la Hacienda pública. Con la reforma se incrusta un tipo penal agravado en el nuevo artículo 305 bis del CP que, por la pena prevista, tiene un plazo de prescripción penal de diez años¹. Ese plazo de prescripción más dilatado acentúa todavía más su asincronía con la prescripción tributaria, al subsistir el delito fiscal con cuota prescrita desde el quinto al décimo año. Pero la reforma penal no se agota en este punto, sino que exhibe otros flancos vulnerables: (i) consolida la jurisprudencia penal sobre la mutación del título, anticipando su exacción ejecutiva por la vía de apremio al inicio del procedimiento penal; (ii) modifica sustancialmente la regularización voluntaria, alterando su naturaleza jurídica como causa de exclusión de la responsabilidad penal, con unos efectos jurídicos probablemente insospechados en aquel momento; y (iii) con una muy defectuosa técnica legislativa, invade el ámbito de la LGT, disociando de la liquidación la parte vinculada o no a delito y estableciendo su régimen de tramitación, suspensión e impugnación. Este último aspecto provocaría la nueva regulación del título VI de la LGT, dedicado a las «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre; sin duda, una reforma inducida por el propio CP y su desorbitada regulación del procedimiento tributario.

¹ El efecto inmediato de la agravación de la pena, con la previsión de una pena privativa de libertad superior a cinco años, es que la prescripción penal se dispara del plazo general de los cinco años a los diez años. Según el artículo 131 del CP:

1. Los delitos prescriben: [...] A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez. A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año.

En este estudio nos proponemos abordar someramente la problemática jurídica que suscita el pago de la cuota tributaria prescrita cuando subsiste viva todavía la acción penal. Es lo que convencionalmente designamos como prescripción del «quinto año» que, en realidad, se refiere no solo al quinto año, sino a todos los ejercicios fiscales o hechos imponibles administrativamente prescritos que van del quinto al décimo año computados desde que se aprecian indicios de delito. Es decir, cubrimos tanto la hipótesis del tipo básico del artículo 305 del CP como la del tipo agravado del artículo 305 bis del CP, aunque, por razones de simplificación de nuestro discurso argumentativo, le llamaremos el «quinto año». Y orientaremos este estudio hacia las dos manifestaciones fenoménicas en las que se manifiesta el pago del «quinto año» así entendido, a saber: la regularización voluntaria que funciona como causa de exclusión de la responsabilidad penal y lo que calificamos, también convencionalmente, como regularización administrativa, es decir, la llamada liquidación vinculada a delito que se formula en la fase preprocesal.

La originalidad de nuestro trabajo se proyecta en una triple dimensión. En primer lugar, la colisión de la prescripción tributaria y penal no ha sido analizada hasta la fecha con la debida profundidad analítica ni por la doctrina penal ni por la tributaria ni, obviamente –y en parte a consecuencia de lo anterior–, se han destilado los relevantes efectos prácticos que, de esa patológica falta de sincronía, se derivan para el obligado tributario perseguido penalmente cuando ha expirado ya su deuda tributaria. Nunca hasta la fecha se ha abordado una reflexión crítica de cómo la prescripción tributaria impacta en un tipo penal en blanco o sobre si sobrevive el bien jurídico zaherido por esa prescripción extintiva. Ni tampoco se ha cuestionado si, en esas condiciones, el delito de los artículos 305 y 305 bis del CP resiste el embate de los límites constitucionales del *ius puniendi*, que, en una posición inédita, nos atrevemos a vincular con el principio de legalidad penal del artículo 25.1 de la Constitución española (CE), con las importantes consecuencias jurídicas que de ello derivan a los efectos de tutela por el recurso de amparo. Tampoco se han estudiado los efectos de la aparentemente inane reforma penal de 2012 sobre la regularización voluntaria de la cuota prescrita ni su relación con la controvertida teoría de la mutación del título. O se ha osado exhumar la histórica acción civil de enriquecimiento injusto, de rancio sabor romanista, pero plenamente vigente según la Sala de lo Civil del TS, para, sobre la base de estas premisas jurídicas, reaccionar ante el pago de una deuda prescrita. Pero, sobre todo, nunca se ha emprendido una lectura constitucional de esta compleja problemática ni se han denunciado los puntos más sensibles de fricción constitucional.

La segunda dimensión de la originalidad de nuestro estudio reside, a nuestro a nuestro modo de ver –y así lo corrobora lo que se lleva dicho hasta el momento–, en su enfoque holístico. Afrontamos un problema poliédrico, con múltiples y enconadas aristas, que convocan a diversos segmentos del ordenamiento jurídico. Es cierto que el problema de base, si debe o no pagarse la deuda tributaria prescrita, parece afectar esencialmente al abogado especializado en fiscalidad contenciosa, pero la respuesta a ese problema no la proporciona el derecho tributario. El abogado fiscalista rendirá armas ante el incomprensible artículo 221.1 c) de la LGT o ante el no menos frustrante artículo 252 de la LGT. La solución

técnica a este singular *zugzwang*² es, obviamente, exógena al derecho tributario, y requiere bucear en la teoría del delito, dejarse llevar por la extravagante mutación del título y, tras apurar el esfuerzo dialéctico necesario para restañar un desplazamiento patrimonial sin causa, hacer una lectura constitucional de este singular delito despojado de bien jurídico. Por ello, nuestro enfoque metodológico, necesariamente holístico, parte del estudio de los efectos particularmente vigorosos de la prescripción tributaria y de la configuración general delito fiscal, para analizar la regularización voluntaria y administrativa, y, finalmente, concluir en una valoración crítica que aporte unas conclusiones sólidas.

En tercer y último lugar, este es un trabajo eminentemente práctico, que nace de nuestra experiencia profesional en la praxis aplicativa de la fiscalidad y que, desde ese ángulo, pretende aportar soluciones jurídicas al problema estudiado. O, más precisamente, es un trabajo que marida armónicamente el conocimiento teórico o dogmático con su vocación aplicativa. Es cierto que el derecho no se dirige en las aulas de una facultad, sino en los tribunales de justicia. Pero también lo es que el mero ejercicio práctico, despojado del imprescindible bagaje dogmático, es estéril, no fecunda la rica realidad jurídica y está condenado al más rotundo fracaso. El derecho es una ciencia dogmática de vocación normativa, en la que, como diría la filosofía kantiana, la razón pura está al servicio de la razón práctica, y no al revés. Por ello, cada paso en nuestro itinerario metodológico, cada afirmación vertida y cada constructo argumental está hilvanado desde la dogmática de la prescripción tributaria, la teoría del delito o los postulados constitucionales que impregnan nuestro ordenamiento jurídico.

2. Configuración legal de la prescripción tributaria: naturaleza y efectos de una causa extintiva de la deuda tributaria

El título II de la LGT, que el legislador consagra a los tributos, dedica, en su capítulo IV, los artículos 58 a 82 a la deuda tributaria. Tras su definición legal, enumera sus causas de extinción³ y dedica los artículos 60 a 76 a regular y desarrollar dichas causas de extinción.

En cuanto aquí nos interesa, la regulación sistemática de la prescripción se incorpora a los artículos 66 a 70, de manera que el artículo 66 fija los plazos de extinción de la obligación tributaria por prescripción; el 66 bis vincula y conecta la prescripción con las potestades

² Esta palabra alemana describe una peculiar situación que se dibuja sobre el tablero de ajedrez cuando el rey ha perdido prácticamente toda su movilidad. En esta tesitura, la habilidad del atacante consiste en hacer jaque mate, evitando bloquear o ahogar al rey, lo que supondría unas tablas.

³ Causas que se trasponen en el artículo 32 del Reglamento general de recaudación, aprobado por el Real Decreto 969/2005, de 29 de julio (RGR).

administrativas de comprobar e investigar por parte de la Administración tributaria hechos y magnitudes con trascendencia tributaria correspondientes a ejercicios prescritos; el artículo 67 regula el cómputo de los plazos de prescripción y su *dies a quo*, con particular referencia a la obligación de pago de los responsables tributarios; el artículo 68 regula la interrupción de los plazos de prescripción, y los artículos 69 y 70 abarcan la extensión y efectos de la prescripción.

En una primera aproximación al instituto de la prescripción tributaria, lo primero que se debe poner de manifiesto es el alcance material de esta figura, es decir, qué se entiende por deuda tributaria, que es el sustrato material sobre el que se proyecta la prescripción. Estamos, sin duda, ante un concepto poliédrico, cuyo delimitación material encara el artículo 58 de la LGT⁴ que, de forma diáfana, lo acota a: (i) la cuota tributaria a ingresar, sea derivada de la obligación tributaria principal o de la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta de la misma; y (ii) las obligaciones tributarias accesorias, como son el interés de demora (art. 26 de la LGT), los recargos por declaración extemporánea (art. 27 de la LGT), los recargos del periodo ejecutivo (art. 28 de la LGT) y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Así, aunque no hace mención expresa al concepto de obligación tributaria accesoria, es evidente que la enumeración de sus componentes fija un paralelismo con la definición de obligación tributaria accesoria prevista por el artículo 25.1 de la LGT, por afirmación, y al artículo 25.2 de la LGT por omisión, es decir, en tanto en cuanto excluye de las obligaciones tributarias accesorias a las también excluidas del concepto de deuda tributaria, como son las sanciones tributarias⁵. La purga del concepto legal de deuda tributaria en estos términos constituye la más notable desviación respecto del precepto homólogo y homónimo

⁴ El artículo 58 de la LGT, bajo la rúbrica genérica de «Deuda tributaria», dispone que:

1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.
2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:
 - a) El interés de demora.
 - b) Los recargos por declaración extemporánea.
 - c) Los recargos del período ejecutivo.
 - d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.

