



---

# Universidad de Valladolid

## Facultad de Derecho

### Trabajo de Fin de Grado

Grado en Derecho

### El delito de defraudación tributaria.

Presentado por:

Ángela Ballesteros Sevillano

Tutelado por:

Susana Aníbarro Pérez

En Valladolid, a 8 de julio de 2022.

## **RESUMEN.**

El propósito de este trabajo es analizar el delito de defraudación tributaria en España. Se explica, en primer lugar, cuál es el bien jurídico protegido, siendo quizás una de las cuestiones más importantes para comprender el resto de puntos descritos.

Posteriormente se comenta todo lo relacionado con los sujetos intervinientes, haciendo una especial mención al asesor fiscal y a la responsabilidad de las personas jurídicas. El trabajo recoge una explicación detallada de la autoría y participación en el delito de defraudación tributaria. Concluyendo con la regularización tributaria y la consumación del delito de defraudación tributaria.

La exposición de este trabajo se realiza desde una doble vertiente: ámbito material tributario y ámbito material penal. En relación a esta última idea, se hace especial referencia a los artículos 305 y 305 bis del Código Penal relativos al delito objeto de desarrollo.

### Palabras clave

Delito, Defraudación tributaria, bien jurídico, autoría, Código Penal.

## **ABSTRACT.**

The purpose of this paper is to analyze the crime of tax fraud in Spain. It explains, first, what is the protected legal right, being perhaps one of the most important issues to understand the rest of the points described.

Subsequently, everything related to the intervening subjects is discussed, making a special mention of the tax advisor and the responsibility of legal entities. The work includes a detailed explanation of the authorship and participation in the crime of tax fraud. Concluding with the tax regularization and the consummation of the crime of tax fraud.

The exposition of this work is carried out from a double point of view: tax material field and criminal material field. In relation to this last idea, special reference is made to articles 305 and 305 bis of the Penal Code related to the crime object of development.

### Keywords:

Crime, Tax fraud, Protected legal right, Authotship, Penal Code.

## ÍNDICE.

1. INTRODUCCIÓN.
2. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO.
3. LA ACCIÓN TÍPICA.
4. LA DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA TRIBUTARIA.
5. SUJETOS INTERVINIENTES.
  - 5.1 El sujeto activo.
    - 5.1.1 Consideraciones generales.
    - 5.1.2 La responsabilidad penal de la persona jurídica.
      - 5.1.2.1 Régimen de responsabilidad de la persona jurídica.
      - 5.1.2.2 Exención de responsabilidad.
  - 5.2 El sujeto pasivo
  - 5.3 Otras formas de participación. Especial referencia a la intervención del asesor fiscal.
    - 5.3.1 La responsabilidad penal del asesor fiscal.
    - 5.3.2 Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria.
      - 5.3.2.1 Posición del asesor tributario.
      - 5.3.2.2 Actuación del asesor fiscal.
6. ELEMENTO SUBJETIVO.
  - 6.1 Tipos de dolo. Especial referencia al dolo eventual.
  - 6.2 Dolo en la defraudación tributaria.
7. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.
8. PENALIDAD.
  - 8.1 Pena privativa de libertad.
  - 8.2 Pena pecuniaria.
  - 8.3 Otras sanciones penales previstas en el artículo 305 CP.
9. LA CONSUMACIÓN DELICTIVA.
  - 9.1 Determinación del momento de la consumación.
  - 9.2 Modalidades de ejecución
10. CONCLUSIONES.
11. BILIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN.

El tema que aborda este trabajo, el delito de defraudación tributaria, es el delito especial recogido en el Código Penal, Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, (en adelante CP), concretamente en los artículos 305 y 305 bis, dentro del Título XVI.

La Constitución Española establece que todos debemos contribuir al sostenimiento del gasto público, mediante un sistema tributaria justo, con el fin de que con ese gasto público pueda llevarse a cabo el desarrollo y cumplimiento de todas las necesidades de la sociedad en su conjunto.

La obligación del Estado respecto de los tributos y su establecimiento, está en garantizar precisamente esas cargas financieras para poder cumplir con sus funciones de prestación de bienes y servicios públicos a la comunidad.

Así, aquel sujeto que defraude vulnerará los principios constitucionales y producirá un daño en el bien jurídico protegido, lo cual podría evitarse, entre otros mecanismos, mediante el delito de defraudación tributaria.

Que nos encontremos ante un delito especial implica que la defraudación tributaria solo podrá cometerse por un círculo restringido de sujetos, como posteriormente en el trabajo se detalla.

Tras esta introducción, el trabajo analiza en el apartado segundo el bien jurídico protegido y tutelado por la norma. Se alude al mismo como el patrimonio de la Hacienda Pública. La importancia que tiene el bien jurídico va desde limitar el ámbito jurídico del contenido material del injusto típico a que, como elemento configurador de aspectos y perspectivas en la ciencia penal, se extienda a diversas materias.

Posteriormente, en el apartado número tres el trabajo aborda la cuestión relativa a la acción típica del artículo 305 CP. Como en su momento se analizará, la misma puede llevarse a cabo tanto por acción como omisión.

El apartado cuarto se dedica a la determinación de la cuantía tributaria, recogida en el artículo 305.2 CP. Según se desprende de este precepto, puede decirse que es la cuota tributaria *stricto sensu*, esto es, excluyendo cualquier otro componente conformantes de la deuda tributaria.

Ulteriormente se analiza lo relativo a los sujetos intervinientes en el apartado número cinco. Es preciso marcar la distinción entre el sujeto activo y el pasivo. Además, presta una especial atención a lo relacionado con la responsabilidad del asesor fiscal, así como la responsabilidad de la persona jurídica.

Tras la explicación de los sujetos intervinientes, en el apartado sexto se expone el elemento subjetivo en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia al dolo eventual, en el marco de este delito eminentemente doloso.

Siguiendo el índice, se analiza en el punto siguiente, el número siete, la regularización tributaria, dedicándose, en especial, a la reforma del Código Penal mediante la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre del Código penal, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

El artículo 305 CP, así como el artículo 305 bis CP, son de nuevo el marco normativo objeto de estudio para el examen del apartado octavo, dedicado a la penalidad.

Por último y como conclusión de este trabajo con el apartado noveno, se expone lo referente a la consumación delictiva, en función de los diferentes tributos, el momento en que tiene lugar la misma.

## 2. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO.

No hay una determinación pacífica de lo que es el bien jurídico protegido en este tipo de delitos. No hay acuerdo ni en la doctrina ni en la jurisprudencia sobre cuál es el interés tutelado por la norma. Son muchas las ideas que existen al respecto. Así, se ha aludido al bien jurídico protegido como el patrimonio de la Hacienda Pública en lo relativo a su recaudación tributaria; como el deber de contribuir o de lealtad al Estado; de solidaridad tributaria<sup>1</sup>.

Así por ejemplo, ECHEVARRÍA RAMÍREZ fundamenta que el bien jurídico estaría conformado dentro de la relación jurídico-tributaria, basándose en el artículo 31 de la Constitución Española, por las funciones del tributo que están concretadas en el cumplimiento de los deberes que se establecen de manera singular para cada tributo.<sup>2</sup>

También, el concepto de bien jurídico se podría describir como “el bien o valor merecedor de la máxima protección jurídica cuyo otorgamiento es reservado a las prescripciones del Derecho penal”.<sup>3</sup>

No todos los bienes constituyen bienes jurídicos protegidos por el Derecho penal. Es por ello que el ámbito de la tutela no se extiende sobre todos los objetos que merecen una protección, sino solamente sobre aquellos que merecen un mayor aseguramiento normativo por la relevancia y gravedad de la ofensa. Deberá de ser algo de gran entidad y que se vea afectado muy gravemente para que el Estado actúe en defensa de la ciudadanía, con el fin de retornarla a su estabilidad.<sup>4</sup>

De todo lo expuesto se desprende que nos encontramos ante un bien jurídico que trasciende al mero patrimonio de la Hacienda Pública. Lo que se protege es la solidaridad como obligación *in solidum*. En última instancia lo que pretende el legislador es intentar salvaguardar lo que comúnmente se conoce como sociedad de bienestar.

---

<sup>1</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J: “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Vol. LXXIII, 2020, pág. 647.

<sup>2</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J: “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *ob. Cit.*, pág. 648.

<sup>3</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, J.M. BOSCH EDITOR, 2020, pág. 78.

<sup>4</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. *Ob. cit.*, pág. 79.

Esta sociedad solo puede mantenerse en el tiempo si se cumple con las obligaciones tributarias, de manera que un incumplimiento generalizado de las mismas conllevaría su caída.<sup>5</sup>

Analizando el concepto en cuestión, se muestran dos nociones de importancia normativa: *bien* y *valor*.

Se entenderá como *bienes* aquellos objetos útiles en la satisfacción de las necesidades personales, protegidos por el ordenamiento jurídico penal frente a injerencias o lesiones.<sup>6</sup> En cuanto a los *valores* son “atributos anímicos espirituales de especial trascendencia para la autorrealización de la persona en la sociedad, que repercuten de forma inmanente en la propia estructura de configuración del núcleo social, en cuyo círculo se provee el desenvolvimiento de las aspiraciones individuales en un orden jurídico abstracto de libertad, respeto y colaboración recíprocos”<sup>7</sup>

Ahondando en el concepto del bien jurídico en el ámbito del Derecho penal, éste se configura por una serie de caracteres:<sup>8</sup>

- Objetivo/substancial
- espiritualista/supramaterial.
- jurídico/normativo.
- Relativo/dinámico.
- Interrelacional/supraindividual.
- Trascendente.
- Pluralista/integrador.

El aspecto *objetivo* nos indica que el bien jurídico no puede entenderse como un paradigma general y abstracto, desvinculado y ajeno del mundo exterior. Por el contrario, parte de un punto substancial de naturaleza empírico-jurídica. Por ello, el Derecho Penal no crea los bienes jurídicos *ex novo*, sino que selecciona categorías que ya

---

<sup>5</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J: “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *ob. Cit.*, pág 648.

<sup>6</sup> POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito, tomo II, vol. I*, Editorial Bosch, Barcelona, 2000, pág. 604.

<sup>7</sup> POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho penal, parte general. Teoría jurídica del delito, tomo II, ob. cit.*, pág. 605.

<sup>8</sup> POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho penal, parte general. Teoría jurídica del delito, tomo II, ob. cit.*, pág.606.

se encuentran reconocidas, valoradas y protegidas. Con este aspecto se consigue evitar estimaciones arbitrarias por una concepción ficticia.<sup>9</sup>

La cualidad de *espiritualista* hace referencia a la “exigencia de renuncia de una concepción jurídica utilitarista y a la necesidad de estima de valores de carácter ético e ideal”. Es por ello que el bien jurídico muestra el valor que algo tiene para el particular y para la colectividad en general.<sup>10</sup>

Cabe mencionar la vinculación existente entre el carácter espiritual del bien jurídico y el carácter *supraindividual* del mismo. El primero impide que se adjudique el concepto únicamente a la esfera de los objetos materiales. El segundo, rechaza cualquier acotación al ámbito de cada sujeto individualmente considerado. Con esto se permite que el reconocimiento de los bienes y valores abarque a entidades supraindividuales que resulten titulares de determinados objetos de tutela.<sup>11</sup>

Continuando con los caracteres, se ha de hacer referencia a la *trascendencia* de índole valorativa. Este encuentra su reflejo en el ilícito penal: un comportamiento humano reprochable e intolerable que exige la sanción penal.<sup>12</sup>

En último lugar se encuentra la *pluridimensionalidad*. Ésta alude a la “pluralidad de elementos del delito y de momentos legislativos, metodológicos, exegéticos, sistemáticos y político-criminales con los que el objeto de tutela mantiene una conexión substancial directa”<sup>13</sup>

La importancia que tiene el bien jurídico va desde limitar el ámbito del contenido material del injusto típico a que, como elemento configurador de aspectos y perspectivas en la ciencia penal, se extienda a diversas materias.<sup>14</sup>

En lo relativo a las concepciones jurisprudenciales del bien jurídico, hay varias sentencias en las que se hace mención al mismo.

---

<sup>9</sup> BALMACEDA QUIRÓS, J. F., “Bien jurídico ‘penal’. Contenido procedimental y nuevo contenido material”, en *Revista de Investigación Jurídica, Facultad de Derecho de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo*, vol.I, 7/2011, *passim*.

<sup>10</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.80.

<sup>11</sup> POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho Penal, Parte general. Teoría jurídica del delito, tomo II, ob. Cit.*, pág. 606.

<sup>12</sup> SILVA SÁNCHEZ, J-M., *Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo*, B de F, 2010, págs. 288.

<sup>13</sup> POLAINO NAVARRETE, M., *Derecho Penal, Parte general. Teoría jurídica del delito, tomo II, ob. Cit.*, pág. 520.

<sup>14</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.81

Existe una sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001<sup>15</sup> que incide en la postura patrimonialista *individual* del bien jurídico tutelado. De este pronunciamiento se deduce la concreción del bien jurídico protegido, referido a las infracciones particulares relativas a la deuda tributaria singularizada que se haya dejado de ingresar. Además, hace expresión del perjuicio concreto a la Hacienda pública. Sin embargo, si acertadamente reconocen su consideración aislada, los argumentos empleados no sirven realmente para determinar el bien jurídico protegido en el delito fiscal.<sup>16</sup>

En otra Sentencia 1336/2002, de 15 de julio de 2002, la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Supremo sostuvo que el bien jurídico tutelado en el delito fiscal es el patrimonio de la Hacienda pública en general.<sup>17</sup>

Resulta muy interesante como en esta sentencia se ofrece una perspectiva distinta al relacionar la compatibilidad entre la renuncia estatal a perseguir los incumplimientos de índole tributaria una vez transcurridos cuatro años, y la decisión de mantener operativa la respuesta penal más allá de los cuatro años. Este examen de la relación entre la prescripción de la deuda tributaria y la prescripción de delito es lo que justifica la naturaleza del bien jurídico protegido.

De acuerdo al pronunciamiento del Alto Tribunal en dicha sentencia, destaca el principio de solidaridad, contemplado en el artículo 31 de la Constitución Española, como fundamento de la imposición de las obligaciones fiscales. Impone la obligación de contribuir a las cargas públicas, dependiendo la dimensión social del Estado de la efectividad de las mismas. Sintetizando esta última cuestión, se observa que aun producida la prescripción de una deuda tributaria, no hay una desaparición automática de todo el bien jurídico merecedor de protección.

Tampoco en años posteriores queda sin remarcar la idea en el Tribunal Supremo de que el bien jurídico en el delito fiscal es la protección de valores superiores. Así lo han estimado las sentencias 643/2005 (Sala de lo Penal) de 19 de mayo de 2005 y 952/2006 (Sala Segunda de lo Penal) de 6 de octubre de 2006.

En concreto, en la sentencia 952/2006, de 6 de octubre de 2006, sostiene el Tribunal Supremo que el delito fiscal no es un delito patrimonial, sino un delito socioeconómico.

---

<sup>15</sup> STS 1629/2001, 10 de Octubre de 2001

<sup>16</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.83.

<sup>17</sup> STS 1336/2002, 15 de Julio de 2002.

Y lo hacen argumentando que en los delitos patrimoniales se ataca de manera directa al patrimonio del perjudicado, que *a sensu contrario*, en los delitos fiscales únicamente de manera indirecta puede quedar afectado. En la sentencia 634/2005 del Tribunal Supremo se apreció como eran los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática los que resultaban lesionados en estos delitos y los que justificaban la aplicación de una pena.<sup>18</sup>

En la postura que el Alto Tribunal sostiene en la Sentencia 3/2014 (Sala Segunda de lo penal), de 19 de mayo de 2005, resulta la atribución de una naturaleza colectiva o supraindividual al bien jurídico protegido en el delito fiscal.<sup>19</sup>

Misma concepción deriva también de la Sentencia de la AP de Islas Baleares, de 29 de enero de 2016<sup>20</sup>, al estimar lo siguiente:

“Incluso, la STS 4/2015, de 29 de Enero (RJ 2015, 483), en su fundamento jurídico primero, cuando analiza la legitimación de la acusación popular respecto del concreto supuesto enjuiciado en aquél caso, no obstante contraponer los intereses que protege el delito fiscal con los protegidos por los delitos de malversación de caudales públicos y falsedad-en términos distintos, en lo que al delito de malversación de caudales públicos se refiere, a los expresados en la STS 952/2006, de 6 de octubre (RJ 2006/8006)-, el tenor de su argumentación no permite descartar que el bien jurídico protegido por el delito fiscal contemple una afectación de intereses colectivos o sociales siquiera sea de forma mediata”<sup>21</sup>.

En jurisprudencia más reciente encontramos las Sentencias del Tribunal Supremo 209/2019 (Sala Segunda de lo Penal), de 22 de Abril de 2019 y la Sentencia 89/2019 (Sala Segunda de lo Penal), de 19 de Febrero de 2019. En la primera señala el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria como bien jurídico protegido. De otro lado, la segunda sentencia citada señala como bien jurídico protegido el interés económico de la Hacienda Pública o los

---

<sup>18</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J: “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *ob. Cit.*, pág 649.

<sup>19</sup> STS 3/2014, de 21 de Enero de 2014, FD 8, punto tercero.