⁵ Distinción operada por la vigente LGT mediante la supresión del artículo e) del antiguo artículo 58 de la Ley 230/1963, general tributaria, que incluía las sanciones tributarias como parte integrante de la deuda tributaria. Esta distinción ha obligado al legislador al cuidadoso deslinde del régimen de la prescripción de la deuda tributaria y de las sanciones tributarias.

de la precedente LGT de 1963, sin duda, fundada en la diferencia ontológica que abisma la sanción tributaria de la deuda tributaria en sentido estricto⁶.

Por tanto, lo dispuesto en los artículos 66 a 70 de la LGT no agota la amplia regulación de la prescripción tributaria, pues queda por abordar la específica prescripción de las sanciones tributarias, que no integran la deuda tributaria. En rigor, carecen un régimen autónomo en la LGT, que simplemente las incardina bajo el más amplio concepto de extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, y de la propia sanción tributaria, en los artículos 189 y 190 de la LGT, respectivamente.

En definitiva, y en cuanto aquí nos interesa, siguiendo la más cualificada doctrina⁷, podemos afirmar que la prescripción de la deuda tributaria se proyecta sobre tres ámbitos, como son: (i) la prescripción de la obligación tributaria principal, (ii) la prescripción de los demás vínculos derivados del tributo (como la propia recaudación tributaria y las obligaciones formales derivadas del mismo); y (iii) la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias.

Se ha debatido mucho, doctrinalmente, acerca del carácter *sui generis* de la prescripción en el ámbito tributario⁸ no solamente en cuanto a sus singulares características, que la distinguen de la prescripción civil, sino también por el origen de esa singularidad, que radica en la naturaleza jurídico-pública⁹. Y es que, sin ningún género de dudas, estamos ante una prescripción de derecho público.

La regulación de la prescripción ha suscitado también el enconado debate acerca de si puede hablarse, en propiedad, de prescripción de la deuda tributaria o si, por el contrario, debemos hablar de caducidad del derecho de la Administración a liquidarla o exigir su pago. La doctrina sintetiza perfectamente esta controversia jurídica cuando afirma que «o bien no se trata de plazos de prescripción, sino de caducidad, o bien dichos plazos no operan directamente sobre potestades administrativas, sino sobre la obligación a cuya

⁶ A nuestro modo de ver, esta divergente naturaleza jurídica entre la deuda y sanción tributaria, y la consiguiente disociación funcional entre la potestad tributaria y la potestad sancionadora, constituye un efecto inducido de la reforma del procedimiento administrativo emprendida por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, cuyo artículo 138 incorporaba la garantía formal del procedimiento sancionador. La única forma de garantizar ese procedimiento sancionador tributario *ad hoc* fue la regulación del derecho al procedimiento separado que introduce el artículo 34 de la LDGC, y cuyo lógico corolario es la expulsión de la sanción tributaria del concepto legal de deuda tributaria para sujetar su imposición a un cauce procesal diferente.

⁷ Vid. Falcón y Tella (1992, p. 44).

⁸ Como reconoce Falcón y Tella (1992, p. 74), por algunos autores se ha llegado a considerar la prescripción tributaria como un híbrido entre prescripción y caducidad.

⁹ Aunque no se acomoda a esa naturaleza jurídico-pública la defectuosa redacción del artículo 66 de la LGT, cuya literalidad proyecta la prescripción sobre el «derecho a liquidar» y «derecho a recaudar» que, en puridad técnica, no constituyen derechos subjetivos, sino potestades administrativas.

determinación o exigencia dichas potestades se encaminan» (Falcón y Tella, 1992, p. 53). Y no olvidemos que «los derechos subjetivos propiamente dichos son susceptibles tanto de prescripción como de caducidad» (Falcón y Tella, 1992, p. 49). Por tanto, el primer análisis se centra en determinar si lo dispuesto por los citados artículos de la LGT responde al concepto de prescripción o de caducidad, mientras que en una segunda fase se abordará la cuestión acerca de si realmente ha desaparecido meramente la acción de la Administración subsistiendo su objeto o, por el contrario, si dicha acción se ha extinguido como consecuencia de la desaparición de dicho objeto.

A nuestro modo de ver, no cabe duda de que nos encontramos ante una prescripción y no ante una caducidad. Del régimen jurídico diseñado en la LGT puede colegirse que se incardina claramente en el instituto jurídico de la prescripción, y ello por varias razones.

En primer lugar, la prescripción puede interrumpirse porque la referencia de su *dies a quo* es la acción (en este caso, inacción) de la Administración, de manera que, realizada alguna acción por parte de esta, encaminada a liquidar o exigir el pago de la deuda tributaria, se reinicia el cómputo del plazo de prescripción. De hecho, el artículo 68 de la LGT regula los supuestos de interrupción del plazo de prescripción. En cambio, la caducidad opera *ex lege* por el mero transcurso de un plazo temporal predeterminado, y es insusceptible de interrupción por ningún acto o acción del acreedor o del deudor. Como acertadamente se ha advertido «la Ley habla del derecho a liquidar, no del acto de liquidación» (Pont Mestres, 2008, p. 30) y, en ese sentido, la prescripción se produce por «la dejación de la actuación administrativa más allá de un determinado periodo de tiempo, lo que invalida el ejercicio ulterior de dicha función y, en consecuencia, extingue la obligación tributaria» (Pont Mestres, 2008, p. 30).

En segundo lugar, el efecto de la prescripción es la extinción de la deuda tributaria, como bien ponen de manifiesto los artículos 59.1 y 69.3 de la LGT¹⁰, como también el artículo 32 del RGR de 2005¹¹. Aquí se produce efectivamente la extinción de un derecho subjetivo,

¹⁰ Cuyo tenor literal es el siguiente:

Artículo 59. Extinción de la deuda tributaria.

1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.

[...]

3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.

¹¹ Indica lo siguiente:

Artículo 32. Formas de extinción de la deuda.

Las deudas podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación, deducción sobre transferencias, condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

el crédito tributario, aunque subsista la potestad liquidadora o recaudatoria que, de forma sobrevenida y por el transcurso del tiempo, carece ya de objeto.

Y, por último, la prescripción ha de ser aplicada de oficio, como recoge el artículo 69.2 de la LGT¹². En este punto, y precisamente por los exorbitantes efectos que adornan a la prescripción tributaria frente a la prescripción civil, se mimetiza con la caducidad. Y a esa posible asimilación conceptual no le es ajena la común afirmación de la doctrina administrativista de que las potestades administrativas son imprescriptibles, aunque se sujetan a caducidad.

Sin embargo, el efecto jurídico de la prescripción no es el derecho de la Administración a liquidar o exigir una deuda, pues, en virtud del principio de autotutela administrativa, este mal llamado derecho, que en realidad es una potestad administrativa, es imprescriptible e irrenunciable¹³. Por el contrario, y por efecto de la inactividad administrativa, se produce la prescripción, que es la extinción de la deuda tributaria, de modo que, con ella, esa potestad queda vacía de contenido, se desactiva esa potestad administrativa, por ausencia de materia sobre la que ejercerse, tras el transcurso del plazo de prescripción legalmente establecido. Esta construcción dogmática es unánimemente compartida por la más moderna doctrina tributarista¹⁴.

La aplicación de oficio de la prescripción tributaria, aun cuando se haya pagado la deuda tributaria, además de un indicativo de la diferencia entre la prescripción en el ámbito civil y el tributario, advierte que estamos ante un enérgico efecto extintivo del crédito tributario, de modo que el pago de una deuda prescrita, precisamente por haberse extinguido, constituye, en todo caso, un ingreso indebido, que se podrá solicitar cuando la Administración ha incumplido su deber de apreciar la prescripción de oficio (art. 221.1 c) de la LGT) (Pont Mestres, 2008, p. 28).

¹² Con la siguiente redacción:

Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.

1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior.
2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

¹³ Véase, al respecto de esta aparente aporía respecto del objeto de la prescripción, De Juan Casadevall (2007).

¹⁴ Entre otros, Falcón y Tella (1992, p. 44), quien sostiene que:

Más que hablar de prescripción del derecho a liquidar y prescripción de la acción recaudatoria, habría que hablar de prescripción de la obligación tributaria «provocada por» la no actuación del «derecho» a liquidar, en el primer caso, y de prescripción de la obligación tributaria «provocada por» el no ejercicio de la «acción» recaudatoria, en el segundo.

En el mismo sentido, De Juan Casadevall (2007) y Pont Mestres (2008, p. 24).

Una consecuencia lógica de ese vigoroso efecto extintivo del crédito tributario es que, al producirse una auténtica extinción del vínculo obligacional, es irrenunciable. Cuestión en la que difiere notoriamente de la prescripción civil. En este sentido, se ha advertido que existe una:

imposibilidad de trasladar al campo del Derecho tributario la posibilidad, establecida en el artículo 1935 del Código Civil, de renunciar a la prescripción ganada, puesto que esta posibilidad de renuncia deriva lógicamente [...] del hecho de que la prescripción no es, en la sistemática del Código Civil, una causa automática de la extinción de obligaciones (Díez-Alegría, 1967).

En efecto, en el esquema dogmático-civil, la prescripción no se aplica de oficio, debe ser alegada por el deudor *ope exceptionis*, es renunciante (art. 1935 del Código Civil –CC–) y, en consecuencia, y de acuerdo con la doctrina romanista de las obligaciones naturales¹⁵, el pago de la deuda prescrita no conlleva la obligación de devolución (arts. 1901 y 1935 del CC) y, frente a una eventual reclamación ulterior del deudor, puede retener el pago (*solutio retentio*).

En rigor técnico, la prescripción no es una causa de extinción de las obligaciones civiles y, por ello, y a diferencia de lo que ocurre con la prescripción tributaria (art. 59 de la LGT), no aparece enumerada entre las causas de extinción del artículo 1156 del CC¹⁶. Este planteamiento no es extrapolable al ámbito tributario, en el que el artículo 69.3 de la LGT dice claramente que la «prescripción ganada» extingue la «deuda tributaria». Nótese que lo que

¹⁵ En síntesis, esta doctrina sostenía, en cuanto aquí nos interesa, que la prescripción despojaba al acreedor de una *actio civilis* que tutelara su derecho de crédito, pero, si el deudor pagaba su deuda, no podía repetir el pago contra acreedor alegando su prescripción, porque el pago habría sido justo y conforme al *ius naturale*, por lo que el acreedor podía retener el pago efectuado (*solutio retentio*). Nuestra doctrina civilista ha visto un residuo de esta doctrina en la renuncia a la prescripción ganada del artículo 1935 del CC y en la justa causa del artículo 1901 del CC. Algunos autores lo han explicado desde la disociación entre deuda, que subsiste inmune a la prescripción, y responsabilidad, protegida por una acción civil debilitada por la prescripción. A nuestro juicio, este último planteamiento no es trasladable al derecho tributario, por la novedosa referencia a la extinción de la «deuda tributaria» (art. 69.3 de la LGT), mientras que, si bien la potestad liquidadora y recaudatoria sobrevive intacta, carece de forma sobrevenida de objeto, perdiendo toda su funcionalidad instrumental al servicio del interés público (art. 103.1 de la CE).

¹⁶ En efecto, el artículo 1156 del CC se refiere al pago o cumplimiento, la pérdida de la cosa debida, la condonación de la deuda, la confusión de los derechos de acreedor y deudor, la compensación y la novación. Por el contrario, el artículo 1930 del CC alude a la prescripción extintiva de «derechos y acciones», pero en realidad no está añadiendo una causa extintiva, sino reflejando la clásica polémica doctrinal sobre si el objeto de la prescripción es el derecho o la acción, siendo así que habitualmente se sostiene por la doctrina civilista que la prescripción solo debilita la acción, pero deja subsistente la deuda. Esta construcción teórica explicaría la *solutio retentio* del *accipiens* frente a la repetición del pago por el *solvens* de una obligación prescrita, la renuncia a la prescripción ganada o la propia doctrina de las obligaciones naturales.

se extingue o debilita no es la acción ejercitable, a la que se refieren propiamente los artículos 1930 y siguientes del CC, y que en el ámbito tributario representarían las potestades liquidadora y recaudadora, de suyo imprescriptibles pese al tenor literal del artículo 66 de la LGT. Lo que prescribe es la deuda tributaria, el polo pasivo de la relación jurídico-tributaria, refractando de esta manera el esquema dogmático de las obligaciones naturales que, en última instancia, descansa en la disociación entre deuda y responsabilidad.

Y es que existe una diferencia estructural básica entre la prescripción civil y la tributaria, fundada a su vez en la naturaleza del crédito en cuestión, privado y disponible en el primer caso, y público e indisponible en el segundo. La autonomía de la voluntad, como principio general del derecho civil, queda así contrapuesto con el principio de legalidad y el interés público que tutela la Administración a través de la aplicación del ordenamiento tributario.

La doctrina ha corroborado este planteamiento señalando que, en el ámbito del derecho privado: (i) la prescripción no se puede apreciar de oficio¹⁷; (ii) el deudor puede renunciar a ella; (iii) como consecuencia de ello, no hay pago de lo indebido en una deuda prescrita; y (iv) no extingue el derecho (Arroyo i Amayuelas, 2014, p. 243). En este último aspecto se refleja la diferencia entre la prescripción civil y la tributaria. El crédito civil prescrito subsiste y, en caso de ser invocada dicha prescripción, solamente puede hablarse de prescripción del derecho a exigirlo coactivamente (Arroyo i Amayuelas, 2014, p. 253).

Con todo, no han faltado autores que hayan intentado importar al derecho tributario alguna de las características de este esquema dogmático privativo del derecho civil, especialmente en lo relativo a la renunciabilidad de la prescripción ganada. En este sentido, se ha afirmado que:

La tesis de la subsistencia mantiene que a pesar de producirse la prescripción, la obligación tributaria subsiste aunque «debilitada» dado que la Administración ya no puede ejercer sus facultades de autotutela. Esta doctrina parte de la no-consideración de la prescripción como causa de extinción de la obligación (Martínez Giner, 1994, p. 164).

Sin embargo, con ello se adopta una acepción impropia del término «extinción», y se pretende significar que, como en el derecho civil, lo que se extingue es la acción, «la posibilidad de obtener la tutela del derecho, lo que se manifiesta en un debilitamiento de las potestades de gestión y recaudación, pero subsistiendo en todo caso la obligación» (Martínez Giner, 1994, p. 165). Esta tesis, que cuestiona categorías sólidamente establecidas en derecho público, como la imprescriptibilidad de las potestades administrativas, no

¹⁷ «El juez civil no puede intervenir haciendo valer la prescripción no invocada o llamando la atención a las partes sobre la posibilidad de invocarla» (Arroyo i Amayuelas, 2014, p. 246).

es en absoluto baladí, toda vez que considerar una extinción absoluta o relativa, o debilitada, de la deuda tributaria impacta directamente en la solución técnica al problema que aquí nos convoca, que es el relativo a la subsistencia de la deuda tributaria prescrita del «quinto año» a los efectos de su conminación penal.

La tesis de la subsistencia fue inicialmente adoptada por el propio TS hasta 1995 (Martínez Giner, 1994)¹⁸, momento en el que la jurisprudencia iniciaría una nueva singladura. Tanto las STS de 8 de febrero de 1995, que vincula la irrenunciabilidad de la prescripción a su aplicación de oficio, como las de 10 de marzo de 1995 y 14 de febrero de 1997 cambiaron el criterio en favor de la tesis de la irrenunciabilidad de la prescripción ganada. Especialmente ilustrativa es esta última STS de 14 de febrero de 1997, que anuda la irrenunciabilidad de la prescripción ganada a la extinción de la obligación tributaria, razonando en su FJ 5 que:

Difieren la prescripción tributaria y la prescripción civil. [...] La obligación tributaria nace *ex lege*, y por tanto, no hay posibilidad de admitir obligaciones tributarias nacidas *ex contractu* o *ex voluntatis*, tampoco es admisible que producida la prescripción, es decir la extinción de la obligación tributaria, también como consecuencia *ex lege*, pueda el contribuyente renunciar a la prescripción ganada, [...] o sea lo contrario de la regulación civil que contempla la prescripción como una excepción al cumplimiento de la obligación, renunciable expresa o tácitamente.

En nuestra opinión, supuesto el efecto extintivo de los artículos 59.1 y 69.3 de la LGT, y aun cuando vinculemos la obligación tributaria a la facultad de exigirla, ello no es óbice para defender que la obligación tributaria se extingue en sí misma, aunque sea como consecuencia del no ejercicio de las potestades administrativas. Las dudas que sombrearon la jurisprudencia anterior a 1995, segregada en el marco normativo de la vieja LGT de 1963, no tendrían sentido en el escenario normativo abierto por la vigente LGT de 2003, cuyo artículo 69.2 proclama que «la prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria», y cuyo artículo 221.1 c) habilita la devolución como ingreso indebido de la deuda prescrita pagada. El enérgico efecto extintivo de la deuda tributaria del artículo 69.3 de la LGT, tautológico respecto al artículo 59.1 de la LGT, excluye toda renuncia, expresa o tácita, de la prescripción ganada y aniquila toda posible *solutio retentio* respecto del pago prescrito (art. 221.1 c) de la LGT), extrañando la posible aplicación de la doctrina romanista de las obligaciones natural.