<sup>20</sup> SAP Islas Baleares JUR\2016\21911, de 29 de enero de 2016.

<sup>21</sup> SAP de las Islas Baleares, de 29 Enero de 2016.

principios de solidaridad tributaria. Se analizaba en esta última una devolución indebida detectada por la Administración, hablando de puesta en peligro del bien jurídico.<sup>22</sup>

En el fundamento jurídico tercero de la sentencia núm. 354/2017 del TS<sup>23</sup>, este tribunal argumenta cómo es la defraudación tributaria. Es aquella que afecta a la capacidad del Estado para poder luchar contra esas situaciones que perturban la dignidad del ser humano, ya que se debilita su capacidad de actuación por los importantes efectos que conllevan.<sup>24</sup>

Así, pese a haber varios enfoques en cuanto a la consideración del bien jurídico, si nos alejamos de las teorías aisladas, podemos determinar que la doctrina y jurisprudencia española enfrentan dos líneas básicas de pensamiento reconducibles a:

- Patrimoniales, preconiza que el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, pero siempre que se reconozca que ese bien se concreta en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios, y más precisamente aún, en la fase de liquidación de los tributos.<sup>25</sup>

No hay un único punto de vista, ya que hay autores que ponen el acento en el Erario público o patrimonio del Estado, mientras que otros lo ponen en la recaudación tributaria o por la efectividad del derecho de crédito tributario.

Que algunos delitos contra la Hacienda Pública afecten desde una perspectiva estrictamente pecuniaria al patrimonio ha conducido a que muchos autores efectivamente identifiquen el patrimonio como el bien jurídico tutelado.

Nuestra jurisprudencia acogió esta tesis en la importante Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1986<sup>26</sup>, aseveró que “se trata de un delito socio-económico que atenta contra los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales o autonómicas”.<sup>27</sup>

- Funcionales, que rechazan una configuración patrimonial del objeto jurídico. Conectan el bien jurídico a las funciones que debe cumplir el tributo. El objeto de

---

<sup>22</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J.: “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *ob. Cit.*, pág 649.

<sup>23</sup> STS 374/2017 de 24 mayo.

<sup>24</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J.: “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *ob. Cit.*, pág 648.

<sup>25</sup> JIMÉNEZ MORLANO, O. : “El delito de fraude fiscal”, *Diario LA LEY*, n° 9712, de 8 de octubre de 2020, pág 2.

<sup>26</sup> STS 92/1986, de 12 de marzo de 1986.

<sup>27</sup> JIMÉNEZ MORLANO, O.: “El delito de fraude fiscal”, *Diario LA LEY*, n° 9712, de 8 de octubre de 2020, pág 2.

protección de este delito sería la función tributaria, entendida como una actividad de la administración encaminada a gestionar tributos a través de un procedimiento determinado.<sup>28</sup>

De las dos tesis comentadas, se puede decir que la tesis patrimonialista es la posición mayoritaria actualmente, gozando de gran difusión en la doctrina. Además jurisprudencialmente, cuando ha habido pronunciamiento acerca del bien jurídico, ha habido una tendencia predominante a seguir esta línea mencionada anteriormente.

Aceptando la tesis patrimonialista, el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria puede verse bajo dos aspectos: un aspecto *inmediato* y un aspecto *mediato*.<sup>29</sup>

FERRÉ OLIVÉ señalaba la existencia de un bien jurídico mediato, con una naturaleza supraindividual, que se encuentra integrado por el orden público económico y la Hacienda Pública, como un sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. Junto a este bien jurídico mediato, comentaba también la existencia de un bien jurídico inmediato. Éste consistiría en la determinación tributaria de la cantidad que se debe, del *quantum debeatur*.<sup>30</sup>

El bien jurídico inmediatamente tutelado va a ser el patrimonio de la Hacienda Pública, que se concreta en la propia entidad de la recaudación tributaria objeto de cuantificación económica. De otro lado, la concepción mediata del bien jurídico se representa en las funciones que el tributo está llamado a cumplir.<sup>31</sup>

Continuando con la conceptualización general del bien jurídico, tiene especial relevancia en la materia objeto de análisis el Título XIV, Libro II, del Código penal, con la rúbrica *Delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social*.

Dentro del Título XIV, Libro II, del Código penal español, se puede hacer una estructuración de los tipos penales que en él se encuentran:

- I. Delito de defraudación a la Hacienda pública: tipo básico (Art. 305.1)
- II. Delito de defraudación a la Hacienda de la Unión Europea (Art. 305.3)
- III. Delito de defraudación a la Hacienda pública: tipo cualificado (Art. 305 bis)

---

<sup>28</sup> JIMÉNEZ MORLANO, O.: "El delito de fraude fiscal", *Diario LA LEY*, n° 9712, de 8 de octubre de 2020, pág. 2.

<sup>29</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C.: *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2015, pág. 21.

<sup>30</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C.: *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*, ob. Cit., pág. 126.

<sup>31</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J.: *Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. ob. Cit., Pág. 648.

- IV. Delito de defraudación a los presupuestos generales de la UE (Art. 306)
- V. Delito de defraudación a la Seguridad Social: tipo básico (Art. 307.1)
- VI. Delito de defraudación a la Seguridad social: tipo cualificado (Art. 307 bis)
- VII. Delito de percepción indebida de prestaciones (Art. 307 ter)
- VIII. Fraude de subvenciones: conductas delictivas (Art. 308)
- IX. Delito contable (art. 310)<sup>32</sup>

La delimitación del bien jurídico, su empleo, es un instrumento principal para la interpretación de los tipos penales y las relaciones entre un tipo penal o grupos de tipos penales. La estructura que realiza el Código no es caprichosa, sino que responde al contenido de la protección penal que provee.

Pretende con ello el legislador salvaguardar lo que solemos denominar como sociedad del bienestar, la cual solo se puede mantener con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y donde el incumplimiento generalizado implicaría su caída. Con esto último lo que trata de poner de manifiesto es que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por un ciudadano de la sociedad provoca la repercusión en el resto de ciudadanos si se quiere conseguir el correcto funcionamiento del sistema. O si la repercusión de esas obligaciones tributarias no pudieran ser soportadas por el resto de la ciudadanía podría provocar un recorte en las prestaciones, lo cual conllevaría de igual modo a la afectación del modelo económico de la sociedad.<sup>33</sup>

Es necesario aclarar y precisar de lo expuesto, que ello no implica que haya técnicamente dos bienes jurídicos, ni que el tipo penal obligue a vulnerar ambos. El tipo penal no está configurado como un delito pluriofensivo. La mediatez del bien jurídico no tiene un papel determinante en el tipo penal, no siendo tampoco criterio interpretativo rector en la figura. Puede ser puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de la conducta o comportamiento típico defraudatorio.<sup>34</sup>

Del estudio de las diferentes y abundantes teorías y corrientes del concepto y lo que abarca el bien jurídico, parece producirse un acercamiento del concepto de obligación

---

<sup>32</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.82

<sup>33</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J.: *Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. ob. Cit., Pág. 648.

<sup>34</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª. edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 621.

civil del particular hacia el Estado, hacia el modelo de la estafa. Esto es así porque la doctrina mayoritariamente defiende el bien jurídico con contenido patrimonial.

La defraudación se construye sobre la inveracidad o falsedad de un particular ante la Hacienda pública. El particular debe mentir para lograr esa elusión de pago de tributos o ese disfrute indebido de los beneficios fiscales. Lo que ocurre en definitiva, a diferencia de la estafa, es que no parte del engaño, sino de la violación de deberes especiales de naturaleza tributaria.

Además, en el delito de estafa la conducta se produce sobre patrimonio ajeno, provoca un acto de disposición patrimonial que es consecuencia del error. Con lo que cabe decir que los bienes se obtienen a partir de actividades delictivas. Mientras, en el delito de defraudación tributaria no es necesario el error y tampoco ha de serlo el acto de disposición patrimonial. No se originan ganancias o bienes, sino que se produce un ahorro de entre sus propios bienes al incumplir las obligaciones tributarias.<sup>35</sup>

Es preciso matizar que, en atención a la regulación y preceptos vigentes, se entrevé en el delito de defraudación tributaria un factor falsario. Esta esencia falsaria ha sido reconocida por varios autores. Entre ellos, MUÑOZ CONDE recuerda que el particular, el contribuyente, está obligado declarar con veracidad, suponiendo ello un delito autónomo independiente de las falsedades, tal y como ocurre en el delito de defraudación tributaria.<sup>36</sup>

Es la falsedad en la pertinente declaración tributaria la que produce una ocultación total o parcial en la base imponible real a la Administración. En definitiva, la falta de veracidad del contribuyente puede resultar útil cuando se trata de identificar el bien jurídico tutelado.

Sintetizando todas las ideas expuestas, puede concluirse que se trata de un delito de resultado, ya que se exige causar un perjuicio a la Hacienda, expresamente cuantificado. Por ello el impago de las obligaciones fiscales que no lleguen a unos determinados umbrales exigidos serán considerados como simples infracciones administrativas<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho penal parte general, Tirant lo Blanch, 2019, p. 405.*

<sup>36</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C.: *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios, ob. Cit., pág. 10.*

<sup>37</sup> JIMÉNEZ MORLANO, O. : *El delito de fraude fiscal*”, *Diario LA LEY, ob. Cit., pág 3*

Es posible defraudar por acción o por omisión. Será por acción cuando se obtiene indebidamente una devolución fiscal o subvención. De otra parte, será por omisión cuando no se paga lo debido a la Administración.<sup>38</sup>

Los tratadistas comparten la idea de que se trata de un “delito en blanco”. Esto quiere decir que, para la interpretación correcta del tipo penal es necesario, acudir a conceptos extraíbles de otras ramas del derecho. Concretamente del Derecho Tributario.<sup>39</sup>

En definitiva, se trata de un bien jurídico de naturaleza supraindividual, colectiva o difusa, que trasciende al propio e inmediato interés patrimonial público, sea estatal, local o autonómico. En este sentido lo expresa la STS 952/2006, de 6 de octubre y la STS 182/2014, de 11 de marzo.<sup>40</sup>

### **3. LA ACCIÓN TÍPICA.**

Ha de tenerse presente que en todos los delitos contra la Hacienda Pública se exige la atención de puntuales deberes de colaboración, conectados al deber esencial de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como así recuerda el artículo 31.1 CE.

Existe una relación jurídico-tributaria que obliga al contribuyente a realizar el pago de una cantidad, deberes de información. Es la existencia de estos deberes lo que genera importantes consecuencias tanto en el ámbito tributario como en el penal.

Se hace necesario remitirse a lo recogido en el artículo 305.1 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal español, en adelante CP. Partiendo de este artículo, lo primero a tener en cuenta para el desarrollo del tipo penal es tener claro qué se castiga. Así, el tipo penal castiga al 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, 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.

---

<sup>38</sup> JIMÉNEZ MORLANO, O. : *El delito de fraude fiscal*, Diario LA LEY, ob. Cit., pág 3

<sup>39</sup> JIMÉNEZ MORLANO, O. : *El delito de fraude fiscal*, Diario LA LEY, ob. Cit., pág 3

<sup>40</sup> *Guías jurídicas. Wolterskluwer (s.f.): Delitos contra la hacienda pública y la seguridad social.*  
(<https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>).

Se podría concretar de lo expuesto anteriormente que una primera modalidad de defraudación supondría el incumplimiento de una obligación tributaria. La obligación debe estar señalada por Ley. Ello conlleva tener que determinar concretamente aquel precepto infringido. Esta es la postura que mantiene el Tribunal Supremo en la sentencia 209/2019 de 22 de abril.

FERRÉ OLIVÉ pone énfasis en la importancia que tienen determinados términos utilizados por el legislador para concretar su significado y el delito al que puede hacer referencia. Tiene una gran importancia en la materia el verbo *defraudar*, porque no es sino su interpretación la que concluirá el alcance de la figura delictiva. Hay términos, como *evadir*, que parecen estar más conectados con la idea de defraudar. En este concreto tipo penal, lo relevante, lo que se pone de manifiesto, es que el sujeto realiza una ocultación del hecho imponible a fin de no cumplir con sus obligaciones tributarias.<sup>41</sup>

Esa ocultación, con objetivo de eludir el pago, ha de recaer sobre tributos, retenciones o ingresos a cuenta. Sin embargo, hay muchos interrogantes sobre cómo ha de interpretarse realmente el concepto de defraudar. No es una cuestión baladí, pudiendo encontrarnos en la propia jurisprudencia contradicciones en la concreción de este término.<sup>42</sup>

En la ya mencionada sentencia del Tribunal Supremo número 209/2019, de 22 de abril se exige algo más que el hecho de no pagar. Requieren necesariamente de un componente de engaño. Desglosando esta idea, sugieren la existencia de un doble elemento. Por un lado nos encontraríamos con la voluntad de defraudar, es decir un elemento subjetivo. De otro lado nos encontraríamos con la ocultación del hecho imponible, con un elemento objetivo.

Sintetizando estas ideas, para nuestro Tribunal Supremo solo sería típica la omisión de la declaración si además supone una ocultación de la realidad que sea relevante en términos tributarios. Así, por ejemplo, no habría castigo por la falta de presentación o impago sin ninguna otra valoración existente. Un mero incumplimiento de los deberes tributarios encomendados al obligado no supondría, necesariamente, hablar de una conducta defraudatoria.

---

<sup>41</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J.: *Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. ob. Cit., Pág 650.*

<sup>42</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J.: *Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. ob. Cit., Pág 651.*

El núcleo del delito de la defraudación tributaria se localiza en la infracción de los deberes que están presentes en la relación jurídico-tributaria. Se hace imprescindible constatar la afcción al bien jurídico, desvalor del resultado, porque de lo contrario se estaría afectando al principio de lesividad.<sup>43</sup>

EMILIO OCTAVIO DE TOLEDO sugiere que un deber no puede ser objeto de protección penal, pues su incumplimiento no es sino el camino por el que se alcanza la afcción al bien jurídico.<sup>44</sup> Siguiendo la idea, expresa lo siguiente: El deber “no creo que pueda considerarse como el verdadero objeto de protección penal, siquiera sea en atención a que su titular no es el sujeto pasivo del delito sino el activo”.<sup>45</sup>

En nuestro artículo 305 CP se dispone expresamente que el delito fiscal puede ser ejecutado mediante una omisión, y por tanto, a través de la falta de presentación de las declaraciones tributarias.

En este sentido, se entiende que “persiste la necesidad de resolver la trascendental cuestión de saber en qué casos la omisión puede ser equiparada a la acción positiva a los efectos de la vulneración del bien jurídico y, en concreto, de analizar cuáles son las diversas hipótesis de conductas que pueden plantearse en la práctica y cuyo tratamiento fue precisamente discutido tanto en la doctrina como en la jurisprudencia”<sup>46</sup>

En la redacción dada al precepto por el legislador de 2012 ha dejado intacta la estructura típica y además sigue haciendo uso del verbo *defraudar*. Esto conlleva que se siga manteniendo abierta la discusión.

Así, la comisión por omisión sería posible con la teoría de la infracción de deber siempre que se vincule la infracción del deber de declarar a la causación del perjuicio patrimonial típico, y, contrariamente con la teoría del engaño dependerá del contenido que se otorgue al elemento funcional defraudatorio”.<sup>47</sup>

La conducta típica en este delito no es solamente la circunstancia de incurrir en alguna de las formas de producción que el legislador ha establecido. Se necesita un componente

---

<sup>43</sup> MARTÍNEZ BUJÁN PEREZ, C.: *El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria.*, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm.18, p. 164.

<sup>44</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN, C.: *Derecho penal económico y de la empresa: parte especial*, *Tirant lo Blanch*, 2019, p. 657.

<sup>45</sup> TOLEDO Y UBIETO, E.O.: “Los objetos de protección contra las Haciendas Públicas”, *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. *Tirant lo Blanch*, Vol. 3, 2009, p. 83.

<sup>46</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. *Ob. cit.*, pág.126.

<sup>47</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, *Madrid: Instituto de Estudios fiscales.*, pág. 58.

defraudatorio, no siéndolo una puesta en escena para la configuración del delito fiscal porque esto impediría la conducta omisiva por no poder castigar a quien nada hace.<sup>48</sup>

Así, en el sector de la doctrina española fieles a la teoría del engaño, se han formado criterios de imputación objetiva propios del delito fiscal y con ello, se ha llegado a admitir la posibilidad de la defraudación por omisión.<sup>49</sup>

Para este sector mencionado, el verbo *defraudar* restringe la imputación objetiva del resultado a la omisión solo cuando la inactividad del sujeto pasivo del deber pone a la Administración tributaria en un estado de desconocimiento de aquellos hechos que fundamentan la obligación tributaria. Con esta idea se trata de profundizar en qué supuestos la Administración es desconocedora de los hechos.<sup>50</sup>

En todo caso, habrá que estar al concreto supuesto puesto que no en todos los casos la omisión puede ser estructuralmente idéntica a la comisión de la conducta activa. La teoría de la infracción del deber no es absoluta. Habrá que estar a las particularidades de los distintos supuestos.<sup>51</sup>

Con todo lo expuesto, sugiero como conclusión al análisis lo siguiente:

- El delito podrá y deberá calificarse como comisión por omisión si el obligado tributario era conocedor del hecho imponible y de su obligación de presentar declaración. Así, no la presenta y no ignora que es la única vía de la que dispone la Administración tributaria para conocer el caso concreto. En cambio, si la Administración tiene por otras vías conocimiento del nacimiento del hecho imponible la omisión no tendrá como resultado la vulneración del bien jurídico.<sup>52</sup>
- Si el requerido por la administración a realizar una declaración tributaria en la fase de gestión se niega o no colabora, será imputado por la comisión del delito. Se entiende

---

<sup>48</sup> COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, pág. 128

<sup>49</sup> QUINTERO OLIVARES G. (Director) / MORALES PRATS, F. (Coordinador). : *Comentarios al Código penal. Parte especial (artículos 138 a 318)*, tomo II, 5ª. edic., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 1053.