¹⁸ A título de ejemplo, la STS de 6 de junio de 1989, FJ 2, afirmaba que:

había prescrito el derecho de la Hacienda para liquidar, pero también es cierto que la prescripción es renunciable, expresa o tácitamente, por quien la hubiere consumado a su favor, [...] de donde la interposición del recurso de alzada operó aquella renuncia tácita.

Por ello, la conclusión final, que es lo que aquí interesa destacar, es que la prescripción entraña una auténtica extinción de la obligación tributaria, que no puede renacer ni revitalizarse ni por renuncia ni por una inviable aplicación de la doctrina de las obligaciones naturales, que carecería de base jurídica al quedar extinguida la «deuda tributaria» (Martínez Giner, 1994, p. 168)¹⁹. El esquema dogmático iuscivilista no puede extrapolarse al ámbito jurídico-tributario, en el que el régimen jurídico de la prescripción, de una prescripción de derecho público, se construye por oposición al derecho civil, con las siguientes características exorbitantes:

- La prescripción ganada extingue la deuda tributaria de forma automática, *ope legis* (Díez-Alegría, 1967, p. 60). No puede hablarse de una simple inexigibilidad de la deuda ni de una prescripción de la potestad administrativa, de suyo imprescriptible, o de su debilitamiento, sino de una real y efectiva extinción no ya del crédito tributario, sino de la deuda tributaria, que desaparece de la realidad jurídica.
- La prescripción tributaria se aplica de oficio, incluso cuando ya ha sido pagada. Lo que equivale a decir que es irreversible. La deuda tributaria, como hemos dicho, ha perdido su existencia jurídica. Las potestades administrativas para hacerla efectiva, en fase de liquidación o recaudación, han perdido toda su funcionalidad instrumental. Nótese que la potestad administrativa no es un privilegio de la Administración, sino una prerrogativa funcional preordenada a la satisfacción del interés público (art. 103.1 de la CE). Prescrita la deuda tributaria, las potestades liquidadora o recaudatoria no pueden tener otro objeto que la apreciación de oficio de la prescripción concurrente.
- No es posible la renuncia, expresa o tácita, a la prescripción ganada, por ser rigurosamente incompatible con el deber legal de aplicarla de oficio, incluso después de pagada la deuda prescrita.
- Se excluye la *solutio retentio*, que impide a la Administración retener en su patrimonio la deuda tributaria recaudada una vez prescrita, originando el derecho a una devolución de ingresos indebidos ex artículo 221.1 c) de la LGT.

3. El delito contra la Hacienda pública (art. 305 del CP): configuración típica y bien jurídico protegido

El enérgico efecto extintivo de la prescripción tributaria, con todos los atributos legales que lo adornan, impacta forzosamente en el «quinto año», en el que todavía no ha prescrito el delito y subsiste la acción penal para perseguirlo. Pero, para corroborar esta afirmación apriorística, intuitiva si se quiere, debemos verificar la consistencia de los elementos

¹⁹ Según este autor, lo hasta aquí razonado «nos lleva a rechazar la posibilidad de renuncia a la "prescripción ganada", dado que la obligación tributaria ya ha quedado extinguida».

estructurales del delito seriamente dañados por esa prescripción administrativa o, dicho en otros términos, habrá que discernir en qué medida zozobra la propia existencia del injusto penal. Para ello tendremos que despojarnos de nuestro bagaje jurídico-tributario para sumergirnos en la teoría del delito y, desde la dogmática penal, evaluar en qué medida resultan adulterados aquellos aspectos del delito fiscal más permeables a la extinción de la cuota tributaria y que, a nuestro modo de ver, son el bien jurídico protegido y la consideración del artículo 305.1 del CP como ley penal en blanco. Una vez concluido este análisis jurídico penal, intentaremos extraer conclusiones prácticas, penetrando ya en el terreno constitucional, sobre las exigencias del principio de legalidad penal y su tutela en amparo ante el TC.

3.1. El delito fiscal como «ley penal en desnuda»: la imprescindible integración tributaria de los elementos normativos del tipo

El delito contra la Hacienda pública, en su forma arquetípica de delito de defraudación tributaria²⁰, se encuentra esencialmente regulado en los artículos 305 y 305 bis del vigente CP. Se trata de un delito de una enorme complejidad técnica y una extraordinaria densidad normativa, cuya descripción típica condensa la torturada redacción del artículo 305.1 del CP, a cuyo tenor:

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.

²⁰ En rigor, el delito de defraudación tributaria constituye una especie del *genus* común delitos contra la Hacienda pública que, bajo el paraguas común del título XIV del libro II del CP, intitulado por su rúbrica como «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», agrupa otros delitos, como el delito contra los presupuestos de la UE (art. 306 del CP), el delito contra la Seguridad Social (arts. 307 y 307 bis del CP), el fraude de prestaciones de la Seguridad Social (art. 307 ter del CP) y el fraude de subvenciones (art. 308 del CP). Un conjunto de delitos que tutelan un bien jurídico macrosocial como es la Hacienda pública que, en el sentido dinámico acuñado por la doctrina científica financiera, se identifica con los flujos financieros de ingresos y gastos del Estado en sentido amplio. La inclusión, bajo el mismo epígrafe, del delito contable (art. 310 del CP) obedece su naturaleza instrumental. Nosotros seguiremos, a lo largo de este trabajo, la asimilación sinonímica entre delito fiscal y delito contra la Hacienda pública para referirnos al delito de defraudación tributaria de los artículos 305 y 305 bis del CP, sin duda, la expresión antonomásica de esta amplia tipología delictiva.

La complejidad técnica proviene esencialmente del sustrato jurídico-tributario sobre el que opera, de suyo, el segmento más complejo del ordenamiento jurídico. La densidad de elementos jurídico-tributarios que conforman esa torturada descripción típica nos lleva a concluir que estamos ante lo que la teoría del delito conoce como una ley penal en blanco.

Para la dogmática penal, la «ley penal en blanco» es aquella disposición contenida en el CP que prevé la sanción que corresponde aplicar a un supuesto típico, pero que no lo contempla de forma completa, sino por remisión a otra norma extrapenal, siendo necesario acudir a otras disposiciones del ordenamiento jurídico al objeto de delimitar con precisión la conducta típica; ejercicio que se conoce con el nombre de «integración normativa».

Para la doctrina, las leyes penales en blanco, también conocidas como «leyes necesitadas de complemento», son preceptos penales principales que contienen la pena, sanción o consecuencia jurídica, pero no expresan íntegramente el supuesto de hecho o conducta típica. En la necesaria integración de la norma penal, el legislador emplaza, o se remite, a normas no penales del mismo o inferior rango (Mir Puig, 2016, marginal 18, p. 76.).

En palabras del TS, «por leyes penales en blanco se deben entender aquellas que solo contienen una amenaza penal para la infracción de otra norma a la cual remiten» (STS 849/1995, de 7 de julio). En el mismo sentido, pero expresado de forma distinta, el TC ha definido esta técnica como «normas penales incompletas en las que la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentre agotadoramente prevista en ellas, debiendo acudir para su integración a otra norma distinta» (STC 122/1987, de 14 de julio).

Esta construcción dogmática ha sido directamente importada de Alemania y tiene en Binding a su creador, quien ya en 1872 (p. 74) acuñó el concepto de *Blankettstrafgesetz*²¹ para referirse a un particular grupo de delitos respecto de los que la ley general vigente en ese momento, el CP del Reich, solo disponía la sanción correspondiente a una conducta genérica, la norma en blanco, cuya determinación concreta corría a cargo de las legislaciones de los Estados o de las ciudades.

Pese a que esta técnica legislativa genera una tensión evidente con el principio de legalidad penal²², que exige la predeterminación típica de la conducta punible (*lex certa*),

²¹ El concepto de *Blankettstrafgesetz* es de difícil traducción a nuestra lengua. En rigor, debería ser ley penal desnuda o hueca o, en sentido más técnico en el contexto del CP del Reich, ley penal general. Pero no ley penal en blanco, que se correspondería con el alemán *Weisstrafgesetz*. Sin embargo, en español se ha traducido y utilizado siempre el término de ley penal en blanco, aunque su traducción como ley penal hueca o desnuda es quizá más expresiva del vaciamiento descriptivo-normativo que padece.

²² «La teoría de los tipos abiertos debe imaginarse como cerrado, ya que el tipo ha de contener todos, sin excepción, los elementos que contribuyen a determinar el contenido de injusto de una clase de delito» (Jescheck, 1993, p. 335).

actualmente conforma una opción plenamente admitida por la ciencia penal contemporánea²³, especialmente en lo que se refiere al derecho penal económico. Así, se ha dicho que las normas penales en blanco representan un instrumento necesario para evitar la «petrificación» o «anquilosamiento» de la ley. Incluso han sido estimadas como preferibles a los elementos descriptivos, normativos y definiciones legales. Su razón de ser radica en la existencia de supuestos de hecho estrechamente relacionados con otras ramas del ordenamiento, en las que la actividad legislativa es incesante y continua (Abel Souto, 2005, p. 20).

Ahora bien, para que esta perturbadora técnica sea cohonestable con las exigencias principio de legalidad penal y sea admitida en derecho, es necesario que la misma cumpla con determinados requisitos. En nuestro país, la doctrina sostiene que ley penal en blanco únicamente es acorde con los postulados propios del artículo 25 de la CE cuando el reenvío normativo a la norma extrapenal sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal. Adicionalmente, es necesario que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sean satisfechas las exigencias propias de la *lex certa*, esto es, que el precepto penal sea suficientemente concreto y, con ello, la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada, con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite²⁴.

Con la garantía normativa de esos requisitos mínimos, es pacífico que, cuando el legislador penal no puede describir en el precepto penal todos los elementos que confirman la conducta prohibida o exigida, es admisible la remisión a normativa extrapenal a fin de dotar de contenido a elementos concretos de la descripción típica.

Pues bien, el artículo 305.1 del CP dibuja un tipo penal en blanco trufado de elementos normativos de naturaleza jurídico-tributaria, llamados a integrar la descripción típica del injusto. Pese a alguna controversia doctrinal inicial, que consideraba que estábamos ante una figura delictiva con elementos normativos de valoración²⁵, el estatus de norma penal en blanco del delito fiscal es admitido en la actualidad de forma unívoca, prácticamente sin fisuras, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

El TS lo tiene establecido en los siguientes términos:

Debemos partir de la naturaleza del delito fiscal. En este sentido, el art. 349 CP 1973, lo mismo que el vigente art. 305 CP, es una ley penal en blanco, que requiere ser complementada con la ley fiscal vigente en el momento de la comisión del hecho, en tanto ésta impone un determinado deber fiscal, cuya defraudación es

²³ Entre otros, Tiedemann (2010, p. 129).

²⁴ Entre otras, SSTC 122/1987, de 14 de julio, y 127/1990, de 5 de julio.

²⁵ Vid. Bacigalupo Saggese (2002, pp. 31 y ss.).

constitutiva del delito. Este deber está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general, que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la Administración, con corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imponible ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente (STS 13/2006, de 20 de enero, ponente Excmo. Sr. Enrique Bacigalupo Zapater).

En el mismo sentido, pero con otras palabras²⁶, ha sostenido que:

De otro lado, es un precepto penal en blanco (STS 832/2013, de 24 de octubre) en tanto que debe ser completado con la ley fiscal vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido. El deber cuya elusión constituye la defraudación a la que se refiere el precepto penal, está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general, que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la Administración, con corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imponible ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente.

En el ámbito doctrinal²⁷, se ha sostenido que:

El delito de defraudación tributaria –o delito fiscal– es una norma penal en blanco, de manera que para poder determinar el alcance de los distintos elementos del tipo es preciso efectuar una remisión a las leyes tributarias en las que se especifica el hecho que en concreto genera la obligación o deber infringidos. Esta conclusión no implica que la totalidad de sus elementos configuradores estén necesariamente prediseñados o establecidos por las normas extrapenales. Lo que resulta incuestionable es que el tipo penal contiene un presupuesto sobre el que asienta su estructura y condiciona su análisis y aplicación: la existencia de una relación jurídico-tributaria. Esta relación jurídica se erige, pues, en presupuesto de la tipicidad con la consecuencia de que la interpretación del tipo y de su estructura exige integrar categorías dogmáticas propias del Derecho tributario y del Derecho penal²⁸.

²⁶ Entre otras, SSTs de 24 de octubre y de 27 de diciembre de 1990 y 499/2016, de 9 de junio.

²⁷ Vid. Ayala Gómez (2011).

²⁸ Debemos apuntar que, en ocasiones, la normativa fiscal experimenta modificaciones que, de aplicarse retroactivamente, conllevarían la atipicidad de la conducta. Para estos casos, la jurisprudencia ha establecido que los tipos penales de fraude fiscal sancionan las defraudaciones en cada ejercicio fiscal en relación con las normas tributarias vigentes en ese momento (STS de 11 de marzo de 2014 y de 25 de junio de 2010), negando el efecto retroactivo a las normas tributarias, salvo que estas lo prevean expresamente.

En el mismo sentido²⁹, otros autores³⁰ consideran que:

La ilicitud del delito fiscal está constituida por la infracción de un deber de acción determinado por la legislación tributaria. La conducta típica de infracción del deber presupone la existencia de un obligado tributario al pago de un tributo. Ambas cuestiones, la relativa al sujeto activo y la referente al objeto material del delito, no se encuentran expresadas, como se dijo, en la Ley penal. Para poder subsumir un hecho bajo el art. 305 del Código penal hay que remitirse a la ley tributaria que define tanto el hecho imponible como la obligación tributaria que de él se deriva. Se trata, por tanto, de un tipo penal de características especiales, es decir, de una ley penal en blanco.

No nos corresponde aquí analizar en qué medida el diseño de este tipo penal en blanco colma las exigencias constitucionales de predeterminación típica de la conducta punible (art. 25.1 de la CE). Basta advertir, para el limitado objeto de nuestro estudio, que estamos ante una estructura típica muy abierta, especialmente porosa a su integración desde categorías jurídico-tributarias. La elevada densidad de elementos normativos que presenta el artículo 305.1 del CP refleja un notable grado de infiltración del derecho tributario en el tipo penal. Solo desde el derecho tributario puede determinarse qué debe entenderse por tributo, retención, ingreso a cuenta, devolución, beneficio fiscal o cuota defraudada, sin olvidar el concepto mismo de regularización voluntaria que excluye la tipicidad objetiva. Y sobre todo, la cuantificación de la cuota defraudada, y la determinación de si franquea el umbral delictivo de los 120.000 euros, debe realizarse necesariamente desde las leyes fiscales sectoriales que regulan las diferentes figuras tributarias. La eventual existencia de hecho imponible, la calificación jurídica de sus componentes y su cuantificación o liquidación deberá ajustarse a las respectivas leyes tributarias sustantivas.

También los conceptos determinantes de las modalidades comisivas, como la elusión, disfrute indebido o la misma idea de defraudar, verbo rector de la conducta punible, deben integrarse con normas tributarias³¹. En un sentido vulgar, todo delito fiscal envuelve siempre una suerte de cuestión prejudicial de naturaleza tributaria que condiciona, de forma muy cualificada, la existencia de delito.

²⁹ Vid. Ferré Olivé (2018, p. 168) y Terradillos Basoco (2008, p. 29).

³⁰ Vid. Bacigalupo Saggese (2022).

³¹ A nuestro modo de ver, el dolo de defraudación tributaria debiera de construirse a partir de la interpretación auténtica de «medios fraudulentos» que, para el derecho sancionador tributario, realiza el artículo 184.3 de la LGT para calificar una infracción administrativa como muy grave. Por coherencia normativa, y por la funcionalidad operativa de los principios de intervención mínima y *ultima ratio*, no debiera de existir reproche penal si no concurren estos medios fraudulentos autenticados por el legislador tributario. La tozuda realidad de los hechos, espoleada por una exorbitante extensión de la autotutela administrativa a la apreciación de indicios de delito, es muy distinta.

La obvia consecuencia lógica de esta configuración típica abierta es que no puede haber delito fiscal sin una preexistente relación jurídico-tributaria. Y no hay relación jurídico-tributaria, no hay un «conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos» (art. 17.1 de la LGT), cuando la deuda tributaria que funda esa compleja relación jurídica (art. 20.1 de la LGT) se extingue por prescripción (arts. 59 y 69.3 de la LGT). En coherencia con esa configuración típica, la regularización, voluntaria o administrativa del «quinto año», con cuota tributaria extinguida por prescripción, impide hablar en sentido técnico de «cuota defraudada», y cuestiona no solo la exigibilidad de una inexistente cuota tributaria o una responsabilidad civil *ex delicto*, sino la pervivencia misma del delito. La ley penal en blanco se transforma en una ley penal desnuda, o en una ley penal general, en el sentido más prístino con el que se conoció en el derecho alemán.

3.2. La necesaria depuración técnica del bien jurídico protegido

Despojado el «quinto año» de cuota defraudada, la vacuidad extrema de nuestra ley penal en blanco nos emplaza a preguntarnos por la subsistencia del fundamento jurídico-racional del reproche penal. Para ello, debemos, con carácter previo, aislar con precisión cuál es el bien jurídico protegido en el delito fiscal tipificado en el artículo 305.1 del CP.

Según la clásica formulación de Von Liszt, el bien jurídico es el interés jurídicamente protegido por una norma penal o, como se ha sostenido más modernamente, el objeto jurídico protegido por la norma penal que dota de fundamento racional al sistema punitivo (Hormazabal Malerée, 1991, p. 139). La determinación del bien jurídico tutelado en los delitos contra la Hacienda pública ha constituido siempre un terreno abonado para las más enconadas discusiones doctrinales.