<sup>50</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Ob, cit., pág. 135.*

<sup>51</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2015, pág. 627.

<sup>52</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Ob, cit., pág. 139.*

que el particular manifiesta fehacientemente su intención de defraudar y causar un perjuicio al erario público.<sup>53</sup>

#### 4. LA DETERMINACION DE LA CUANTÍA TRIBUTARIA.

Considero necesario comentar cómo nace la relación jurídico-tributaria entre el obligado tributario y la Administración, es decir, de la obligación tributaria.

La obligación mencionada pasa por diferentes momentos, unos aspectos procedimentales tributarios, entre los que podemos distinguir:

1. Existencia de una norma tributaria creadora del tributo. Se crea así el marco jurídico que dará lugar a una obligación *ex lege*.
2. Devengo. El nacimiento de la obligación tributaria. Es el hecho generador que obliga a un sujeto a realizar lo descrito por la norma tributaria susceptible de tributación. No puede decirse aún que el bien jurídico se encuentre en peligro o que se haya lesionado. En este momento el sujeto está actuando sobre su propio patrimonio, por lo que serán necesarias unas actuaciones posteriores de liquidar, determinar la deuda y hacer el pago.
3. Liquidación y determinación de la cuantía de la deuda tributaria. Entendida como el conjunto de operaciones que tienen por objeto la fijación cuantitativa de la deuda del contribuyente, es decir, la determinación del *quantum debeat*.
4. La extinción de la obligación. Ya sea por el pago, ya sea por la prescripción. Es durante este proceso cuando se produce un acrecimiento del patrimonio público o por el contrario se disminuye.<sup>54</sup>

La importancia en la determinación de la deuda tributaria se encuentra en que cuando el contribuyente realiza un hecho que se corresponde con el presupuesto establecido en la ley, nace la obligación tributaria. Con esto, se da lugar a la liquidación del tributo que culmina con la determinación del *quantum debeat*.

La determinación de la deuda tributaria no es algo baladí, puesto que con la misma se va a comprobar en el caso concreto si se cumplen los principios constitucionales de la tributación. Esto es, si estamos ante un sistema tributario justo de acuerdo al artículo 31

---

<sup>53</sup> BAZA DE LA FUENTE, M.L.: *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense, Madrid, pág 209.

<sup>54</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C.: *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*, ob. Cit., pág. 27 y 28

CE se hará requisito fundamental el constatar que se cumplen los principios de igualdad, generalidad y progresividad.

Esta *cuota defraudada* es la cuota tributaria *stricto sensu*, excluyendo cualquier otro componente conformantes de la deuda tributaria –tal y como se desprende del artículo 56 LGT y artículo 58.2 LGT- que se devengue como obligación accesoria por el incumplimiento del pago en periodo voluntario, así como las sanciones pecuniarias.<sup>55</sup>

Sintetizando la idea al máximo, cabe decir que: la suma defraudada que configura la cuantía típica es únicamente la *cuota* tributaria.<sup>56</sup>

Para la determinación de la cuantía de esa cuota tributaria hay que estar a lo dispuesto en el artículo 305.2 del CP. En este se dispone:

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

- a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.
- b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”.

A la vista de lo redactado en el artículo anterior, considero preciso citar una clasificación de los tributos de nuestro sistema tributario en:

- Tributos periódicos: Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas, Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

---

<sup>55</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Ob, cit., pág. 147.*

<sup>56</sup> ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 34, 2013, Pág. 15.

- Tributos instantáneos pero de declaración periódica: Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Patrimonio.
- Tributos instantáneos pero de declaración no periódica: Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana..<sup>57</sup>

En los tributos instantáneos no ha lugar a la acumulación. Esto conlleva que la cuantía defraudada es la cuota correspondiente a cada uno de los hechos impositivos singulares. En cuanto a los tributos periódicos o de declaración periódica se hace necesaria la distinción entre aquellos, en un sentido estricto, y los de devengo instantáneo pero de declaración periódica. En los tributos periódicos la regla general es la de tomar como cuantía lo defraudado en cada periodo impositivo. En estos supuestos, el cumplimiento del periodo impositivo marca el devengo de la cuota.<sup>58</sup>

Por otra parte, los tributos instantáneos pero de declaración periódica implicará que cada periodo de liquidación acogerá una pluralidad de cuotas, cada una de devengo instantáneo, pero declaradas e ingresadas conjuntamente. Las cuotas, que son autónomas pero unificadas, serán objeto de acumulación a efectos de determinar la cuantía defraudada. Por ello, no habrá tantas defraudaciones como cuotas, sino una por el importe de todas las cuotas correspondientes al periodo objeto de declaración.<sup>59</sup>

Hay que resaltar que, aunque la técnica o regla general utilizada en los tributos periódicos o de declaración periódica es fraccionar el hecho imponible en periodos anuales, sí pueden existir y existen impuestos en los que se establecen periodos inferiores al anual.

En estos supuestos, a pesar de que en principio cada acción se referirá al conjunto de cuotas en cada declaración, la opción del legislador ha sido la de acumular el importe de todas las defraudaciones habidas en cada periodo impositivo o de declaración dentro del año natural y que correspondan al mismo tributo.<sup>60</sup>

---

<sup>57</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Aranzandi, 2012, pág. 63.

<sup>58</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, ob. cit., pág.164.

<sup>59</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. Cit., pág. 140.

<sup>60</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. Cit., pág. 142.

Una sentencia que podemos encontrar interesante al respecto, es la Sentencia del Tribunal Supremo 499/2016, de 9 de junio de 2016<sup>61</sup>. En ella se afirmó que estando a lo recogido en el artículo 305.2 CP, cuando en los tributos periódicos o de declaración periódica su periodo impositivo sea inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. Esto, resultaría aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya declaración debe realizarse mensual o trimestralmente. Así en los casos de la determinación de la cuota defraudada del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá referirse al año natural y, por tanto, a las operaciones llevadas a cabo por el contribuyente en ese periodo. Se realizará la liquidación de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo del impuesto durante ese tiempo, indicando la cuantía que debería haber ingresado y la que ingresó efectivamente, constituyendo la diferencia la cuota tributaria defraudada en ese ejercicio fiscal.<sup>62</sup>

En la LO 7/2012, de 27 de diciembre, queda clara la tendencia legislativa de agravar distintos comportamientos delictivos cuando se trata de una organización o grupo criminal o entidades aparentes para defraudar. Así, en estos casos, tal y como recoge el inciso final del artículo 305.2 CP, para la determinación de la cuantía defraudada no se tendría en cuenta la cuantía defraudada en doce meses sino que el delito será perseguible desde el momento en que se alcance la cantidad de 120.000 euros.<sup>63</sup>

Con esta idea se podría iniciar el proceso penal antes de la terminación del periodo impositivo o periodo anual.

## **5. SUJETOS INTERVINIENTES.**

### **5.1 El sujeto activo.**

#### **5.1.1 Consideraciones generales.**

Este tema ha sido una cuestión muy discutida en la doctrina. Hay un sector que defiende que sujeto activo del delito puede serlo cualquier persona, lo que nos llevaría a estar ante

---

<sup>61</sup> STS 499/2016, 9 de Junio de 2016

<sup>62</sup> STS 499/2016, 9 de Junio de 2016, FD 3.

<sup>63</sup> MUÑOZ CUESTA, F.J., "La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre", *Aranzadi Doctrinal*, núm 11, Pág 40.

un delito común. Se plantea también si, por el contrario, puede serlo únicamente el deudor tributario<sup>64</sup>.

Los autores que afirman esta idea de delito común, como delito que puede realizar cualquiera que se encuentre en la situación de poder eludir el pago de los tributos, afirman lo siguiente:

“si la finalidad de la ley reside en proteger los intereses de la Hacienda Pública, a ello no se opone concebirlo como delito común, sino que, antes al contrario, de este modo se consigue una superior protección. En efecto, así se evita una laguna de punición que indudablemente incitaría al fraude, laguna de la que la propia doctrina contraria es consciente y reconoce, aún cuando proponga su solución apelando a consideraciones *de lege ferenda*, o bien recurriendo a la ruptura del delito de imputación, haciendo responder como autor de defraudación fiscal sólo al obligado y como autores de otras eventuales figuras delictivas comunes a los demás intervinientes, o bien considerando impunes las conductas de éstos allí donde esto no fuera posible, por no existir la correlativa figura ‘común’. O bien, como mantiene la S.T.S de 20 de mayo de 1996<sup>65</sup>, se haría responder al *extraneus* como partícipe, con la consiguiente atenuación a pena, merced a no concurrir en su persona la condición de obligado tributario”.<sup>66</sup>

Además, es importante señalar que, a diferencia de lo que ocurre en otro tipo de delitos especiales como puede ser el de alzamiento de bienes, aquí no se hace ningún tipo de referencia a las condiciones personales del sujeto de la acción.<sup>67</sup>

No obstante esto, la doctrina y jurisprudencia mayoritaria entienden que el delito fiscal únicamente puede ser ejecutado por un círculo limitado de sujetos, ya que, únicamente será el obligado al pago del tributo y beneficiario de la devolución indebida o ventaja fiscal los que puedan realizar la conducta típica. De esta idea se desprendería la consideración del delito de defraudación tributaria no como un delito común, sino como un delito especial.<sup>68</sup>

---

<sup>64</sup> PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. Cit., pág. 81.

<sup>65</sup> STS 274/1996, de 20 de mayo de 1996.

<sup>66</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág. 173.

<sup>67</sup> PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. Cit., pág. 82.

<sup>68</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág. 175.

De esto se desprende que, aquél que no actúe ni como deudor tributario, ni como beneficiario de la devolución indebida o titular de la ventaja fiscal obtenida y, realice el comportamiento típico del artículo 305 CP o tome parte en su ejecución, no podrá responder ni como autor ni como coautor. A lo sumo podría considerársele como inductor, cooperador o cómplice.

En los ya derogados artículos 319 y 349 CP se concibieron como delito especial, por lo que se entiende que la voluntad del legislador ha sido la de continuar con esta idea de sujeto como aquél que está obligado al pago.<sup>69</sup>

Además, de conformidad con lo recogido en el artículo 31 CP, quien obrase como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o en representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre. Es necesario, como así dispone el precepto, que el sujeto *actúe*. No podrá por tanto suplir la falta de acción y omisión, ni las exigencias relativas al tipo subjetivo del delito. Deberá realizar alguna de las conductas que describe el delito fiscal.<sup>70</sup>

### 5.1.2 La responsabilidad penal de la persona jurídica.

En el análisis de esta cuestión, hay que estar en todo momento en atención a lo expuesto en el artículo 31 CP. En dicho artículo se recoge la regla de imputación prevista para las personas jurídicas autoras de delitos fiscales.

Las personas jurídicas, al igual que las físicas, tienen una serie de deberes y facultades de las que ha de responder.

Como he comentado con anterioridad, en este asunto es crucial el artículo 31 de nuestro Código Penal, y de hecho sufrió importantes modificaciones tras la LO 1/2015. El legislador en esa reforma del año 2015 introdujo preceptos nuevos como el 31 ter, 31 quarter y 31 quinquies, tratando de conseguir una mejor técnica en lo que se refiere a la regulación de la responsabilidad de las personas jurídicas en el ámbito penal. Pretende

---

<sup>69</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Ob, cit., pág. 173.*

<sup>70</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español, ob, cit., pág.176.*

que con este nuevo articulado se delimite sin dudas el contenido del control que ha de realizarse en el organismo de la persona jurídica. De no salvaguardar de manera correcta ese control incurriría en una responsabilidad penal.

Respecto a la modificación e introducciones del legislador se pronunció el Tribunal Supremo en sentencia de 16 de marzo de 2016. En su Fundamento de Derecho quinto<sup>71</sup> afirman que no cabe otra interpretación a lo expresado y al propósito del legislador, que no es sino apartarnos de otros sistemas o modelos que tienen más proximidad con una responsabilidad administrativa, como es el caso de Italia. En este caso, pese a que la persona física pudo haber cometido un hecho delictivo, lo que se tiene que demostrar es que aquélla actuó precisamente con la diligencia debida en el seno de la organización, gestión y control de la persona jurídica.

En el artículo 31 bis del CP se hace referencia a los representantes o a las personas que actúan bien individualmente, bien como integrantes en el seno de la organización de una persona jurídica, con autorización para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica y ostentando facultades de organización y control en la misma. Con ello pretende el legislador abrir el conjunto de personas que pueden llegar a incurrir en responsabilidad penal en la organización de la persona jurídica.

El comportamiento que han de tener el representante o las personas que actúan dentro de la persona jurídica ha de conllevar un beneficio a su favor directo o indirecto. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2016<sup>72</sup> hace mención precisamente de esta cuestión. Aluden al término beneficio como cualquier tipo de provecho o beneficio. Una ventaja que puede llegar a ser incluso una mera expectativa, entrando en ese ámbito cualquier tipo de circunstancia que provoque beneficio.

Respecto de los trabajadores y sus posibles actuaciones, la regulación es clara: se requiere que los hechos que cometan sean consecuencia de un incumplimiento grave por parte de sus superiores del deber de supervisión y control de las actividades que aquéllos deban realizar.

A la hora de determinar la responsabilidad de las personas jurídicas, el TS en sentencia de 29 de febrero de 2016 sugiere no cerrarse únicamente a soluciones ya dadas. Destacan que es un tema controvertido y que cada caso necesitará de su propia

---

<sup>71</sup> STS 221/2016, de 16 de marzo de 2016, F.D quinto.

<sup>72</sup> STS 154/2016, de 29 de febrero de 2016

matización. Solo tras consecutivas deliberaciones y consideraciones con el tiempo y la realidad práctica sobre ello podrá haber asentamientos conceptuales firmes.<sup>73</sup>

#### *5.1.2.1 Régimen de la responsabilidad de la persona jurídica.*

La responsabilidad penal de las personas jurídicas sólo se aplicará respecto a determinadas figuras delictivas que se encuentran previstas en el marco legal.<sup>74</sup>

Es destacable en esta responsabilidad que tiene un carácter acumulativo, con que la responsabilidad en que hayan podido incurrir las personas físicas no sustituye a la responsabilidad penal de las personas jurídicas.<sup>75</sup> A esto se refiere el Tribunal Supremo cuando en su sentencia de 13 de julio de 2016 declaró que cuando se hubiera ejercido la acción penal contra la persona jurídica, no se excluye la responsabilidad de la persona física que, concurriendo los elementos de autoría para la imputación, tiene un comportamiento típico.<sup>76</sup>

Primeramente, para poder imputar el delito fiscal a la persona jurídica es requisito del artículo 31 bis que se lleve a cabo por una persona física de las enunciadas, es decir, por representante legal o por persona que actúe individualmente o como integrante de un órgano que estén autorizados para tomar decisiones y que además obtengan un beneficio directo o indirecto de esa actuación mediante la persona jurídica.

Se incluiría además a las personas que, no siendo de las anteriormente señaladas, cometen el tipo ilícito a consecuencia de la falta de supervisión y control de sus superiores.

Lo que es requisito indispensable es que las personas físicas actúen en su beneficio directo o indirecto y en nombre o por cuenta de las personas jurídicas. Tanto es así, que si no actúan de tal manera no habría responsabilidad penal de la persona jurídica por el delito fiscal.<sup>77</sup>

---

<sup>73</sup> STS 221/2016, de 16 de marzo de 2016, FD quinto.

<sup>74</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.489.

<sup>75</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.489.

<sup>76</sup> STS 516/2016, de 13 de junio de 2016. FD primero.

<sup>77</sup> VIERA DA COSTA, P.L.: *¿Qué han dicho nuestros tribunales sobre la responsabilidad penal de empresa?*, *Actualidad jurídica* Uría Menéndez, 48/2018, 82-90.  
([https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5804/documento/foro\\_esp\\_03.pdf?id=7880](https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5804/documento/foro_esp_03.pdf?id=7880))

En cuanto al requisito de incumplimiento grave del deber de supervisión y control, implicaría que junto con los subordinados, respondieran también los superiores por omisión de su conducta exigida legalmente para evitar precisamente la comisión de delitos.<sup>78</sup>

#### 5.1.2.2 *Exención de responsabilidad.*

En la nueva regulación en el ámbito empresarial se encuentra un modelo de prevención de delitos o programa penal de cumplimiento conocido como “*criminal compliance*” o “*corporate compliance*”<sup>79</sup>. Actúa en este caso como una causa de exención de responsabilidad jurídico-penal.