Desde la primitiva, embrionaria, y probablemente torpe, tipificación del delito fiscal con la promulgación del CP de 1870³², el espectro cromático de posiciones doctrinales en torno al bien jurídico tutelado ha sido muy amplio. En una primera aproximación dogmática, se llegó incluso a apuntar su inexistencia, sosteniéndose que, más allá del terreno del derecho

³² Publicado en la Gaceta de Madrid el 31 de agosto de 1870. El artículo 331 contemplaba el «Delito de ocultación fraudulenta de bienes e industria», que castigaba la siguiente conducta:

El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo ó parte de sus bienes ó el oficio ó Ja industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos ó por esta 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 185 pesetas.

La tosca tipificación de esta ocultación fraudulenta de bienes e industria generó tan solo dos sentencias del TS (SSTS de 5 de febrero de 1898 y de 17 de junio de 1899) durante sus casi 100 años de vigencia. Con la reforma fiscal Fernández Ordóñez de 1977 se modernizaría esta figura delictiva como respuesta penal a los supuestos más graves de fraude fiscal.

positivo, carecía de un contenido material concreto desde una perspectiva axiológica y que, al no reflejar valor social alguno, no merecía la conducta formalmente antijurídica la calificación de delito³³. En palabras de un autor clásico:

[El contribuyente] puede, con total tranquilidad de conciencia, ocultar su patrimonio a la vista y a la persecución del fisco [...] El ciudadano resulta colocado por los impuestos de esta clase (impuestos progresivos), en una situación de legítima defensa y tiene el derecho moral de recurrir a todos los medios para evitar la confiscación torticera y disimulada con la que se le amenaza (Leroy-Beaulie, citado por Norman, G. (s. f.). *Exportation de capitaux et evasion fiscale*, citado por Linares, 2020).

Este inicial planteamiento escéptico –hoy ya anacrónico– ha cedido paso a una multiplicidad de posiciones doctrinales que, con su clónico reflejo en la jurisprudencia penal, pueden clasificarse en tres grandes corrientes: (i) la tesis patrimonialista mayoritaria; (ii) la tesis funcionalista minoritaria; (iii) y la testimonial tesis que vincula el bien jurídico protegido con la infracción de un deber de lealtad hacia el Estado. Frente a este claro deslinde no han faltado tampoco las tesis eclécticas. Nos proponemos analizar a continuación cada una de estas posiciones para, finalmente, fijar nuestra posición y extraer una conclusión a los limitados efectos de nuestro trabajo.

3.2.1. Tesis patrimonialistas

La tesis mayoritaria sostiene que el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es el patrimonio de la Hacienda pública, normalmente identificado con el concepto de erario público. En este sentido, y pese a que algún autor ha desfigurado el patrimonio protegido asociándolo a una suerte de patrimonio privado colectivo, la doctrina mayoritaria adscrita a esta tesis identifica el bien jurídico con la defensa de intereses patrimoniales de carácter supraindividual. Con todo, no existe una definición uniforme de este patrimonio supraindividual objeto de tutela jurídica.

Para algunos autores³⁴, este patrimonio se identificaría directamente con el erario público, esto es, con el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración pública³⁵. A este respecto, se ha afirmado que

³³ Tal aproximación la encontramos reseñada por Groizard y Gómez de la Serna (1884, p. 670). La tesis aparece expresamente sostenida por González y Serrano (1885, pp. 244 y ss.).

³⁴ En este sentido, entre otros, Rodríguez Mourullo (1997).

³⁵ Aunque referida a la Hacienda pública estatal, pero extrapolable a la autonómica y local, la definición legal se encuentra en el artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria (LGP), que dispone: «1. La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos».

el «bien jurídico protegido en el delito fiscal es el patrimonio, igual que en los delitos de estafa, si bien se trata de un patrimonio concreto, el Erario Público» (Bajo Fernández y Bacigalupo Saggese, 2000, p. 43).

Por el contrario, y sin abandonar las tesis patrimonialistas, otros autores han puesto el acento en la recaudación tributaria o la efectividad del derecho de crédito tributario como objeto material tutelado que justificaría la intervención penal³⁶. Se ha dicho también que el patrimonio público constituye el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, pero solo en la medida en que ese patrimonio está llamado a cumplir determinadas funciones en un Estado de derecho, lo que se vincula con el deber constitucional del artículo 31.1 de la CE.

Algún otro autor³⁷ va un paso más allá y conecta el bien jurídico protegido con la obtención de recursos públicos tributarios en fase de liquidación de tributos, pero no en su fase recaudatoria, en la que, en caso de fraude, su reproche se vehicularía a través de los delitos de frustración de la ejecución.

Con uno u otro elemento diferenciador, desde la concreta perspectiva que impone la tesis patrimonialista, lo protegido sería el interés patrimonial de la Hacienda pública, revestido de una coloración supraindividual, configurándose, en tal mérito, como un bien jurídico institucional de carácter no individualizable.

Es esta singular connotación supraindividual del patrimonio, el erario público, lo que diferencia y eleva la categoría del injusto justifica su ubicación sistemática en el CP y su penalidad asociada. Y es que, a diferencia del patrimonio individual, la afectación del patrimonio colectivo:

socava el presupuesto necesario (el medio de financiación básico) para la asignación equitativa de los recursos públicos y, a la postre, se lesiona el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la Economía y se dificulta el logro de las finalidades de política económica y social que un Estado social y democrático de Derecho está obligado a cumplir» (Martínez Pérez, 1986, pp. 244-245).

Recogiendo el testigo suministrado por la doctrina, nuestros tribunales penales han defendido, también con carácter mayoritario, las tesis patrimonialistas. En efecto, pese a que, como veremos a lo largo del presente epígrafe, han existido pronunciamientos díscolos del propio TS, desde finales de la década de los noventa, la jurisprudencia mayoritaria³⁸ ha

³⁶ Vid. Del Pozo López y Arnau Zorua (1997).

³⁷ Vid. Martínez Buján Pérez (2019).

³⁸ Entre otras, SSTs de 15 de julio de 2002, de 10 de octubre de 2001 y de 5 de diciembre de 2002.

entendido que el bien jurídico objeto de protección en el delito de defraudación tributaria es el patrimonio público, la Hacienda pública.

En este sentido, se puede citar la ya lejana STS de 18 de diciembre 2000 (ponente Excmo. Sr. Juan Saavedra Ruiz), que sobre este particular afirmaba, sin ningún tipo de ambages, 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».

Más recientemente, la STS de 22 de abril de 2019 (ponente Excmo. Sr. Francisco Monterde Ferrer), con invocación de otras tantas sentencias, sostenía que:

Al menos en su modalidad de elusión del pago de tributos el delito fiscal se presenta como un delito de naturaleza patrimonial y de resultado, consistente en el incumplimiento del deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, en el que el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria es el bien jurídico protegido (SSTS 05/12/2002 y 02/06/2005, RJ 2006, 1016).

3.2.2. Tesis funcionales

En abierta contraposición con la tesis patrimonialista, germina la minoritaria tesis funcionalista, que sostiene que el bien jurídico protegido por el delito fiscal no es el patrimonio público, sino que la especial dispensa de tutela penal viene motivada por las concretas funciones que el tributo desarrolla y le son asignadas por el sistema constitucional.

Esta concepción, solo en apariencia novedosa, está genéticamente vinculada a una conocida doctrina tributarista que defiende que:

La protección penal (al menos, en los delitos tributarios), se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias» (Pérez Royo, 1986, p. 64).

De esta forma, la función tributaria se identificaría con la defensa del interés público relativo a la efectiva aplicación de las normas tributarias, orientadas a la realización del reparto de la carga tributaria de conformidad con los principios constitucionales (art. 31.1 de la CE). Por tanto, la intervención penal perseguiría asegurar que el tributo se recauda para realizar las funciones que tiene constitucionalmente asignadas.

A partir de este núcleo común, la tesis funcionalista se diversifica en un elenco de posiciones singulares. Para algunos autores, el delito fiscal constituye una afrenta a la Hacienda pública, cuyas funciones más características serían «la función tributaria (recaudación de ingresos públicos mediante los tributos) y la función financiera (o de realización del gasto público mediante la concesión de beneficios fiscales o subvenciones)» (Arroyo Zapatero, 1987, p. 91). En la medida en que ambas funciones se encaminan al sostenimiento de los gastos públicos y al cumplimiento del mandato constitucional previsto en el artículo 31.1 de la CE, la tutela de su efectiva realización y cumplimiento justificaría la intervención penal.

Otros autores han conectado el artículo 31.1 de la CE con las tres funciones diferenciadas del tributo: la función financiera, la de justicia y la político-económica o social (Gracia Martín, 1990, p. 77). La protección de estas tres funciones constituiría el bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda pública. Ahora bien, como quiera que la efectiva realización de esas funciones del tributo solo puede desplegarse si se produce el ingreso de la deuda tributaria, el bien jurídico estaría constituido por la consecución de esas funciones «materializada en la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario» (Gracia Martín, 1990, p. 77).