La reforma de la LO 1/2015 en el artículo 31 bis CP, en los apartados 2, 3, 4 y 5 se dedica precisamente a conceptualizar la eximente de responsabilidad de la persona jurídica. Si se cumplen las condiciones que en esos apartados se muestran, implicaría que la persona jurídica quedaría exenta de responsabilidad en caso de que antes de la comisión del delito hubiese realizado modelos de gestión y organización idóneos para prevenir los delitos o disminuir su riesgo de comisión.<sup>80</sup>

Con ello se pretende incentivar a las organizaciones para que se estructuren de tal manera que por medio de los modelos de prevención eviten la comisión de este delito. Es una forma de autovigilarse en la conducta.<sup>81</sup>

POLAINO NAVARRETE afirma que se trata de una condición objetiva de exención de responsabilidad penal, equiparándolas de manera inversa a lo que ocurre en las condiciones objetivas de punibilidad en el concepto jurídico del delito. En este caso, de no cumplirse la condición objetiva de exención no habría exoneración de la responsabilidad penal de la persona jurídica.<sup>82</sup>

Como ya he comentado con anterioridad, el delito es susceptible de ser cometido en nombre o por cuenta de las personas jurídicas y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como

---

<sup>78</sup> GUSTAVO FERNÁNDEZ TERUELO, J.: *Responsabilidad penal de las personas jurídicas. El contenido de las obligaciones de supervisión, organización, vigilancia y control referidas en el art. 31 bis 1.b) del Código Penal español*, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2019.

<sup>79</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. *Ob. cit.*, pág. 495.

<sup>80</sup> ROTSCH, T., “*Criminal Compliance*”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 1, 2012, págs. 2 y ss.

<sup>81</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. *Ob. cit.*, pág. 497.

<sup>82</sup> POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general, tomo II*, *op. cit.*, pág. 57

integrantes de un órgano de la persona jurídica están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma. Deberán de acreditar determinadas condiciones para que estos modelos de prevención de delitos eximan de responsabilidad penal a la persona jurídica:

1. La supervisión y el cumplimiento del modelo de prevención haya sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica.
2. Que los autores individuales hayan cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención.
3. Que no se haya ocasionado una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano supervisor.

Los modelos de prevención no son de obligada formación para las personas jurídicas, sin embargo, de constituirlos, podría ser una causa de exención de responsabilidad criminal o de atenuación de la pena a imponer.

Si las personas anteriormente mentadas cometen el delito de defraudación tributaria harán responsable penalmente a la persona jurídica salvo que el órgano encargado de la administración hubiera realizado con anterioridad a la comisión del delito los modelos de gestión y organización preventivos de delitos fiscales. Quedaría por tanto bajo estas circunstancias exonerada de responsabilidad la persona jurídica del delito recogido en el artículo 305 CP<sup>83</sup>.

## 5.2 El sujeto pasivo.

Al sujeto pasivo se le conceptúa como el titular o “portador” del bien jurídico protegido en el respectivo tipo legal del delito.<sup>84</sup>

La existencia del delito fiscal requiere un presupuesto previo: la relación jurídica entre Ente público titular del derecho de crédito tributario y el particular deudor. El primero de ellos será el sujeto activo de la relación, mientras que el segundo será el pasivo.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> VIERA DA COSTA, P.L.: *¿Qué han dicho nuestros tribunales sobre la responsabilidad penal de empresa?*, *Actualidad jurídica* Uría Menéndez, 48/2018, 82-90.

([https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5804/documento/foro\\_esp\\_03.pdf?id=7880](https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5804/documento/foro_esp_03.pdf?id=7880))

<sup>84</sup> POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal, parte general, tomo II, ob. Cit.*, pág. 63.

El Estado o Ente público como sujeto pasivo de este delito fiscal, es quien ocupa la posición de sujeto pasivo en la pretensión tributaria. El Estado o el Ente que se trate son los acreedores de la pretensión pecuniaria que de poder cumplir adecuadamente su función recaudatoria estará en condiciones de operar la redistribución de renta y prestar los servicios que financien a la colectividad.<sup>86</sup>

POLAINO NAVARRETE se pronunció al respecto en el momento de la aparición del delito fiscal en el ordenamiento penal español. Al respecto, apuntó lo siguiente: “la configuración del tipo de delito de defraudación tributaria determina como sujeto pasivo a la Hacienda pública, estatal, autonómica o local, según especifica positiva y expresamente el texto legal”<sup>87</sup>.

Cuando se habla de *Hacienda pública* se ha de entender en su acepción subjetiva como titular de un determinado patrimonio que resulta afectado por la defraudación.<sup>88</sup>

Si no fuera por la existencia de estos entes públicos institucionalizados y dotados de personalidad jurídica propia, podría considerarse el concepto de la Hacienda pública estatal coincidente con el de Estado en cuanto persona jurídica titular de un patrimonio.

<sup>89</sup>

Para delimitar aun más el concepto de sujeto pasivo de este delito, es preciso señalar que no se considerará como tal sujeto en la modalidad de elusión de ingreso de retenciones al particular que se le ha practicado una retención que posteriormente no es objeto de ingreso. Tampoco tendrá la condición de perjudicado, puesto que no sufre un menoscabo patrimonial en la medida en que su derecho a deducir la retención practicada no se ve impedido por no haberse realizado el ingreso.<sup>90</sup>

Es interesante traer a colación la SAP de Baleares de 29 de enero de 2016<sup>91</sup>, el conocido como caso *Nóos*. Tras este caso se generaron numerosas afirmaciones de manera pública

---

<sup>85</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. Cit., pág. 82.

<sup>86</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, ob. cit., pág.178.

<sup>87</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, ob. cit., pág.178.

<sup>88</sup> ECHERVARRÍA RAMÍREZ, R., “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, en *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, núm. 16, 2014, págs. 1-39, esp. Págs. 7-11.

<sup>89</sup> PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. Cit., pág. 83.

<sup>90</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob. cit., pág.180.

<sup>91</sup> SAP 23/2016, de 29 de Enero de 2016.

acerca de la configuración típica del delito de defraudación, sobre todo en lo referente al bien jurídico tutelado y al sujeto pasivo. Con el pronunciamiento no fueron pocos los medios de comunicación que propagaron la idea de “Hacienda somos todos”.

Realmente si ahondásemos en la referida doctrina no existe realmente una repercusión en el estudio del sujeto pasivo del delito fiscal. Esta idea difusa que se divulgó no tiene mayor trascendencia en lo que al estudio del sujeto pasivo del delito de defraudación ha de atribuirse.

De todo lo comentado queda reafirmar una idea clara sobre quién es el sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria: la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, y según los casos, también la Hacienda de la Unión Europea, posicionados como acreedores de la prestación pecuniaria y cuyo patrimonio ha sido lesionado.<sup>92</sup>

### **5.3 Otras formas de participación. Especial referencia a la intervención del asesor fiscal.**

Del análisis de la configuración de la defraudación tributaria se puede establecer que la responsabilidad de los asesores fiscales quedará circunscrita al ámbito de la participación.

Es en la realización de las funciones de asesoramiento donde están los mayores problemas para estos sujetos. Hay autores como CORDOBA RODA que consideran que el mero hecho de la asesoría fiscal, de explicar o aclarar una situación, sin inducir o cooperar en un hecho ilícito, no debería ser calificado como delito de participación.

Pese a esta opinión, sí que podemos distinguir dos tipos de cooperación que precisamente se dan en el ámbito de la asesoría: una cooperación material, dando información al cliente; y una cooperación psíquica, aconsejando al cliente en una determinada actuación.

Poniendo el énfasis en la cooperación psíquica, surgirá el problema del ilícito cuando el asesor abandone la mera función de información normativa y aplicabilidad para aconsejar en un sentido más bien delictivo, beneficiándose de dichas recomendaciones.

---

<sup>92</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Delito fiscal en el IRPF y elemento objetivo del tipo”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2016, págs.83-100.

Determinar en qué casos nos encontramos ante un cómplice, cooperador necesario o inductor dependerá de las características del caso que se trate y de la intervención que haya realizado el asesor.

Para determinar la participación del asesor como inductor del delito se requiere que la misma haya sido trascendente y suficiente. Esto implica que, las meras consultas o aquella consulta dada sin haber proporcionado toda la información el obligado tributario antes de la elaboración de la planificación fiscal, no serían ni trascendente ni suficiente.<sup>93</sup>

En lo relativo a la cooperación necesaria y la complicidad hay una sentencia del Tribunal Supremo, STS 458/2003, de 31 de marzo, que sobre esta cuestión ha expresado lo siguiente: *“Quien aporta al autor o autores un comportamiento de colaboración no fácil de conseguir, sería cooperador necesario y cómplice en el caso contrario”*. Añade además: *“Sería cooperación necesaria aquella que el autor o autores hubieran teniendo en cuenta para tomar su resolución de delinquir, de modo que, de no haber contado con esa colaboración concreta, no se habrían decidido a cometer el delito, refiriendo el “el acto sin el cual no se habría ejecutado el delito” a un criterio subjetivo”*.

Otra aportación jurisprudencial al tema puede ser la que se otorga en la STS 418/2009, de 23 de abril, señalando: *“como elemento diferenciador en el cooperador necesario su aporte es muy relevante para el éxito de la operación, en tanto que el cómplice presta una colaboración ciertamente eficaz pero accesoria y por tanto prescindible”*.

Hemos de observar que, atendiendo a las penas recogidas en nuestro Código Penal para unos y otros supuestos de conducta, la diferenciación entre ellas resulta cuando menos relevante.

En el artículo 63 del CP se recoge que: *“A los cómplices de un delito consumado o intentado se les impondrá la pena inferior en grado a la fijada por la ley para los autores del mismo delito”*.

En el artículo 65.3 del CP establece: *“Cuando el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamenten la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”*.

Si bien ambos artículos habla de las penas determinadas tanto para los cómplices, cooperadores necesarios e inductores, la rebaja de la pena aparece como obligatoria en

---

<sup>93</sup> BERTRÁN GIRÓN, Fernando, *“Autoría y participación en el delito fiscal. Eventual responsabilidad del asesor fiscal”*, en RC (58) 2017, pp. 81-82.

el artículo 63 CP para los cómplices. Sin embargo, dicha rebaja será facultativa por lo expresado en el artículo 65.3 CP respecto a los cooperadores e inductores.

Muy recientemente, la STS 160/2021<sup>94</sup> analiza la participación con carácter general en el delito fiscal de los testaferros:

*“La cooperación se entiende necesaria cuando el solidarizado apoya al ejecutor directo aportando una conducta sin la cual el delito no se hubiera cometido (teoría de la conditio ine qua non), o cuando se colabora mediante la aportación de algo que no es fácil de obtener de otro modo (teoría de los bienes escasos), o cuando el que colabora puede impedir la comisión del delito retirando su concurso (teoría del dominio del hecho).*

*En todo caso, el cooperador necesario no realiza la actividad comprendida en el tipo, pero sí otras adyacentes imprescindibles o necesarias para la producción del resultado delictivo propuesto, todo a partir de un doble dolo que se manifiesta por conocer que el verdadero autor realizará la acción típica y querer prestar auxilio a sus pretensiones.*

*Y desde la atención a su contribución al delito, hemos proclamado que los testaferros deben tener la consideración de cooperadores necesarios”.*<sup>95</sup>

### 5.3.1 La responsabilidad penal del asesor fiscal.

Primeramente se debe hacer un acercamiento a quién es el asesor fiscal. Es un profesional, experto en la materia tributaria, ejerciente de su profesión de manera libre aconsejando de acuerdo a sus conocimientos con el fin de obtener el resultado más favorable para los intereses de cliente. Siempre teniendo en cuenta los intereses de este último. Es destacable que este gremio profesional carece de un estatuto y regulación propios. Debido a esto son las propias asociaciones de asesores fiscales los que han promovido firmas de códigos deontológicos y buenas prácticas de aplicación para sus miembros, además de reglas para la admisión de los mismos.<sup>96</sup>

El interés que resulta de esta cuestión no es baladí, puesto que trae consigo numerosas consecuencias. Supone generar un marco de inseguridad jurídica para las partes intervinientes, tanto para quienes contratan la asesoría como para quien presta el

---

<sup>94</sup> STS 160/2021, de 22 de marzo de 2021.

<sup>95</sup> ALBERTO GARCLA TERCERO, J.: *La responsabilidad penal del asesor fiscal: Una aproximación teórica y jurisprudencial a cuestiones controvertidas*, Trabajo de Fin de Grado, 2019, Barcelona. Pág. 32 y 33.

<sup>96</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, F.: *La figura del Asesor Fiscal: situación actual, responsabilidad y perspectivas de futuro*, 2021. (<https://elderecho.com/>)

servicio. Además, y no menos importante, delimita la capacidad de conocer qué responsabilidades atañen al asesor y cómo exigirlo. La única vía a la que nos conduce la situación normativa sobre estos profesionales es la normativa general existente en la materia.<sup>97</sup>

Tiene su trascendencia delimitar las funciones del asesor fiscal en el ejercicio de su profesión a la hora de determinar su posible responsabilidad. Así, las funciones son:

- La realización de actuaciones conducentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias consistentes en la presentación de autoliquidaciones impositivas.
- Labores de representación ante la Administración tributaria, en la medida en que los artículo 45 y 46 LGT permiten al asesor actuar ante la Hacienda Pública en nombre del contribuyente.
- El ejercicio de labores de asesoría tributaria.

Todas las competencias y labores señaladas las deberá de llevar a cabo con diligencia, rigor, profesionalidad, confidencialidad, objetividad, independencia, honestidad y tener una capacidad y habilidad de análisis y de interlocución en las relaciones sociales y en negociaciones.<sup>98</sup>

Dentro de estas funciones y de las actuaciones que desempeñan existen actos que, a pesar de contribuir a la comisión de un hecho típico por una tercera persona, son socialmente adecuados. A este tipo de actuaciones es a lo que la doctrina denomina *actos neutrales*. Si bien no es una expresión homogénea ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, se habla de intervención en el delito mediante “*conductas o acciones neutrales*”, “*cotidianas*”, “*estándar*”, “*conductas social y/o profesionalmente adecuadas*”.<sup>99</sup>

La jurisprudencia los ha calificado como actos realizados de manera ordinaria en el marco de actuaciones legales pero que pueden ser conducidos al campo delictivo. Encamina esta idea a pensar que aquel acto o conducta que nazca en la actividad

---

<sup>97</sup> ADAME MARTÍNEZ, Francisco, “Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores” en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 100, pág. 58.

<sup>98</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, F.: *La figura del Asesor Fiscal: situación actual, responsabilidad y perspectivas de futuro*, 2021. (<https://elderecho.com/>)

<sup>99</sup> ALBERTO GARCIA TERCERO, J.: *La responsabilidad penal del asesor fiscal: Una aproximación teórica y jurisprudencial a cuestiones controvertidas*, Trabajo de Fin de Grado, 2019, Barcelona. Pág. 15 y ss.

profesional será neutral por sí mismo, sin embargo serán las circunstancias concurrentes las que determinen si finalmente tendrá efectos penales notables.<sup>100</sup>

En España hay una situación diversa en lo que a la naturaleza jurídica del ilícito se refiere. Una primera posición doctrinal, la minoritaria, considera a este delito un delito común. La segunda posición doctrinal, la mayoritaria, lo consideran como un delito especial propio. Esta distinción no es insignificante, puesto que tiene una gran incidencia práctica a los efectos de determinar la responsabilidad penal del asesor fiscal.<sup>101</sup>

Es interesante la convicción de cada una de estas doctrinas de su idea del delito.

Aquel grupo minoritario que lo considera como un delito común basan su argumentación en el artículo 305 CP, en el que se recoge: “*el que defraudare a la Hacienda Pública...*”. Si se analiza la expresión se puede comprobar que no hay una referencia expresa a las condiciones del sujeto que realiza la acción. Esto es, cualquier persona tendrá la posibilidad de ser autor del ilícito penal, ya tengan relación jurídico-tributaria o no.<sup>102</sup>

Por el contrario, la posición mayoritaria aboga por la especialidad del delito. Hay autores como SÁNCHEZ PEDROCHE que sostienen la siguiente idea: “el delito fiscal es un delito especial de propia mano que sólo puede ser cometido por quien esté atado con la Hacienda Pública por una relación jurídica tributaria y no por un tercero, sin perjuicio de la responsabilidad en la que éstos puedan incurrir como partícipes en el delito, de acuerdo con la doctrina de la participación en los delitos especiales propios”<sup>103</sup>

Además el Tribunal Supremo en sentencia de 25 de septiembre de 1990<sup>104</sup> fijó su posición, si bien ha habido posteriores matizaciones, sosteniendo que el delito de defraudación tributaria es un ilícito de “única mano”. Esto no quiere decir otra cosa que solamente será sujeto activo de este delito aquél que se encuentre en la posición de deudor tributario o acreedor del impuesto o incluso el que malgaste el beneficio fiscal

---

<sup>100</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, F.: *La figura del Asesor Fiscal: situación actual, responsabilidad y perspectivas de futuro*, 2021. (<https://elderecho.com/>)

<sup>101</sup> LOURDES BAZA DE LA FUENTE, M.: *El delito fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, 1997, Madrid, pág 285.

<sup>102</sup> LOURDES BAZA DE LA FUENTE, M.: *El delito fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, 1997, Madrid, pág 291.

<sup>103</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE J.A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, 2007, p.129.

<sup>104</sup> STS núm. 1066, de 25 de septiembre de 1990.

obtenido. Cierra la puerta a la posibilidad de que un tercero pase a ser parte actora o sujeto activo de la defraudación.

Nuestro Tribunal extendió la posibilidad de poder considerar como sujetos activos tanto al contribuyente, su sustituto y al retenedor en aquellos supuestos en los que no realizaran o practicaran los ingresos a los que estaban obligados.

Para concluir esta primera aproximación a la autoría me ha parecido interesante la idea esclarecedora que de nuevo aporta el Tribunal Supremo, esta vez en Sentencia de 24 de mayo de 2017<sup>105</sup>. Así, sostiene lo siguiente: “*El tipo penal así configurado se constituye objetivamente por: a) Un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un delito especial que solamente puede cometer quien tiene esa condición. Lo que no exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico de su propia mano*”.<sup>106</sup>

### 5.3.2 Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria.

#### 5.3.2.1 Posición del asesor fiscal.

Hay que tener en mente a la hora de abordar este tema que la autoría dependerá de la caracterización que se haya hecho del sujeto activo.

Para poder configurar la autoría en estos delitos es necesaria la infracción del deber mixto con elementos de dominio con concurrencia de dos requisitos: 1) la infracción de un deber extrapenal específico por la persona en la que recaiga el deber de cumplirlo. 2) El dominio del hecho.

Así, para que el asesor fiscal pueda ser autor de un delito de defraudación tributaria, ha de infringir el deber y dominar el resultado típico<sup>107</sup>.

Hablar de asesor fiscal como autor implica dirigir la cuestión a aquellos casos en los que desempeña las labores de representación del cliente y es titular de la relación jurídico-tributaria. La relación o el deber que se tiene de contribuir a la Hacienda no es

---

<sup>105</sup> STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017.

<sup>106</sup> RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J.: *Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. ob. Cit.*, Pág. 16.

<sup>107</sup> TORRES CADAVID, N.: “*La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula de actuar en lugar de otro*”, Tesis doctoral, 2018, pág. 77

atendiendo a la persona, lo que permite que se pueda transferir al asesor, posicionándose éste en el lugar del titular que transfiere.<sup>108</sup>

Dicho lo cual, la exposición ha de conducirse a qué ocurre con la traslación, ya no solo del desempeño de las labores tributarias, sino de la responsabilidad en el ejercicio de las mismas.<sup>109</sup>

Aplicable al caso es el artículo 31 del Código Penal, el cual incluye una cláusula de traslación de responsabilidad. Esto es, de poder actuar en lugar de otro extendiendo la autoría a sujetos que no ostentan la cualidad personal de autor requerida por el delito especial. Esto se consigue mediante la transmisión del elemento de la autoría al autor del tipo objetivo, al autor material.<sup>110</sup>

De nuevo encontramos discrepancias en la doctrina, en este caso con la posible aplicación o no de la cláusula del artículo 31 CP. Dos autores que han posicionado al respecto son NAVARRO CARDOSO y MARTÍNEZ-BUJÁN.

El primero de ellos, NAVARRO CARDOSO, mantiene lo siguiente: *“el asesor no responde en su condición de tal, sino que sería el supuesto de cuando actúa en nombre de otro, como representante de la persona física, dominando el hecho, o cuando actúa como administrador de hecho o de derecho de la persona jurídica, también con dominio del hecho. En estos casos, es obvio que responde penalmente, pero no por ser asesor fiscal, sino por ocupar la posición de obligado tributario teniendo el dominio del hecho, lo que nos sitúa en el ámbito del artículo 31 CP, las actuaciones en nombre de otro”*.<sup>111</sup>

Queda claro con el citado apunte la postura que mantiene el autor. Pone el énfasis, no en la figura del asesor fiscal como profesional, sino en la posición que ocupa al colocarse como obligado tributario. Se sitúa con esta conclusión en el ámbito de actuación y aplicación del artículo 31 CP.

De otro lado, MARTÍNEZ-BUJÁN manifiesta que: *“la consideración del representante como sujeto activo del delito del art. 305 CP hace que resulte innecesario ya acudir al art. 31 CP en caso de*

---

<sup>108</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, F.: *La figura del Asesor Fiscal: situación actual, responsabilidad y perspectivas de futuro*, 2021. (<https://elderecho.com/>)

<sup>109</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, F.: *La figura del Asesor Fiscal: situación actual, responsabilidad y perspectivas de futuro*, 2021. (<https://elderecho.com/>)

<sup>110</sup> TORRES CADAVID, N.: *La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula de actuar en lugar de otro*, *ob. Cit.*, pág. 70.

<sup>111</sup> NAVARRO CARDOSO, F.: *“Problemas de prescripción del delito de defraudación tributaria (regularización y beneficios fiscales sometidos a requisitos futuros)”*, en *Revista General de Derecho Penal*, núm. 24, 2015.

*actuaciones en lugar de otro para trasladar al representante las características de autoría concurrentes en el representado, dado que el hecho se imputará directamente al que actúa como representante, en la medida en que ya es autor idóneo. Si bien es cierto que, en algunos supuestos resultara imprescindible acudir a la cláusula general del art. 31 CP para resolver problemas de autoría como sucederá en los supuestos en los que el representante sea una persona jurídica”.*<sup>112</sup>

MARTÍNEZ-BUJÁN considera subsumido el artículo 31 CP dentro del artículo 305 CP por cuanto cree que el traspaso de actuaciones al representante implica de por sí el traslado de la responsabilidad al mismo. Considera que podrá ser necesaria la aplicación de la cláusula del artículo 31 CP con ocasión de la representación por persona jurídica.

El asesor fiscal siempre que actúe en representación del contribuyente y con dominio del hecho será tenido como autor idóneo para ocupar la posición del cliente. No siendo de aplicación necesariamente la cláusula del art. 31 CP para el traslado de la responsabilidad del contribuyente al asesor.<sup>113</sup> No obstante siguiendo con la doctrina marcada por el Tribunal Supremo, STS 374/2017, de 2 de mayo<sup>114</sup>, la actuación de un representante no exonera la responsabilidad del sujeto en cuyo nombre ha actuado.

#### *5.3.2.2 Actuación del asesor fiscal.*

En la actuación del asesor fiscal van a poder distinguirse dos situaciones:

- Primeramente, la actuación dolosa del asesor fiscal.
- En segundo lugar, la actuación culposa del asesor fiscal.

Comenzando con el primer *ítem*, se van a distinguir los siguientes casos.

1. El propio asesor fiscal, quien aconseja a su cliente, lo hace con el propósito de eludir sus obligaciones y además le hace conocedor de que incurriría en un delito fiscal.

No hay lugar a dudas de que el profesional fiscal está haciendo un aporte imprescindible y necesario para la comisión del delito fiscal, puesto que está otorgándole a su cliente los conocimientos específicos de la materia para poder defraudar. Este último, de no haber tenido esos conocimientos no podría haber realizado esas actuaciones delictivas.

---

<sup>112</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, *ob. Cit.*, pág. 92.

<sup>113</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, F.: *La figura del Asesor Fiscal: situación actual, responsabilidad y perspectivas de futuro*, 2021. (<https://elderecho.com/>)

<sup>114</sup> STS 374/2017, de 2 de mayo de 2017.

Esta conducta es reconocida por la mayor parte de la doctrina como cooperación necesaria<sup>115</sup>, descartando con ello la vía de la inducción.

2. El asesor fiscal actúa de forma dolosa, pero en este caso es el cliente quien desconoce de esa actuación del profesional.

Aquí será determinante la conducta que respecto al ejercer del asesor haya tenido el cliente. Si éste ha decidido mantenerse en la ignorancia, por beneficiarse de la situación, habría: un asesor como autor de un delito con dolo eventual, y un partícipe como cooperador necesario en el caso en que sus conocimientos hayan sido imprescindibles para la consecución del delito. Al respecto, un ejemplo claro es el caso *Messi*, SAP de Barcelona de 5 de julio 2016<sup>116</sup>. En esta se apreció una ignorancia deliberada, obrando con el autor con dolo eventual.

En cambio, en la otra cara de la moneda, tendríamos a aquel obligado tributario que confía y cree de verdad que su asesor fiscal este actuando dentro del marco legal. Aunque no sea así, es reconocible en estos supuestos una ausencia de dolo o una concurrencia de un error o ignorancia invencible que excluiría el dolo del artículo 14.1 CP.

Se tendría al asesor fiscal como autor mediato que ha utilizado como instrumento no doloso de comisión del delito al contribuyente.

Podría suscitar dudas la cuestión de si es posible condenar al partícipe cuando no hay autor, o éste haya sido exculpado o no haya podido ser enjuiciado.

Tanto la autoría como la participación constituyen títulos de intervención delictiva, pero hay una clara diferencia de nivel en la intensidad de la intervención. Es el autor principal el que deberá realizar efectivamente los actos de forman parte de la ejecución del delito. Por lo que para poder sancionar al partícipe, habría éste de haber comenzado, en todo o en parte, el núcleo del delito principal.

Además, se viene admitiendo el principio de accesoriedad limitada. De acuerdo a este principio el acto de intervención podrá castigarse únicamente cuando el hecho principal sea típico y antijurídico y se haya realizado ese injusto típico por el autor.

---

<sup>115</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, ob. Cit., pág. 83.

<sup>116</sup> SAP 585/2016, de 5 de julio de 2016.

Concluyentemente se puede decir que el asesor fiscal, que con su comportamiento genera un perjuicio en la Hacienda Pública, será merecedor de reproche penal por ser el ejecutor de la acción típica. Es preciso determinar aquellos supuestos en los que habrá imputación penal del asesor:

- Cuando el asesor cuente con los poderes administrativos o de representación del obligado tributario.
- Cuando no se castigue penalmente al autor a consecuencia de su fallecimiento. En estos casos el proceso no se detiene, y continuará con respecto al resto de encausados pudiendo por ello ser condenados los partícipes.
- Cuando el autor principal esté afectado por un elemento negativo del delito que le excluya de la culpabilidad del mismo por su conducta.

En la distinción que hice con anterioridad, es posible la actuación culposa del asesor fiscal.<sup>117</sup> Este supuesto se dará por ejemplo en aquellos casos en los que se incurre en error vencible en la práctica del cálculo de la liquidación de la cuota a ingresar por su cliente, o cuando elabora defectuosamente la declaración tributaria a presentar por el cliente. En relación a lo expuesto, se pueden determinar diferentes casos:

1. El asesor fiscal cuenta con toda la información para la cuantificación de la cuota y declaración tributaria.<sup>118</sup>

El obligado tributario al haber facilitado toda la información que obraba en su poder al asesor fiscal, quedaría exento de responsabilidad criminal. La imprudencia en la actuación del asesor fiscal será considerada como una conducta atípica si no se acredita el dolo eventual. No obstante, sí podrá incurrir en responsabilidad civil por los daños y perjuicios que le haya podido ocasionar al cliente.<sup>119</sup>

2. El asesor fiscal no tiene toda la información y documentación, o ésta es falsa, bien porque su cliente se la ha ocultado de manera deliberada, o porque él mismo con el

---

<sup>117</sup> POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general, tomo II, ob. Cit., págs. 121.*

<sup>118</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Ob, cit., pág. 476.*

<sup>119</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Ob, cit., pág. 476.*

ánimo de defraudar le ha facilitado a su asesor información incorrecta por no corresponder con la realidad económico-financiera que tiene.<sup>120</sup>

En este supuesto el asesor fiscal no posee toda la información o esta es inexistente. Si éste se limita a realizar los actos propios de su función de asesoría, su conducta será calificada como neutral atípica. Aun cuando pueda tener conocimiento de que esos datos que aporte serán utilizados para cometer el delito fiscal. Aquí quien tiene la voluntad decisiva de cometer el delito de defraudación sería el obligado tributario, no siendo decisiva ni influyente la voluntad del asesor fiscal.<sup>121</sup>

No obstante, si el profesional tuviera conocimiento de que está contribuyendo a la comisión de un delito fiscal sí sería objeto de imputación penal. Lo que realmente se desliga del reproche penal es el desconocimiento del asesor de que su cliente pueda estar cometiendo un delito o lo vaya a cometer. Su obligación se encuentra en una correcta actividad profesional, quedando al margen todas aquellas obligaciones que puedan incluir el deber de comprobar que los datos que le han sido facilitados son ciertos o no.<sup>122</sup>

## 6. ELEMENTO SUBJETIVO.

En el ámbito subjetivo, el delito de defraudación tributaria se concibe como un tipo eminentemente doloso. Ello se justifica en la propia redacción del tipo en la que se pone de manifiesto el verbo “defraudar”.<sup>123</sup>

Hay que tener en cuenta, que entre los elementos del dolo uno de ellos es la parte subjetiva y el otro la parte objetiva. Este último radica en el ámbito externo de la conducta requerida para el tipo. En los tipos dolosos es necesario que existan ciertos requisitos mínimos que se exterioricen en la conducta.<sup>124</sup>

En cambio, en el ámbito subjetivo solamente será necesario que el sujeto sea consciente de que su actuar u omitir no es lícito.

---

<sup>120</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág. 476.

<sup>121</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.477.

<sup>122</sup> ADAME MARTÍNEZ, F., “Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales”, ob. Cit., pág. 83.

<sup>123</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág. 253.

<sup>124</sup> SÁNCHEZ MÁLAGA CARRILLO, A.: *Concepto y delimitación del dolo. Teoría de las condiciones para el conocimiento*, Tesis doctoral, pág. 697

Para abordar este tema hay que aclarar que el delito de defraudación tributaria es considerado como una ley penal en blanco. Esto, al momento de la acreditación del dolo, puede traer problemas. Al tener que configurarse la norma de complemento y la norma-marco hacen que su conjunción de lugar a un tipo total, extendiéndose al dolo los elementos pertenecientes a dicho tipo. No obstante, en el ámbito de las leyes penales en blanco, esto no sucede así porque el dolo no puede extenderse a la norma de complemento.<sup>125</sup>

Dar una solución adecuada a esta problemática implica abordar diversos planteamientos del tema. Así, si lo único que se considera es la desobediencia a la norma de complemento, será entonces imprescindible el conocimiento de todos los elementos de la norma en blanco y del tipo de la norma de complemento.<sup>126</sup>

Pero, si además de esa desobediencia de la norma, tratamos de asegurar el efecto de regulación de la norma de complemento, será imprescindible conocer dicho efecto de regulación. De este modo la existencia de tal conocimiento podría equipararse a una prohibición.<sup>127</sup>

Teniendo en cuenta que ambas posturas son correctas, habrá que determinar en qué casos se aplican, distinguiendo *prima facie* los tipos de delito que comprenden. En los tipos en los que se regula el aseguramiento de derechos, que a su vez quedan constituidos en la norma de complemento, será preciso tener en consideración el conocimiento del efecto de regulación de la norma de complemento.<sup>128</sup>

Es a este grupo al que pertenece el delito de defraudación tributaria, puesto que el contribuyente debe conocer el efecto regulador de la ley del impuesto defraudado. Es decir, el hecho imponible de la ley tributaria que se trate y no solamente la conducta defraudadora hacia la Hacienda pública.<sup>129</sup>

En el tipo penal de defraudación tributaria hay muchos elementos que deben ser integrados con la normativa tributaria para comprender su significado. Atendiendo a esto, cabe preguntarse hasta dónde ha de llegar el conocimiento de aquellos elementos

---

<sup>125</sup> JAKOBS, G.: *La imputación objetiva en el Derecho penal, ob. Cit. Pág 345*

<sup>126</sup> JAKOBS, G.: *La imputación objetiva en el Derecho penal, ob. Cit. Pág 345*

<sup>127</sup> JAKOBS, G.: *La imputación objetiva en el Derecho penal, ob. Cit. pág. 346.*

<sup>128</sup> JAKOBS, Günther, *loc. Cit.*

<sup>129</sup> COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código penal español (análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP)*, Tesis doctoral, 2009, pág. 216.

por el sujeto activo para, que de acuerdo a aquél, concurra el elemento cognitivo del dolo.<sup>130</sup>

A esta incógnita nos responde la AP de Tarragona, en su sentencia de 7 de enero de 2016<sup>131</sup>, cuando afirmó:

“Nuestra jurisprudencia no exige un conocimiento exhaustivo de la norma tributaria, bastando con que el sujeto activo del delito conozca la existencia de la obligación tributaria de forma genérica y eluda voluntariamente su cumplimiento para que pueda entenderse acreditado el elemento intelectual del dolo. En este sentido incluso puede traerse a colación la STS de 30 de abril de 2003<sup>132</sup>, que, para descartar la concurrencia precisamente del error de prohibición, afirma con total rotundidad que dicho conocimiento es el exigible al profano en relación con la normativa fiscal que infringe y ‘no es el que abarca todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud’<sup>133</sup>.”