En definitiva, esta doctrina ha rechazado la caracterización exclusivamente patrimonialista del delito por desconocer que la Hacienda pública es algo más que un patrimonio supraindividual. En este sentido, se alude a los aspectos sociales que palpitan en el sistema tributario, instrumento de política económica y de financiación del Estado del bienestar (Bustos Ramírez, 1986, p. 159). Desde esta perspectiva, la protección penal se justificaría por el nexo lógico que se establece entre los ingresos del Estado y los servicios públicos que este presta a sus conciudadanos.

En fin, y pese a que las tesis funcionales puedan tacharse de minoritarias, lo cierto es que han tenido un cierto impacto en la jurisprudencia del TS, que en determinadas ocasiones ha acogido como propios estos postulados³⁹. En este sentido, la antigua STS de 27 de diciembre de 1990 (ponente Excmo. Sr. Enrique Ruiz Vadillo) ahondaba en la naturaleza del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria en los siguientes términos:

Desde el punto de vista de lo que puede denominarse filosofía del sistema penal, 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

³⁹ Entre otras, SSTS de 19 de febrero de 2019 y de 19 de mayo de 2005.

a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social, conforme el Ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la Ley positiva.

3.2.3. Tesis que aluden a deberes de lealtad para con el Estado

Aunque formalmente abandonadas en la actualidad por la doctrina –no así en la práctica judicial–, con la tipificación del delito contra la Hacienda pública algunos autores importaron⁴⁰ la tesis acuñada en Alemania⁴¹, según la cual el objeto de tutela jurídica lo constituye la infracción del deber de lealtad con el Estado en materia tributaria.

Para los defensores de esta tesis, el objeto de sanción penal sería una suerte de deslealtad tributaria, que aflora con el quebranto de la relación jurídica establecida entre el Estado y el obligado tributario, una relación de profunda y estrecha colaboración.

El sujeto activo del delito que perpetra la conducta subsumible en el tipo penal infringe un especial deber jurídico de colaboración establecido en beneficio del interés superior del Estado. Los ciudadanos están sujetos a un deber de lealtad para con el Estado, cuya infracción justificaría la intervención estatal desde una perspectiva jurídico-penal.

En palabras de uno de los principales defensores de esta tesis, el objeto de protección penal lo constituye «la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos imponibles» (Bacigalupo Zapater, 1979, p. 82), que llevaría a sancionar, precisamente, esa falta de «colaboración leal».

Como se ha dicho⁴², esta postura implica la forma más radical de protección estatal, una concepción generalista que se mixtifica con la protección del Estado mismo. El ejercicio del *ius puniendi* se justificaría en la existencia de un deber de lealtad al Estado, lo que conlleva la confusión de la protección supraindividual con la propia protección del Estado.

⁴⁰ Vid. Groizard y Gómez de la Serna (1898, p. 671).

⁴¹ Entre otros, Troeger-Meyer, *Steuerstrafrecht* (Anm. III, pp. 8 y ss.); Ehlers, *Steuerstrafrecht*, en Ehlers y Lohmayer (fundamentalmente en las ediciones anteriores a la reforma de la Abgabenordnung de 1977); Franzen, *Steuerstrafrecht*, ~ 392, en Franzen y Gast (pp. 8 y ss.); *Zur Vollendung der Steuerverkürzung* (p. 188); Ti Edemann, *Nebenstrafrecht einschliesslich Ordnungswidrigkeitenrecht* (p. 976); citados todos ellos por Pérez Royo (1986, p. 74, nota 82).

⁴² Vid. Boix Reig y Mira Benavent (2000, p. 17); según aparecen citados por Linares (2020).

Aun cuando esta tesis se encuentra actualmente abandonada por la doctrina, lo cierto es que sigue constituyendo un recurso socorrido para alguna jurisprudencia a la hora de abordar el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria. Aunque debe apuntarse que las veladas referencias a esta doctrina son tangenciales, enmascaradas bajo el principio de solidaridad tributaria que contempla el artículo 31 de la CE y en cierto modo confundidas con las tesis funcionales.

A título de ejemplo, podemos citar la STS de 3 de abril de 2003 (ponente Excmo. Sr. Cándido Conde-Pumpido Tourón), en la que se razona que:

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 conectado a los de igualdad y justicia (TC SS 27/1981, 19/1987 y 46/2000)—, de cuya efectividad depende la dimensión «social» del Estado que proclama la Constitución (art. 1); es decir, todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales.

Y en el mismo sentido, la STS de 19 de mayo de 2005 (ponente Excmo. Sr. José Antonio Martín Pallín) añade que:

Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisibile vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática.

3.2.4. Tesis eclécticas

Las denominadas teorías o planteamientos eclécticos no se conforman con entender que el delito contra la Hacienda pública tiene un único bien jurídico protegido y lo transforman en un delito pluriofensivo. De esta forma, los defensores de estas tesis traspasan la aparente dicotomía que se plantea por la doctrina entre las teorías patrimoniales y las funcionales, aunándolas bajo un mismo planteamiento que los lleva a defender un bien jurídico dual.

A esta corriente unificadora se han adscrito muchos de los autores que, en un primer momento, habían sostenido de forma enconada una u otra tesis aparentemente encontradas. En este escenario de armonización doctrinal, quienes defendían posiciones funcionales

las han tamizado con la tesis patrimonialista⁴³, y viceversa, las tesis patrimonialistas se han fusionado con las tesis funcionales⁴⁴.

Tal y como ha expuesto de forma brillante uno de los tratadistas que ha abordado esta problemática⁴⁵, para alcanzar este consenso, se acepta la especificidad o funcionalidad del tributo que marca un bien jurídico genérico o *ratio legis*, pero que, en su aplicación práctica, se concreta en un bien jurídico inmediato o específico, es decir, técnico y con consecuencias penales efectivas, en los intereses patrimoniales del Estado.

Estas teorías eclécticas también han impactado en la jurisprudencia del TS, que de forma aislada ha considerado el delito contra la Hacienda pública como pluriofensivo, cuyo bien jurídico protegido serían tanto el patrimonio o erario público como las funciones del tributo.

En este sentido, la STS de 6 de octubre de 2006 (ponente Excmo. Sr. José Ramón Soriano Soriano) se pronunciaba en los siguientes términos:

En los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado, mientras que en el delito fiscal sólo indirectamente puede resultar afectado. Las cantidades que, por ejemplo, debió ingresar el procesado y no lo hizo, nunca han podido integrar el patrimonio del Estado, como en el delito de malversación, porque no llegaron a tener entrada en él. Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades pública».

3.2.5. Nuestra posición sobre el bien jurídico tutelado

Con el andamiaje doctrinal sucintamente expuesto, estamos ya en condiciones de acometer una depuración técnica del bien jurídico protegido que, a nuestro modo de ver, se identifica esencialmente con la tesis patrimonialista. Su concepción como una ley penal en blanco, densamente poblada de elementos de cuantificación del tributo, y su propia configuración como un delito de resultado, con un umbral cuantitativo que, ora como condición objetiva de punibilidad, ora como elemento del tipo objetivo, discrimina la existencia o no de delito, abonan esta tesis. El delito fiscal protege el crédito tributario ya devengado, un ingreso de derecho público de la Hacienda pública, y constituye, conforme a los principios de *ultima ratio* e intervención mínima, la respuesta penal a los supuestos más graves de fraude fiscal. Las conductas dolosas, con idéntico *animus defraudandi*, cuya cuota

⁴³ Así, Pérez Royo (1986, p. 64).

⁴⁴ Así, Ayala Gómez (2009).

⁴⁵ *Vid.* Ferré Olivé (2018, p. 117).

defraudada no exceda del umbral delictivo de los 120.000 euros, no adquieren coloración delictiva. *Ergo*, reviste carácter netamente patrimonial.

Otra cosa totalmente distinta es la pretendida agresión a la función constitucional del tributo que, por cierto, se produciría en todo caso, y no solo en aquellas infracciones dolosas con cuota defraudada superior a 120.000 euros. Por lo demás, la realización de la función del tributo no se vincula con la percepción del ingreso público, sino con la ejecución del gasto público. Por ello no constituye un *prius* lógico absorbido por un tipo penal al que solo le preocupa su impago, sino que se integra en una fase posterior del circuito presupuestario, cuya tutela penal habrá que buscar en el fraude de subvenciones o en la malversación de caudales públicos, y cuyo fundamento constitucional no descansa en el artículo 31.1 de la CE, sino en la asignación equitativa de los recursos públicos y en los criterios de eficiencia y economía (art. 31.2 de la CE).

Tampoco tiene mucho sentido fondear el delito fiscal en una infracción de un anacrónico deber de lealtad al Estado, propio de determinados estadios evolutivos del derecho público alemán, pero que se compadece mal con una sociedad democrática. Y aunque es cierto que la tesis de la deslealtad se salvaría conectándola con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la CE), no puede explicar por qué no se quebranta ese deber cuando la cuota defraudada no franquea el umbral delictivo.