De esto se desprende que será suficiente que el sujeto conozca su obligación con el deber de contribuir en el sostenimiento de los gastos públicos sin ser necesario un mayor conocimiento del tributo devengado. Lo mínimo requerido es que intuya la trascendencia tributaria que tiene el hecho.<sup>134</sup>

Cabe hacer una puntualización en relación con la cuantía exigida por el tipo. Puede surgir la duda respecto a este tema al cuestionarnos si es necesario que conozca el sujeto activo que está defraudando al Erario en dicha cantidad. En esta pregunta, como en las otras, se obtiene una misma respuesta: la suma señalada es un elemento normativo del tipo, pero no es necesario que ese conocimiento sea ni exacto ni fehaciente.<sup>135</sup>

## 6.1 Tipos de dolo. Especial referencia al dolo eventual.

Primeramente, cabe decir que existirá dolo eventual “cuando se somete al bien jurídico protegido a un gravísimo riesgo de lesión, siendo irrelevante que para el caso hipotético

---

<sup>130</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.211.

<sup>131</sup> SAP de Tarragona, de siete de enero de 2016.

<sup>132</sup> ST 593/2003, de 30 de abril de 2003.

<sup>133</sup> SAP de Tarragona de siete de enero de 2016. FD segundo.

<sup>134</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.242.

<sup>135</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.241.

de producción segura del resultado del autor hubiera obrado igualmente o se hubiera abstenido de actuar”.<sup>136</sup>

Esta es la postura mayoritaria en la doctrina, puesto que admiten la comisión del delito fiscal con dolo eventual.<sup>137</sup> No obstante, hay otro grupo que lo ha calificado como un delito de naturaleza puramente dolosa. Estarían refiriéndose éstos a delitos como la estafa, que si bien del análisis realizado en apartados anteriores de este trabajo se determinó que tanto su naturaleza como estructura del tipo son totalmente distintas a las del delito de defraudación, entienden que aceptar el dolo eventual supondría afectar a los principios de legalidad y seguridad jurídica.<sup>138</sup>

No tan clara es la situación en la que puede llegar a producirse con ocasión a la distinción entre los casos de culpa consciente y de dolo eventual, en los que el investido con potestad jurisdiccional deberá aplicar con cautela los criterios divergentes.

Existe la creencia y afirmación de quienes consideran que esta categoría del dolo eventual es un simple recurso utilizado dentro del delito fiscal para tratar de responder de algún modo a la exigencia de que el dolo abarque una suma cierta defraudada como elemento del tipo. Sin embargo, no hay que abandonar la idea de que si bien el sujeto pasivo puede desconocer la cantidad que ha dejado de tributar, lo importante en el asunto es que, precisamente, es plenamente consciente y ha aceptado esa cantidad defraudada, conllevando al incumplimiento de contribuir.<sup>139</sup>

En la jurisprudencia no parece haber inconvenientes en la aceptación de la posibilidad de cometer un delito de defraudación tributaria con dolo eventual. A tal efecto, la STS de 10 de noviembre de 1993<sup>140</sup> es claro ejemplo de dicha afirmación. Otros pronunciamientos más recientes sobre la cuestión referida se pueden encontrar en las SAP de Alicante de 21 de marzo de 2006<sup>141</sup>.

Con todo ello, será pues suficiente con que el sujeto entienda que el supuesto fáctico tiene relevancia tributaria o, por lo menos, que tenga conocimiento de la probabilidad

---

<sup>136</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob. cit., pág.242.

<sup>137</sup> PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 144.

<sup>138</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob. cit., pág.242.

<sup>139</sup> BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000, pág. 75

<sup>140</sup> STS 1040/1993, de 10 de Noviembre de 1993.

<sup>141</sup> SAP Alicante 193/2006, de 21 de marzo de 2006.

que su comportamiento tiene para configurar un delito fiscal, y pese a todo continúe con la ejecución de la maniobra.<sup>142</sup>

Interesante en este punto, por las afirmaciones que sostiene, es la Sentencia de la AP de Madrid, de 20 de septiembre de 2002<sup>143</sup>. En la misma podemos encontrar que no será preciso un determinado ánimo defraudatorio diferente del dolo, simplemente será necesario un dolo de defraudar. Dicho en otras palabras, el conocimiento de la alta probabilidad de que bien las acciones o bien las omisiones realizadas conllevarán a una actividad defraudatoria.

No quiere decir esto que la admisión por el sujeto de la probabilidad sea una especial intención de defraudar, sino que el hecho de que pueda deducirse ese conocimiento seguro o muy probable por el sujeto de los elementos objetivos del ilícito penal, será presupuesto suficiente para que concurra el dolo del artículo 305 del CP.

En la práctica la distinción no es tan sencilla como teóricamente pudiera parecer. Ello ha llevado a basarse en el aspecto intelectual o cognitivo, así podremos decir que:

- Habrá comportamiento culposo por el sujeto, y sin relevancia típica en el delito fiscal, cuando deja de evitar la conducta que puede dar lugar a un hecho típico, que si bien desconoce las circunstancias que de él pueden derivarse, no ha tenido el cuidado que se esperaba que tuviera. El comportamiento culposo implica por tanto la decisión de realizar el hecho típico, aun no teniendo a su alcance los datos necesarios para la norma, pero que se ha producido con ocasión de una falta de cuidado.<sup>144</sup>
- De otra parte, estaremos ante dolo eventual y consecuentemente, delito fiscal, cuando el sujeto sí posea los datos suficientes como para poder calcular qué posibilidad hay de realizar el hecho constitutivo del artículo 305 CP. Es precisamente ese conocimiento el que conlleva el deber de evitar la realización del tipo. Se puede decir, porque así además ha sido afirmado por la jurisprudencia, que cuando haya indicios de que el sujeto era consciente de elementos en los que no ha querido profundizar, habrá realización objetivamente típica, sin tener además los conocimientos exigidos por el dolo de la

---

<sup>142</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.245.

<sup>143</sup> STS 1494/2002, de 20 de septiembre de 2002.

<sup>144</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.246.

defraudación. Esa falta de conocimiento es consecuencia directa de una decisión previa tomada por el sujeto de no querer obtenerlo.<sup>145</sup>

Haciendo síntesis de lo expuesto en este último punto del tema puede decirse que el dolo exigido en la descripción legal del tipo quedaría suficientemente acreditado si se constata que el sujeto pasivo del tributo no ingresó o ingresó menos a sabiendas de que debía hacerlo. Además de ser conocedor de la manera en que debía hacerlo. Se podría afirmar que el interés del sujeto por defraudar es propio del tipo, ya que solo para defraudar se está cometiendo el delito fiscal. La acción del sujeto consistirá siempre en defraudar, provocando un lucro bien para si mismo, bien para un tercero, en detrimento de la Hacienda Pública.<sup>146</sup>

Además, en relación a la obtención de lucro, la doctrina nos recuerda que realmente se trata de una consecuencia implícita en la defraudación tributaria. Esto significa que la acción constitutiva de la defraudación tributaria no tiene que conllevar necesariamente el ánimo de lucro por el sujeto obligado. Existen supuestos en los que puede producirse la elusión de un pago tributario y no obtenerse de manera directa un lucro. Ejemplo de ello sería el obligado por ley a realizar retenciones con motivo de pagos realizados a terceros para después ingresarlos en la Hacienda, pero que no realiza ninguna de las dos obligaciones, ni la de retener ni la de ingresar.<sup>147</sup>

La idea de la exigencia del ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo no es una cuestión baladí. Ya que, de ser así, se estarían dejando de lado numerosas conductas que objetivamente podrían encajar en el tipo penal pero, que por no perseguir una obtención de una ventaja fiscal, quedarían impunes.<sup>148</sup>

Es por ello que el Alto Tribunal se ha pronunciado en este sentido, exigiendo únicamente la concurrencia del dolo genérico al decir que:

“El delito contra la Hacienda pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo. Es en esto en lo que

---

<sup>145</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob. cit., pág. 247.

<sup>146</sup> COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico dogmático del art. 305 del CP)*, ob. Cit., pág. 219.

<sup>147</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. Cit., pág. 146.

<sup>148</sup> COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, ob. Cit., pág. 221.

consiste la intención de defraudar a que frecuentemente se ha referido la jurisprudencia. Pero no hay base alguna en la descripción legal del delito para sostener la exigencia de un especial ánimo de perjudicar a la Hacienda Pública -lo que algún sector de la doctrina ha denominado ‘dolo reduplicado’- que normalmente sería ilusorio pues cuesta mucho imaginar un delito fiscal, por elevada que sea la cantidad defraudada, que pueda causar un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública”<sup>149</sup>

## 6.2 Dolo en la defraudación tributaria.

Teniendo en cuenta el dolo como único título posible de imputación subjetiva en el delito fiscal, hay que tener en cuenta el elemento volitivo de aquél es componente necesario para que se produzca un desvío de la norma de conducta. No olvidando la importancia del elemento cognitivo para poder delimitar la imputación.

Lo general es que los tipos penales dolosos de la parte especial, tanto los que requieren el dolo de manera implícita como los que exigen su expresa realización de forma consciente y deliberada, admitan tanto el dolo directo de primer grado como el dolo directo de segundo grado.<sup>150</sup> El dolo eventual también es admitido por la mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia en el delito fiscal, como se ha indicado previamente.

Al respecto, la tesis de RODRÍGUEZ MOURILLO, que ha sido ampliamente aceptada por la doctrina, estableció ya hace un tiempo que: el delito fiscal era un delito doloso integrado por “la conciencia y la voluntad de que, mediante engaño, se causa injustamente a la Hacienda estatal o local un perjuicio igual o superior a dos millones de pesetas”<sup>151</sup>.

## 7. REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

La regularización de la situación tributaria se introdujo en el delito fiscal mediante la LO 6/1995, de 29 de junio, actualmente derogada.

No obstante, ha sido la reforma del Código penal mediante la LO 7/2012, de 27 de diciembre por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal

---

<sup>149</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.265.

<sup>150</sup> LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, 3ª Edición, 2016. pág. 244.

<sup>151</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág. 238.

en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, la que ha conllevado cambios en la configuración de la regularización tributaria recogida en el artículo 305.4. Por la importancia del cambio, se hace necesario analizar los apartados primero y cuarto del artículo mencionado. Así, se establece:

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

*Artículo 305.4 del CP: “Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias (...)”.*

Con la novedad introducida en el precepto se entendió que el delito fiscal no solamente se comete incurriendo en el comportamiento típico recogido en la figura base, sino que será necesario que no haya existido regularización tributaria de acuerdo a lo pautado en el apartado cuatro del mismo artículo

Así, y siguiendo con lo descrito en este último apartado del precepto, la conducta del obligado tributario consistirá en el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. Además continúa diciendo el artículo anteriormente citado que deberá hacerlo con anterioridad a:

1. La comunicación al mismo por la Administración Tributaria de la notificación del inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización.

2. De no haberse producido las citadas actuaciones, con anterioridad a que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél.
3. A que bien el Ministerio Fiscal, bien el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.<sup>152</sup>

Considero reseñable que si bien el primer punto descrito se prevé la notificación, siguiendo con la lectura se puede comprobar que en cambio, en el punto número dos no se precisa de notificación. Esto conlleva a que el defraudador no sea consciente de la situación y, sin embargo, haberse interpuesto una querrela. De hecho, es posible que este sujeto realice una declaración extemporánea y posterior a la querrela interpuesta. En el tercer caso, se requiere un conocimiento formal, sin el efectivo.<sup>153</sup> Esto quiere decir que habrá casos en los que proceda la regularización teniendo conocimiento de haber sido descubierto, mientras que en otros, aunque no se conozca tal circunstancia, no será posible regularizarla.<sup>154</sup>

El apartado cuatro del artículo 305 ayudó además a cerrar una discusión que se venía sucediendo a largo de los años. Estas discusiones se enmarcaban en dos principales ideas: los partidarios de afirmar que era suficiente el ingreso de la cuota para regularizar la situación tributaria; en cambio otros creían necesario ingresar el importe de la deuda tributaria con los convenientes intereses de demora que se hubieran generado. El artículo no da cabida a la duda: exige de manera expresa el pago de la deuda.<sup>155</sup>

Con la aclaración realizada por el legislador ya no hay lugar para discusiones sobre la interpretación. La doctrina también lo ha puesto de manifiesto al decir que lo primero que tiene relevancia es la deuda tributaria, en la que se engloban intereses de demora, multas por el impago en el tiempo establecido de la cuota o por la realización de las conductas previstas en el tipo. Además, señala que se diferencia de la anterior regulación en que esta última se remite a las deudas que derivan de las acciones contenidas en el apartado primero del artículo 305, las cuales eran únicamente cuotas tributarias, que era imprescindible que excediera de los ciento veinte mil euros. Con ello, antes de la nueva

---

<sup>152</sup> España. *Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal* (<https://www.boe.es/eli/es/lo/2010/06/22/5>)

<sup>153</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob. cit., pág.350.

<sup>154</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob. cit., pág.350.

<sup>155</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob. cit., pág. 351.

regulación, quedaban fuera todas las demás partes o conceptos de la deuda con las administraciones acreedoras de los tributos.<sup>156</sup>

Siguiendo con el pago de la deuda, la nueva disposición legal no impide que pueda ser un tercero quien realice el pago en nombre del obligado tributario. Lo que pretendía el legislador con la reforma del 2012 era la agilidad en la recaudación de las deudas por los tributos debidos.<sup>157</sup>

Como ya he mencionado antes, de acuerdo al articulado, para que la deuda tributaria se encuentre regularizada es *conditio sine qua non* que, junto con el pago, se reconozca por completo la deuda tributaria. Pese a la simplicidad que parece tener la cuestión planteada, no lo es. Pareciera que con el pago de la deuda ya se está llevando un completo reconocimiento, pero lo cierto es que no es así. Que exista una ausencia de ese completo reconocimiento es lo que con posterioridad puede autorizar posteriores recursos.<sup>158</sup>

En otro orden, en el segundo párrafo de apartado cuarto del artículo 305 del Código Penal, el legislador introdujo la posibilidad de que el obligado tributario satisfaga la deuda encontrándose prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. Con este añadido se pone fin a otra problemática que venía ocasionándose. La doctrina manifestó que había muchos contribuyentes que, una vez prescrito el plazo de la Administración a liquidar la deuda pero con anterioridad a la prescripción penal del delito contra la Hacienda Pública, realizaban y presentaban declaración con ingreso. Con ello se beneficiaban de la excusa absolutoria del artículo 305.4 del Código penal. Pese a esto, la Administración ante tales sucesos estaba en obligación de poner en conocimiento del Ministerio Fiscal o autoridad judicial competente los hechos para solicitar que los ingresos que hubiesen podido realizar se tomaran como responsabilidad civil. Esto es así porque, de no presentar la denuncia, no se interrumpía la prescripción penal, ganándose a los cinco años. Cuando esta situación ocurría, el contribuyente pedía la devolución de los ingresos indebidos, puesto que al no haber interrupción de la prescripción penal, el importe que habían ingresado era de una deuda que en realidad ya estaba prescrita en el momento del ingreso. Toda esta cuestión

---

<sup>156</sup> MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi, Doctrina*, núm. 11, marzo 2013, pág. 42.

<sup>157</sup> MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, *ob. Cit.*, pág. 43.

<sup>158</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. *Ob. cit.*, pág. 353.

llegó a su fin con la reforma de los artículos 221 y 180 de la Ley General Tributaria, 58/2003 de 17 de diciembre y con la inclusión del segundo párrafo del artículo 305.4 del CP.<sup>159</sup>

Del mismo modo, el artículo 305.4 del CP también establece el efecto de incurrir en la conducta que configura la regularización tributaria al establecer que no se podrá perseguir al obligado tributario por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que aquél pudiera haber cometido antes de regularizar su situación tributaria.<sup>160</sup> Esto está relacionado con la extensión de los efectos de la impunidad prevista para las falsedades e irregularidades contables de carácter instrumental. Se produce una alteración de “exención de la responsabilidad penal” a “causa de no persecución”.

Con la reforma llevada a cabo por la LO 7/2012 no se produce una alteración en la naturaleza jurídica del instituto ni tampoco una variación que suponga una armonización en el tratamiento penal de los partícipes, todo ello reflejo de la discordancia entre la Exposición de Motivos de la Ley, y los apartados 1 y 4 del artículo 305 del CP.<sup>161</sup>

Este citado anteproyecto preveía que la regularización tributaria configuraba un elemento del tipo y la redacción normativa inicial lo establecía en el artículo 305.4 CP<sup>162</sup> al decir: “*el que defraude (...) y no lo regularice*”. Pero, finalmente su Exposición de Motivos lo suprimió y redactó entonces “*el que defraude (...) salvo que regularice*”. Con este añadido hay autores que han afirmado que con ello lo que el legislador pretendía con la regularización era un retorno de la legalidad, como si ésta en algún momento hubiese desaparecido y posteriormente hubiese vuelto al terreno de la excusa absolutoria.<sup>163</sup>

Si bien la voluntad del legislador con la norma fue poder hallar su sentido objetivo, si se producen contradicciones entre aquella y ésta habrá que hacer prevalecer la interpretación que sea más acorde al contenido objeto del mandato.

---

<sup>159</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.354.

<sup>160</sup> GÓMEZ RIVERO, M<sup>a</sup> del C/NIETO MARTÍN. A/ PÉREZ CEPEDA, A.M/CORTÉS BECHLARELLI, E / NÚÑEZ CASTAÑO, E.: *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial, vol. II, 2ª edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal*, Editorial Tecnos, 2015, pág. 323

<sup>161</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.374.

<sup>162</sup> España. Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (<https://www.boe.es/eli/es/lo/2010/06/22/5>)

<sup>163</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.358.

La regularización tributaria conforma una excusa absolutoria en tanto que establece la exención del reproche penal basándose en circunstancias que al momento de la realización del hecho no concurren, pero que sí lo hacen con posterioridad a la comisión del hecho que se tiene como delito. Se puede con esto afirmar que tras las modificaciones del artículo 305.4 CP el instituto analizado sigue siendo una excusa absolutoria, que se encuentra fuera del ámbito de los elementos del tipo.<sup>164</sup>

Al hilo de esta cuestión, la doctrina ha expresado que la regularización normada en lo relativo a su concepción no difiere de lo ya existente en nuestro Derecho. El legislador ni la ha considerado elemento del tipo, ni tampoco le ha otorgado un nombre explícito que ayude en la interpretación legal de la institución. En consecuencia habla de esto como ejemplo de un “mal Derecho”, porque no da certeza a la ciudadanía.<sup>165</sup>

## 8. PENALIDAD.

Para dar comienzo a este nuevo punto del análisis, es preciso apuntar lo recogido en el artículo 305 CP:

1. *“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública (...) será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía (...) Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años (...)”*<sup>166</sup>

En esta disposición se establecen ciertos instrumentos de reacción penal por la comisión de un delito fiscal, que son:

1. Prisión de 1 a 5 años.
2. Multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía defraudada.
3. Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años.

---

<sup>164</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob. cit., pág.377.

<sup>165</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob. cit., pág.377.

<sup>166</sup> España. Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (<https://www.boe.es/eli/es/lo/2010/06/22/5>)

La aplicación de estos instrumentos es diferente según nos encontremos ante personas físicas o personas jurídicas.

A las personas físicas les será de aplicación la pena de prisión, la pena de multa y además, como medidas de seguridad complementarias o suplementarias, la pérdida de la posibilidad de obtener cualquier subvención o ayuda pública, así como del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales de la Seguridad Social.<sup>167</sup>

En el artículo 305 bis CP podemos encontrar sanciones penales más severas para los tipos cualificados. Por el contrario, en el artículo 305.6 CP se establece un atenuante específico por reparación del daño que establece una sanción penal reducida.

De otra parte, en lo relativo a las personas jurídicas habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 310 bis<sup>168</sup>. En esta disposición se establece una pena de multa por una cuantía que se fijará en función de la pena de prisión previsto para el delito que haya cometido la persona física.

También la persona jurídica se verá privada de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social. Asimismo, podrán imponerse las sanciones de privación de derecho que se prevén el artículo 33.7 CP en sus apartados b), c), d), e) y g), que de su lectura se desprende que son: disolución, suspensión de actividades y clausura de locales por hasta cinco años, prohibición de realizar actividades en el futuro por hasta quince años e intervención judicial por hasta cinco años.<sup>169</sup>

### **8.1 Pena privativa de libertad.**

De la simple lectura, en lo que respecta la pena privativa de libertad (de uno a cinco años), se puede comprobar de la comparación con otros delitos patrimoniales que la pena para el delito fiscal resulta insuficiente. Ahondando en esta cuestión no hay que dejar de lado que en el supuesto de que una sentencia condenatoria imponga una pena

---

<sup>167</sup> GARCÍA VALDÉS, C. / MESTRE DELGADO, E. / FIGUEROA NAVARRO, C.: *Lecciones de Derecho penal. Parte especial* 2ª. edición, editorial Edisofer, 2015, pág. 183.

<sup>168</sup> España. Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (<https://www.boe.es/eli/es/lo/2010/06/22/5>)

<sup>169</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, ob. Cit., pág. 478.

inferior a dos años puede dar lugar al beneficio de la suspensión de la pena como establece el artículo 80.1 CP<sup>170</sup>.

No obstante, el último apunte señalado hay que ponerlo en consonancia con la reforma llevada a cabo por el legislador penal mediante la LO 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica el régimen de suspensión y se introduce un nuevo artículo 308 bis. Esta nueva disposición regula la concesión pero supeditada esta a “*que el penado haya abonado la deuda tributaria o con la Seguridad Social, o que haya procedido al reintegro de las subvenciones o ayudas indebidamente recibidas o utilizadas*”. La interpretación que se puede sacar de esto es que parece que el legislador pretendía con la modificación ampliar los requisitos de procedencia del beneficio, reducir su viabilidad e incluso obstaculizarla en los delitos contra la Hacienda Pública.<sup>171</sup>

## 8.2 Pena pecuniaria.

Es la sanción más importante para incriminar las diversas infracciones tributarias, tal es así que es el propio legislador fue quien la estipuló en el artículo 305 CP creando un nexo entre el importe correspondiente a la sanción con el monto evadido. Dicha sanción no es un importe fijo, sino que es el resultado de un múltiplo del monto evadido. La pena pecuniaria que prevé es el séxtuplo de la cuantía defraudada.

Hay autores que no consideran la multa descrita en el artículo 305 CP propia de la ley penal, sino más bien de las tributarias o administrativas.<sup>172</sup> Esto lo creen así porque en los tipos penales que establecen la multa como reacción penal su regulación la llevan a cabo por medio del cómputo de días.<sup>173</sup>

Como en la mayoría de las cuestiones, hay otro sector que sostiene lo contrario. Consideran que la pena pecuniaria lo que hace es adoptar el sistema proporcional, el cual es el único que proporciona garantía de cumplimiento de las funciones de prevención general y especial frente a la delincuencia. Piensan que de seguirse el sistema habitual de contar por días no se alcanzaría una cuantía suficientemente disuasoria, pasando a sentirse más que como una sanción de cierta envergadura, como un eventual

---

<sup>170</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.381

<sup>171</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.383.

<sup>172</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.384.

<sup>173</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.384.

‘coste’. Con la fórmula del múltiplo del monto evadido confían, como lo hace el legislador, en que obligar al infractor a pagar una multa que puede conllevar como mínimo el desembolso del lucro perseguido y como máximo su séxtuplo establece un obstáculo importante en su decisión de operar delictivamente.<sup>174</sup>

Es destacable comentar, por ocurrir, que la pena pecuniaria del delito fiscal puede resultar inferior a las multas administrativas. En los artículos 191.4, 192.4 y 193.4 LGT se establece que las infracciones muy graves serán sancionadas con una multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento de las cantidades que se hubieran dejado de ingresar o del importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos.

Quizás debiera el legislador haber previsto esta circunstancia, porque resulta cuando poco llamativo que la pena administrativa pueda ser superior a la sanción penal. No obstante, no hay que perder de vista que en el área penal las sanciones pecuniarias se combinan con penas que son tanto privativas de libertad como accesorias. Su intervención, que será castigada de esta manera de una forma más dura, se reserve a las conductas más lesivas de bienes jurídicos de mayor envergadura.<sup>175</sup>

Reconduciendo lo dicho, la realidad es que de quien va a depender la imposición o por mejor decir, la adecuación de la pena pecuniaria, es el juzgador por el amplio margen de discrecionalidad del que es poseedor.

### **8.3 Otras sanciones penales previstas en el artículo 305 CP.**

El artículo 305 CP, tras las dos penas que considero principales y que he comentado antes, se ocupa de recoger otras sanciones: 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. Y para esta pérdida prevé un tiempo de duración de tres a seis años.

La doctrina y la jurisprudencia en relación a la naturaleza jurídica de estas medidas han establecido lo siguiente:

- Un grupo considera que son una pena principal.

---

<sup>174</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.385.

<sup>175</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág 386.

- Otro grupo las califica como pena o medida accesoria.
- Un tercer grupo que las denomina como medida de seguridad.

Sin embargo, esta sanción no se encuentra contemplada en el catálogo general de penas del Código penal, en el Título III, Cap. I, Sección 1ª. Asimismo, ésta constituye “un supuesto excepcional de medida de seguridad, que se impone junto a la pena, esto es, al mismo tiempo que ella, produciendo de este modo un sistema jurídico de doble punición”<sup>176</sup>.

Y es que, a mayores de la pena que se le aplicará al sujeto que defraude, se hace una valoración en la determinación jurídico-penal de la peligrosidad criminal del defraudador, sometiéndole a una medida de seguridad adecuada a su personalidad. Esperando con ello consecuentemente la prevención criminal al ulterior comportamiento del sujeto que pudiera estar encaminada a la defraudación fiscal.<sup>177</sup>

Es la propia doctrina quien realiza un comentario referenciando a esta sanción como una medida accesoria de prevención. Lo hace apuntando que las penas tradicionales de privación de libertad y de multa necesitan estar acompañadas de otras medidas preventivas que eviten la reincidencia criminal. Manifiestan que la prevención no ha de buscarse en la elevación de las penas privativas de libertad y la multa, sino que deberán de estar acompañadas de medidas de seguridad.<sup>178</sup>

Estas medidas se encuentran también reguladas en la LGT para las infracciones graves otorgando el legislador con esto un poder sancionador a la Administración, junto con la prohibición de celebrar contratos con el Estado y demás entes públicos.

Siguiendo el hilo de la idea calificativa para estas medidas de accesorias existe, no obstante, una diferencia de estas sanciones con las penas accesorias: estas últimas deben abarcar el tiempo de la condena, mientras que aquella puede no coincidir en el tiempo.

Es en el artículo 33.6 CP en el que se establece que: “*las penas accesorias tendrán la duración que respectivamente tenga la pena principal, excepto lo que dispongan expresamente otros preceptos de este Código (...)*”.

---

<sup>176</sup> POLAINO NAVARRETE, M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general, tomo I, ob. Cit.,* pág. 51.

<sup>177</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Ob, cit.,* pág. 398.

<sup>178</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Ob, cit.,* pág. 398.

La extensión temporal y discrecionalidad para esta medida de seguridad es de tres a seis años, con lo que cabe la posibilidad perfectamente de no ser coincidente con la pena de prisión impuesta.

En último lugar hay que citar lo que se entiende por la expresión de 'beneficio o incentivos fiscales' que utiliza el legislador en la descripción de la medida de seguridad.<sup>179</sup> Se refiere a las reducciones en la cuantía del tributo, que constituyen medidas para favorecer determinadas conductas.

## **9. LA CONSUMACIÓN DELICTIVA.**

Hay que partir de la idea principal de que la defraudación tributaria es un delito de resultado. Su consumación supondrá la consecución del delito por la realización de la conducta tipificada. Además, la consumación es la que marcará el *dies a quo* en el cómputo del plazo de prescripción de la acción penal y su legislación aplicable.<sup>180</sup>

La regularización de la situación tributaria es una excusa absolutoria, la consumación del delito fiscal tendrá lugar cuando se cause el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, dependiendo también del comportamiento típico concreto que se trate.<sup>181</sup>

La regulación de este delito tras la reforma del 2012 estableció en su artículo 305.2 a) que a los efectos de determinar la cuantía requerida para que se encuentre configurado el delito, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cifra 120.000 euros. No son pocos los problemas que ha traído consigo la formulación de este artículo, sobretudo en relación al momento en que queda consumada la defraudación.

### **9.1 Determinación del momento de la consumación.**

Comenzando con la exposición, la doctrina se ha dividido entre aquellos que consideran que la consumación tiene lugar al liquidarse la cuantía defraudada, y de otra parte, se encuentra el sector doctrinal que apoya la idea de que el momento consumativo se

---

<sup>179</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 167.

<sup>180</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.417.

<sup>181</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, pág. 131.

produce al tiempo del perjuicio patrimonial al Erario. Los primeros, estiman que el delito fiscal se consuma cuando se conoce que el importe defraudado es superior a la cuantía de ciento veinte mil euros que recoge el Código penal. Este sector se puede dividir en dos:

- Los que consideran imprescindible la liquidación definitiva de la deuda tributaria.
- El que admite cualquier liquidación provisional realizada por la Administración.<sup>182</sup>

Centrándome en ese primer subgrupo, cabe decir que éstos consideran la cuantía prevista como el margen mínimo para cometer el delito es parte del tipo delictivo. Así la consumación de producirá en el momento en que se tiene certeza de esa cuantía mínima al notificarse la liquidación definitiva, conformándose la deuda como vencida, exigible y tajante.<sup>183</sup>

Con esto dejan claro que no admitirán como consumado el delito antes de la liquidación efectiva, tampoco lo será en supuestos de autoliquidación.

Lo que ocurre es que esta teoría deja sin aplicación la excusa absolutoria del artículo 305.4 CP, ni tampoco la atenuante de nuestro Código penal del artículo 21.5 porque se presupone en ellas la consumación.

Así mismo, ahondando más en las posibles lagunas que puede tener esta teoría, cuando se realiza una declaración complementaria por el contribuyente estaríamos ante un supuesto de interrupción de la prescripción tributaria, con lo que podría decirse que hay una consumación de la infracción.<sup>184</sup> Al respecto se ha afirmado que *“el hecho de cifrar la consumación en la liquidación definitiva (...) no impide el castigo del delito en grado de tentativa frente a la cual cobra sentido el desistimiento, la atenuante y la interrupción de la prescripción”*.<sup>185</sup>

Continuando con estos postulados, como ya mencioné anteriormente, hay quienes admiten cualquier liquidación provisional realizada por la Hacienda como causante de la consumación del delito de defraudación tributaria.<sup>186</sup> Esto es así porque entienden que el momento de la consumación se produce con la comunicación por la Administración al

---

<sup>182</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.421.

<sup>183</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. Cit. pág. 170.

<sup>184</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág.423

<sup>185</sup> LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, cit., pág. 423.

<sup>186</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. Cit, pág. 170.

contribuyente. Por ejemplo en una autoliquidación, cuando indiquen a aquél mediante liquidación, bien sea provisional o bien sea definitiva, el momento en que debió pagar y no lo hizo.<sup>187</sup>

PÉREZ ROYO asevera con relación a esto que la consumación se va a producir cuando alcanza el resultado dañoso para la recaudación tributaria. Dicho de otra forma, al aparecer la defraudación como una falta de ingreso al ejecutarse el plazo de realización de ingreso. Cuando el resultado suponga percibir una devolución improcedente en el momento en que se produce la salida de caja o disposición de fondos en beneficio del defraudador.<sup>188</sup>

Siguiendo con la doctrina fiel a la idea de que la consumación de este delito se producirá cuando se causa el perjuicio patrimonial a la Hacienda, hay que concretar ese momento: cuándo se produce el perjuicio. De acuerdo a lo tipificado en el artículo 305 CP, el perjuicio se va a producir en el momento en el que el Erario debió obtener los ingresos y pudo exigirlos, independientemente de la modalidad llevada a cabo en la acción típica.<sup>189</sup>

Conforme a lo expuesto, la determinación del momento de consumación del delito fiscal en las modalidades delictivas del precepto legal atenderá a la estructura normativa de cada tributo para poder fijar cuándo se provoca el daño a la Hacienda Pública.

## 9.2 Modalidades de ejecución.

Una primera modalidad podría encabzarse por la elusión del pago de tributos, de las retenciones o de los ingresos a cuenta.

La elusión del pago de tributos va a distinguirse entre los tributos de liquidación ordinaria y los tributos con autoliquidación.

---

<sup>187</sup>LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Ob, Cit.,* pág. 424.

<sup>188</sup>PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general, 26ª. edición., Editorial Civitas, 2016, pág. 478.*

<sup>189</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Ob, Cit.,* pág.425.

En los primeros, se necesita de la Administración para liquidarlos y será por tanto quien determine la cantidad total de la deuda tributaria.<sup>190</sup>

No será hasta el momento en que el sujeto conozca la deuda cuando ésta empiece a ser exigible.<sup>191</sup> Es perfectamente comprensible lo dicho porque, si bien el acto administrativo de liquidación es un requisito necesario, es imprescindible la efectiva elusión del pago de tributos que produzca un perjuicio patrimonial a la Hacienda. Solo habrá consumación cuando el sujeto lleve a cabo un ingreso de la deuda por una cantidad falsa o cuando la defraudación sea consecuencia de la falta de pago en el momento señalado para su ingreso<sup>192</sup>. De hecho, SALAS DARROCHA, T. J. entiende que el delito fiscal quedará consumado en el día final de plazo concedido para el cumplimiento del deber. Equipara la omisión de presentación de la declaración con la acción de presentar una declaración falsa, lo que supone en ambos casos un perjuicio para la Hacienda Pública.

Siguiendo con los tributos de autoliquidación, no se exigirá en estos que la Administración realice un acto administrativo de liquidación, sino que será el propio sujeto pasivo del impuesto quien cuantifique la deuda de acuerdo a las normas del tributo que se trate.<sup>193</sup>

Dicho lo cual, se pueden diferenciar dos supuestos:

- Si lo que se omite es la presentación de una declaración-liquidación, el delito fiscal se consumaría el día que finalice el plazo reglamentario para presentar la declaración e ingreso de la cuota.<sup>194</sup>
- De presentarse la declaración-liquidación, el delito quedará consumado el mismo día de su presentación.<sup>195</sup>

Sin embargo esta distinción, de acuerdo a la doctrina jurisprudencial de nuestro Tribunal Supremo, no ha de admitirse como tal. Considera que tanto en los casos de omisión

---

<sup>190</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.426.

<sup>191</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.427.

<sup>192</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.427.

<sup>193</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.428.

<sup>194</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.428.