En definitiva, y no sin incurrir en una posición aparentemente ecléctica, entendemos que el bien jurídico protegido sería el erario público o, en un sentido técnico más preciso, y más acorde con la disciplina jurídico-financiera que la regula, la Hacienda pública. Para la más clásica doctrina financiera⁴⁶, desde una perspectiva funcional, se concibe la Hacienda pública como el conjunto de actividades que deben desarrollar los entes públicos para la obtención de recursos financieros y para la aplicación de estos a la satisfacción de las necesidades públicas que tienen encomendadas. En rigor, y como admite la generalidad de la doctrina, podemos hablar de Hacienda pública en un doble sentido:

- En un sentido objetivo o estático, el concepto se extiende al conjunto de bienes, derechos, obligaciones de titularidad estatal (art. 2 de la LGP).
- En un sentido subjetivo o dinámico, el concepto alude a la llamada actividad económico-financiera cuya titularidad corresponde a los entes públicos. Es decir, se refiere a la obtención de recursos o ingresos por diversos títulos que se aplican a la realización del gasto público.

Sobre esta base, podemos construir una concepción unitaria del bien jurídico protegido para todos los delitos contra la Hacienda pública, de ahí su agrupación sistemática bajo el

⁴⁶ Vid. Sainz de Bujanda (1993, p. 4).

título XIV del libro II del CP, sin perjuicio de precisarlo en mayor medida para cada una de las figuras delictivas. En esta línea, la doctrina italiana viene distinguiendo entre objeto jurídico genérico y objeto jurídico específico. Partiendo de esta distinción, cabría deslindar un genérico objeto de protección penal, la Hacienda pública, de un específico objeto de protección penal que habría que determinar para cada una de las figuras delictivas tipificadas en el mencionado título XIV del libro II.

Pues bien, sentadas estas premisas, cabe sostener que el objeto de protección penal en el delito de defraudación tributaria es la Hacienda pública, entendida en el doble sentido estático y dinámico, y singularmente, la vertiente dinámica de ingresos que obtiene el erario público. Es decir, la tutela penal que se aloja en el artículo 305 del CP tiene por objeto específico proteger la función pública de naturaleza tributaria. O dicho en otros términos, el bien jurídico protegido es la Hacienda pública en cuanto titular de funciones públicas y, concretamente, de la función tributaria⁴⁷.

Ahora bien, entendemos que se tutela el sistema tributario cualquiera que sea la función asignada al tributo en cuestión, que en un momento determinado puede perseguir una finalidad extrarrecaudatoria, como desincentivar el consumo de determinados productos, o erigirse en un instrumento de política económica (art. 2.1 de la LGT). Por ello, y sin perjuicio de que en alguno de los casos apuntados se desvirtúe el bien jurídico protegido, habrá que entender que el legislador penal tutela la función del tributo en el marco de un Estado social y democrático de derecho.

En definitiva, nos hallamos ante un bien jurídico macrosocial, cuya principal, aunque no exclusiva, legitimación constitucional anida en el artículo 31 de la CE, que, como decía la *Memoria* de la Fiscalía del TS, tiene un matiz eminentemente social.

La conclusión que podemos extraer, a los efectos de nuestro estudio, de ese depurado bien jurídico es obvia. Y es que, si el bien jurídico es la protección patrimonial de la Hacienda pública, el delito fiscal del «quinto año» constituye un anómalo caso de delito sin bien jurídico, porque, extinguida la cuota defraudada por prescripción administrativa, no existe derecho o interés patrimonial susceptible de tutela penal.

⁴⁷ En este sentido, véase Ayala Gómez (1988, pp. 95 y ss.). Sostiene este autor que el delito tributario es un delito que lesiona el interés patrimonial de la Hacienda pública concretado en la recaudación. Afirma que cabe centrar la tutela en la función tributaria como aquella a la que corresponde la consecución del fin recaudatorio de los tributos. En la recaudación se concreta el bien jurídico, interés de la Hacienda pública en la percepción de los tributos de modo exacto y completo.

Referencias bibliográficas

- Abel Souto, M. (2005). Las leyes penales en blanco. *Nuevo Foro Penal*, 68.
- Arroyo i Amayuelas, E. (2014). Efectos de la prescripción extintiva. En VV. AA., *La prescripción extintiva*. Tirant lo Blanch.
- Arroyo Zapatero, L. (1987). *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*.
- Ayala Gómez, I. (1988). *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código Penal*. Civitas.
- Ayala Gómez, I. (2009). *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*. Tirant lo Blanch.
- Ayala Gómez, I. (2011). Los delitos contra la Hacienda pública. En *Memento práctico Francis Lefebvre. Penal económico y de la empresa*.
- Bacigalupo Saggese, S. (2002). *Ganancias ilícitas y derecho penal*. Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Bacigalupo Saggese, S. (2022). *Delitos contra la Hacienda pública: fiscal, seguridad social y subvenciones*. Francis Lefebvre.
- Bacigalupo Zapater, E. (1979). El delito fiscal en España. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*.
- Bajo Fernández, M. y Bacigalupo Saggese, S. (2000). *Delitos contra la Hacienda pública*. Geura.
- Binding, K. (1872). *Die Normen und ihre Übertretung* (tomo I). Verlag Von Wilhelm Engelmann.
- Boix Reig, J. y Mira Benavent, J. (2000). *Los delitos contra la Hacienda pública*. Tirant lo Blanch.
- Bustos Ramírez, J. (1986). Los bienes jurídicos colectivos. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, 11.
- Díez-Alegría, M. (1967). La extinción de la obligación tributaria. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 68.
- Falcón y Tella, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria*. La Ley.
- Ferré Olivé, J. C. (2018). *Tratado de los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch.
- González y Serrano, J. (1885). *Apéndice a los comentarios del Código Penal. De Don Joaquín Francisco Pacheco*. Editorial Manual Tello.
- Gracia Martín, L. (1990). *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. Trivium.
- Groizard y Gómez de la Serna, A. (1884). *Comentarios al Código Penal de 1870* (tomo II). Editorial Burgos.
- Groizard y Gómez de la Serna, A. (1898). El Código Penal de 1870. *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*.
- Hormazabal Malerée, H. (1991). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*. Promociones y Publicaciones Universitarias.
- Jescheck, H. H. (1993). *Tratado de derecho penal* (J. L. Manzanares Samaniego, trad.). Comares.
- Juan Casadevall, J. de (2007). La prescripción de la acción recaudatoria. *Carta Tributaria*, 3, 2-18.
- Linares, M. B. (2020). *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los arts. 305 y 305 bis del CP*. J. M. Bosch Editor.
- Martínez Buján Pérez, C. (2019). *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. Tirant Lo Blanch.

- Martínez Giner, L. A. (1994). La aplicación de oficio de la prescripción: efectos sobre la renuncia a la prescripción ganada. *Anales de la Universidad de Alicante. Facultad de Derecho*, 9, 157-175.
- Martínez Pérez, C. (1986). El delito de defraudación tributaria. En VV. AA., *Comentarios a la legislación penal* (vol. VII).
- Mir Puig, S. (2016). *Derecho penal. Parte general* (10.^a ed.). Reppertor.
- Pérez Royo, E. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. IEF.
- Pont Mestres, M. (2008). *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*. Marcial Pons.
- Pozo López, J. del y Arnau Zorúa, F. (1997). *Anotaciones sobre el delito fiscal. Medidas urgentes de reforma fiscal* (vol. I). IEF.
- Rodríguez Mourullo, G. (1997). El nuevo delito fiscal. *Revista Española de Derecho Financiero*, 15-16, 703-735.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de derecho financiero*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- Terradillos Basoco, J. (2008). Sistema penal y empresa. En *Nuevas tendencias en derecho penal económico*. Universidad de Cádiz.
- Tiedemann, K. (2010). *Parte general del derecho penal económico*. Tirant Lo Blanch.

Jordi de Juan Casadevall. Abogado del Estado y doctor en Derecho. Socio de Crowe y profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Miembro de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Daniel Tarroja Piera. Licenciado en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra. Socio de Crowe. Profesor de Derecho Financiero y Tributario en el CEF.- Centro de Estudios Financieros.

Gerard Gené Baleyto. Licenciado en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra (UPF). Asociado gerente de Crowe. Profesor de Derecho Penal en la Universitat Oberta de Catalunya (UOC) y de Derecho Civil y Penal en la Universitat Ramon Llull-Pere Tarrés.

Javier Luis de Miguel Marquès. Graduado en Derecho y ADE y doctorando en Derecho Tributario. Asociado sénior en FLM Expertos Legales y Contables.

Vicent Arbona Ballester. Graduado en Derecho por Esade. Experto en procedimientos tributarios.

Víctor Linares Sáez. Graduado en Derecho por la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Opositor al cuerpo de abogados del Estado.

Marcos López Moya. Graduado en Derecho por la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Actualmente trabaja en el equipo de Crowe.

Contribución de los autores: Los autores han contribuido de forma conjunta a la elaboración este trabajo.