<sup>195</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.429.

total como de omisión parcial lo relevante es la omisión propiamente realizada, es decir, la elusión del pago del impuesto. No importa si se ha realizado la declaración o no en los tributos de autoliquidación, presentándose como innecesaria la distinción. Re caerá la importancia del asunto en que el delito se consumará en el momento en el que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. No se podrá hablar de consumación en ningún momento anterior al expuesto.<sup>196</sup>

Por supuesto, para la determinación del momento consumativo habrá que estar a la normativa de cada tributo en atención a su mecanismo de autoliquidación.

De encontrarnos ante un tributo en el que pago se realice mediante retenciones o ingresos a cuenta, el delito se consumará cuando termine el plazo que la ley determine en esos supuestos.<sup>197</sup>

Siguiendo con la explicación de las modalidades de ejecución se hace necesario mencionar a la obtención indebida de devoluciones. Para poder entender como consumado el delito es requisito fundamental un acto expreso de la Administración reconociendo ese derecho a la devolución junto con la entrega material de la cantidad solicitada.

Claramente se producirá la consumación precisamente cuando la Administración haga ese desplazamiento patrimonial porque es requisito del tipo la obtención de la devolución.<sup>198</sup>

Otra modalidad es la del disfrute indebido de beneficios fiscales. La doctrina viene entendiendo que el delito se consumará con el acto de presentación de la declaración que manifieste una cantidad inferior a la que se debe, consecuencia de la elusión del pago de las cantidades indebidamente bonificadas.<sup>199</sup>

Por tanto, a modo de conclusión, la consumación tendrá lugar el día en que finalice el plazo de presentación de la declaración dependiendo del tributo que se trate.

---

<sup>196</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit., pág.429.

<sup>197</sup> COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, Ob. Cit., pág. 303.

<sup>198</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit.,431.

<sup>199</sup> LINARES, M. B.: *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*. Ob, Cit.,431.

Al respecto y como aclaración final, es interesante el apunte de COLINA RAMÍREZ acerca de la consumación: *“la consumación se produce en el último día de pago en el período voluntario, pues es hasta ese preciso momento en el que formalmente la propia ley del tributo correspondiente establece el plazo para la realización de la declaración-liquidación, con todo lo que ello conlleva, es decir, una rebaja importante de la deuda tributaria, con motivo de la aplicación incorrecta de reducciones, exenciones o bonificaciones y, por tanto, es ese momento en que se consuma el delito”*.<sup>200</sup>

## 10. CONCLUSIONES.

Como se ha podido comprobar a lo largo de las páginas precedentes, con este trabajo se ha pretendido hacer un recorrido por el delito de defraudación tributaria, ahondando en sus elementos y características.

La exposición del trabajo da comienzo con la determinación del bien jurídico. Si bien no existe una determinación pacífica de lo que es el bien jurídico protegido, se puede entender al mismo como el bien o valor merecedor de la máxima protección jurídica cuyo otorgamiento es reservado a las prescripciones del Derecho penal. Como ha quedado relatado, no todos los bienes son merecedores de la protección o tutela de nuestro Derecho, sino que para ello deberán tener cierta entidad o importancia.

A mi entender, sería factible una doble distinción o una doble faceta del bien jurídico protegido:

- De una parte, el patrimonio del Erario Público en sí. Es decir, se está protegiendo el patrimonio fáctico de la Hacienda Pública, o dicho de otro modo: el patrimonio entendido como las aportaciones dinerarias que realizan todos los ciudadanos.
- De otra parte, entiendo que hay una protección al valor y esfuerzo de cada ciudadano en sus obligaciones tributarias. Cuando se produce un daño al patrimonio Público no solamente se causa un perjuicio económico en sí, sino que al mismo tiempo se está causando un perjuicio a la solidaridad de todos los demás ciudadanos que sí han cumplido con sus obligaciones y sí han aportado al bienestar común de la sociedad. Personalmente, considero que, esta cuestión sí es merecedora de igual protección porque no hay que olvidar que, al fin y al cabo, los ingresos públicos lo conforman aportaciones de todos y cada uno de los sujetos que cumplen con sus compromisos.

---

<sup>200</sup> COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, ob Cit., pág. 303.

En cuanto a la acción típica de este delito, en mi opinión está claro que el verbo defraudar se muestra como eje de la conducta delictiva. Aunque en la doctrina no hay acuerdo sobre su definición o concreción, el verbo defraudar se mantiene intacto en la estructura típica del delito. No es, sin embargo, una cuestión sin trascendencia porque es precisamente su interpretación la que puede concluir el alcance de la figura delictiva. Ésta, además, puede venir dada por una acción o una omisión.

Siguiendo con el esquema de trabajo nos encontramos con la cuestión atinente a la determinación de la cuantía tributaria. La cuota tributaria es la suma defraudada que configura la cuantía típica, excluyendo cualquier otro elemento que pueda devengarse como obligación accesoria. La cuantía tributaria recogida en el CP actualmente es de 120.000 euros. Para la determinación de la misma será diferente según nos encontremos ante uno u otro tipo de impuesto desde el punto de vista de su configuración temporal.

En mi opinión es una cuantía muy elevada. Teniendo presente la idea de que los 120.000 euros actúan como elemento del tipo de la defraudación tributaria y que solo será constitutivo de delito aquella actuación que suponga defraudar una cantidad igual o superior, sería más efectivo a la hora de evitar la comisión del delito que se rebajase dicha cantidad y pudiese producirse el delito con una menor cuantía. Esta idea propuesta podría tener un impacto positivo en la sociedad.

En cuanto a los sujetos, hay varias cuestiones a comentar. Primeramente, el sujeto pasivo de este delito no cabe duda de que es la Hacienda Pública, pues se produce un daño en el patrimonio de la misma. No obstante, matizando esta idea, podría decirse que de manera subyacente se está produciendo un daño a toda la ciudadanía en su conjunto, puesto que es ese patrimonio el que financia los bienes y servicios que requiere la sociedad.

En segundo lugar, hay que tener en cuenta que, siendo éste un delito especial, incidirá en el ámbito de la intervención delictiva y limita por tanto el círculo de los sujetos activos. Uno de los sujetos intervinientes más particulares es el asesor fiscal.

Una cuestión clave y que a mi juicio es esencial para entender la autoría de los sujetos en este delito es el de la *intencionalidad*. Siempre que haya intencionalidad por parte del obligado tributario será tenido como sujeto activo del delito. De igual manera otro concepto que considero imprescindible es el de *indicios suficientes*. Éstos son decisivos

para determinar la culpabilidad del sujeto, sobre todo en aquellos casos que presentan una mayor dificultad, como es el de las conductas omisivas.

Además, el obligado tributario, como sujeto activo del delito, puede no actuar de manera individual, sino que su actuación puede estar complementada por la de cooperadores o asesores fiscales, como se ha puesto de relieve en el trabajo.

Respecto a ese último, considero que es una figura imprescindible en nuestra sociedad, tanto para las personas físicas como jurídicas, por la complejidad que puede ofrecer el ordenamiento tributario. Sin embargo considero que la regulación respecto a la responsabilidad de estos profesionales es insuficiente y poco clara. Por ejemplo, algo llamativo en mi opinión, es que el asesor fiscal nunca pueda ser autor, siempre será cooperador o colaborador en el delito de defraudación tributaria. Esto implica que, independientemente del grado de participación de éste en el delito, incluso cuando haya actuado con desconocimiento absoluto del obligado tributario, la responsabilidad en la que incurra será solidaria. Por ello, estimo necesario una concreción y aclaración en lo relativo a la conducta dolosa o imprudente del asesor fiscal en el ejercicio de su profesión.

Otra cuestión relevante en el delito defraudación tributaria es la del elemento subjetivo. El delito de defraudación tributaria es un delito eminentemente doloso. Además, comparto la postura de la doctrina mayoritaria al afirmar que es posible la comisión del delito de defraudación del artículo 305 CP con dolo eventual. A mi parecer, estimar que basta con que el sujeto conozca la alta probabilidad de que su actuación u omisión puede generar un perjuicio económico en la Hacienda Pública, refuerza la protección que nuestro Código Penal pretende otorgar a la ciudadanía al castigar este delito.

Una de las cuestiones a destacar es la entrada en vigor de la LO 7/2012 de Prevención del Fraude Fiscal, que considero que ha podido tener un impacto positivo a la hora de perseguir y castigar este delito. Este trabajo ha tomado como base fundamental los artículos 305 y 305 bis CP que esa Ley Orgánica introdujo. De la lectura de la ley y de jurisprudencia, considero que nuestra regulación sí tiene mecanismos eficientes para hacer frente a aquellas actuaciones que incurran en delito.

En cuanto a la penalidad, cabe decir que no es sino la consecuencia jurídica del delito. El artículo 305 de nuestro CP recoge una pena privativa de libertad de uno a cinco años y una pena pecuniaria de multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada. Además

se prevén unas medidas de seguridad de carácter complementario. A la vista de estos castigos, en mi opinión, considero que la pena privativa de libertad es escasa. Creo que si el castigo de prisión fuese de un mayor número de años, los posibles defraudadores serían más reticentes con sus actuaciones, consiguiendo con ello una menor actuación delictiva y un menor daño al Erario público.

En lo referente a la consumación delictiva, entiendo el delito de defraudación tributaria como un delito de resultado. No será sino mediante el engaño por parte del obligado tributario o por el asesor fiscal o por ambos, y causando un perjuicio al Erario Público cuando se dé la consumación de este delito, todo ello de acuerdo a lo recogido en el artículo 305 CP. Así, cualquier ciudadano, bien sea el propio obligado o bien sea un asesor fiscal, que actuando dolosamente realice actuaciones tendentes a la defraudación y consiga el daño al patrimonio público, podrá ser sujeto activo del delito de defraudación y haber consumado el mismo.

## 11. BIBLIOGRAFÍA.

- ADAME MARTÍNEZ, F.: “Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores” en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 100.
- ALBERTO GARCLA TERCERO, J.: *La responsabilidad penal del asesor fiscal: Una aproximación teórica jurisprudencial a cuestiones controvertidas*, Trabajo de Fin de Grado, 2019, Barcelona.
- ALONSO GALLO, J.: “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 34, 2013.
- BALMACEDA QUIRÓS, J. F., “Bien jurídico ‘penal’. Contenido procedimental y nuevo contenido material”, en *Revista de Investigación Jurídica, Facultad de Derecho de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo*, vol.I, 7/2011, *passim*.
- BAZA DE LA FUENTE, M.L.: *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense, Madrid, 1997.
- BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “Autoría y participación en el delito fiscal. Eventual responsabilidad del asesor fiscal”, en *RC* (58) 2017.
- BOIX REIG, J. / MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas ‘de lege ferenda’*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012.
- COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J.M Bosch Editor, Barcelona, 2010.

- DE FUENTES BARDAJÍ, J /CANCER MINCHOT.P / R. FRÍAS RIVERA / J. J. ZABALA GUADALUPE/BAL FRANCÉS.E / ZABALA GUADALUPE. J.J.: *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.
- DEL POZO, J., “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública y la ley general tributaria” en BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública. Sexta mesa redonda*, Ed. Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007. ([Vlex: https://2019.vlex.com/#WWW/vid/227359477](https://2019.vlex.com/#WWW/vid/227359477)).
- ECHERVARRÍA RAMÍREZ, R., “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, en *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, núm. 16, 2014.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C.: *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*, Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2015.
- GARCÍA VALDÉS, C. / MESTRE DELGADO, E. / FIGUEROA NAVARRO, C.: *Lecciones de Derecho penal. Parte especial 2ª. edición*, editorial Edisofer, 2015.
- GÓMEZ RIVERO, Mª del C/NIETO MARTÍN. A/ PÉREZ CEPEDA, AM/CORTÉS BECHIARELLI. E/NÚÑEZ CASTAÑO, E.: *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial, vol. II, 2ª. edic. adaptada a la LO 1/2015, de reforma del Código Penal*, Editorial Tecnos, Madrid, 2015.
- Guías jurídicas. Wolterskluwer (s.f.): Delitos contra la hacienda pública y la seguridad social.* (<https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>).
- GUSTAVO FERNÁNDEZ TERUELO, J.: *Responsabilidad penal de las personas jurídicas. El contenido de las obligaciones de supervisión, organización, vigilancia y control referidas en el art. 31 bis 1.b) del Código Penal español*, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2019.
- JAKOBS, G.: *La imputación objetiva en el Derecho penal*, editorial Ad-Hoc, Argentina, 1997.
- JIMÉNEZ MORLANO, O.: “El delito de fraude fiscal”, *Diario LA LEY*, nº 9712, de 8 de octubre de 2020.
- LINARES, M. B. *El delito de defraudación tributaria: análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, J.M Bosch Editor, Barcelona, 2020.
- LOURDES BAZA DE LA FUENTE, M.: *El delito fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, 1997, Madrid.
- LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho penal. Parte general, 3ª Edición*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia 2016.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.: *La figura del Asesor Fiscal: situación actual, responsabilidad y perspectivas de futuro*, 2021. (<https://elderecho.com/>)
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coordinadores), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa: parte especial, 6ª. edición.*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

- MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, C.: *El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria.*, Estudios Penales y Criminológicos, núm.18.
- MIRÓ LLINARES, F., *Conocimiento e imputación en la participación delictiva. Aproximación a una teoría de la intervención como partícipe en el delito*, Editorial Atelier, Barcelona, 2009.
- MUÑOZ CUESTA, F. J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi, Doctrina*, núm. 11, marzo 2013.
- NAVARRO CARDOSO, F.: “Problemas de prescripción del delito de defraudación tributaria (regularización y beneficios fiscales sometidos a requisitos futuros)”, en *Revista General de Derecho Penal*, núm. 24, 2015.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 26ª. edición., Editorial Civitas, Pamplona, 2016
- PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- POLAINO NAVARRETE, M. / POLAINO-ORTS, M., “Autodeterminación personal y libertad. Implicaciones jurídico-penales”, en J. E. BUOMPADRE (Director), *Cuestiones actuales de Derecho penal. Tendencias y perspectivas*, Editorial ConTexto, Resistencia-Chaco, 2012.
- POLAINO NAVARRETE, M.: *Derecho penal. Parte general*, tomo II, *Teoría jurídica del delito*, vol. I, Editorial Bosch, Barcelona, 2000.
- POLAINO-ORTS, M., *Funcionalismo penal constitucional. Bases dogmáticas para el nuevo sistema de justicia penal*, Flores Editor, México, 2016.
- QUINTERO OLIVARES G. (Director) / MORALES PRATS. F (Coordinador). : *Comentarios al Código penal. Parte especial (artículos 138 a 318)*, tomo II, 5ª. edic., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2008.
- RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J.: *Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Vol. LXXIII, 2020.
- ROTSCH, T., “Criminal Compliance”, en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 1, 2012.
- SÁNCHEZ MÁLAGA CARRILLO, A.: *Concepto y delimitación del dolo. Teoría de las condiciones para el conocimiento*, Tesis doctoral, Barcelona, 2017.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “Delito fiscal en el IRPF y elemento objetivo del tipo”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2016.
- SÁNCHEZ PEDROCHE J.A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, 2007.
- SILVA SÁNCHEZ, J-Mª, *Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo*, B de F, 2010.
- TOLEDO Y UBIETO, E.O.: “Los objetos de protección contra las Haciendas Públicas”, *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública. Tirant lo Blanch*, Vol. 3, Valencia, 2009.
- TORRES CADAVID, Natalia, “La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula de actuar en lugar de otro”, *Revista Nuevo Foro Penal*, Vol. 14, N° 90, 2018.
- VIERA DA COSTA, P.L.: *¿Qué han dicho nuestros tribunales sobre la responsabilidad penal de empresa?*, *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, 48/2018, 82-90.  
([https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5804/documento/foro\\_esp\\_03.pdf?id=7880](https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5804/documento/foro_esp_03.pdf?id=7880))

## **JURISPRUDENCIA.**

Sentencias del Tribunal Supremo.

*STS núm. 1066, de 25 de septiembre de 1990.*

*STS 1040/1993, de 10 de Noviembre de 1993.*

*STS 274/1996, de 20 de mayo de 1996.*

*STS 1629/2001, 10 de Octubre de 2001.*

*STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002.*

*STS de 458/2003, de 31 de marzo de 2003.*

*STS 593/2003, de 30 de abril de 2003.*

*STS 643/2005, de 19 de Mayo de 2005.*

*STS 952/2006, 6 de Octubre de 2006.*

*STS 418/2009, de 23 de abril de 2009.*

*STS 3/2014, de 21 de Enero de 2014.*

*STS 154/2016, de 29 de febrero de 2016.*

*STS 221/2016, de 16 de marzo de 2016.*

*STS 499/2016, 9 de Junio de 2016.*

*STS 516/2016, de 13 de junio de 2016.*

*STS 374/2017, de 2 de mayo de 2017.*

*STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017.*

*STS 89/2019, 19 de Febrero de 2019.*

*STS 209/2019, 22 de Abril de 2019.*

*STS 160/2021, de 22 de marzo de 2021.*

Sentencias de Audiencias Provinciales.

*SAP de las Islas Baleares, ARP 2016\18, de 29 Enero de 2016.*

*SAP Alicante 193/2006, de 21 de marzo de 2006.*

*SAP de Tarragona, RJ 2016\49997, de siete de enero de 2016.*

*SAP de Barcelona 585/2016, de 5 de julio de 2016.*