

Nº 9
Primer trimestre 2017

Gabilex

REVISTA DEL GABINETE
JURÍDICO DE
CASTILLA-LA MANCHA



© Junta de Comunidades de Castilla La Mancha

**REVISTA DEL GABINETE JURÍDICO
DE CASTILLA-LA MANCHA**

Número 9. Marzo 2017

Revista incluida en Latindex, Dialnet, MIAR

Solicitada inclusión en SHERPA/ROMEO y DULCINEA

Próximamente disponible en SMARTECA y VLEX

Editado por Vicepresidencia

D.L. TO 862-2014

ISSN 2386-8104

revistagabinetejuridico@jccm.es

Revista Gablex no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos firmados que se reproducen ni con los eventuales errores u omisiones.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley.

DIRECCIÓN

D^a Araceli Muñoz de Pedro

Directora de los Servicios Jurídicos de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

CONSEJO DE REDACCIÓN

D^a Belén López Donaire

Letrada Coordinadora del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

D. Roberto Mayor Gómez

Letrado-Director de los Servicios Jurídicos de las Cortes de Castilla-La Mancha.

D. David Larios Risco

Asesor jurídico de la Organización Médica Colegial de España.

Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en excedencia

D. Jaime Pintos Santiago

Cuerpo Superior Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha



COMITÉ CIENTÍFICO

D. Salvador Jiménez Ibáñez

Ex Letrado Jefe del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

Ex Consejero del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha

D. José Antonio Moreno Molina

Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha

D. Isaac Martín Delgado

Profesor Dr. Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha. Director del Centro de Estudios Europeos "*Luis Ortega Alvarez*"

CONSEJO EVALUADOR EXTERNO

D. José Ramón Chaves García

Magistrado de lo contencioso-administrativo en Tribunal Superior de Justicia de Asturias

D^a. Concepción Campos Acuña

Directivo. Público Profesional. Secretaria de Gobierno Local Ayuntamiento de Vigo

D. Jordi Gimeno Bevia

Profesor Dr. Derecho Procesal la Universidad de Castilla-La Mancha. Director Académico de Internacionalización UCLM

D. Jorge Fondevila Antolín

Jefe Asesoría Jurídica. Consejería de Presidencia y
Justicia. Gobierno de Cantabria. Cuerpo de Letrados.



SUMARIO

CELEBRACIÓN DE LA I JORNADA REVISTA GABILEX.....10

EDITORIAL..... 12
El Consejo de Redacción

ARTÍCULOS DOCTRINALES

SECCIÓN NACIONAL

“LA DEFENSA PRIVADA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA”18
D. Jordi Gimeno Bevia

“EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA FACTURA ELECTRÓNICA EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. ESPECIAL REFERENCIA A LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA LA MANCHA.....46

D^a Matilde Castellanos Garijo

“REFLEXIONES CRÍTICAS A LA LEY 39/2015, DE 1 DE OCTUBRE, DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: LA NUEVA TRAMITACIÓN SIMPLIFICADA DEL PROCEDIMIENTO.....92
D. Carlos M^a Rodríguez Sánchez

“ASPECTOS GENERALES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA PÚBLICA”128
D^a Mónica de la Cuerda Martín

SECCIÓN INTERNACIONAL

“MERCADOS PÚBLICOS: EVALUAR O NO EVALUAR EL RENDIMIENTO DE LOS OPERADORES ECONÓMICOS, ESA ES LA CUESTIÓN”.....186
D. Luís Valadares Tavares

“EL PRINCIPIO O CLÁUSULA GENERAL DE IGUALDAD: UN BREVE ESTUDIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL COMPARADO ESPAÑA/BRASIL”202
D. Paulo S. Bugarin

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA

COMENTARIOS A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, DE FECHA 16 DE FEBRERO DE 2017 (CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD 2544-2016): NULIDAD E INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 36.2.A, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y DE LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA DE CASTILLA-LA MANCHA, APROBADO POR DECRETO LEGISLATIVO 112004, DE 28 DE DICIEMBRE.....240
D. Roberto Mayor Gómez

COMENTARIOS A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, SALA QUINTA, DE 16 DE FEBRERO DE 2017 (ASUNTO C-555/14): PLAN DE PAGO A PROVEEDORES..... 250
D. Roberto Mayor Gómez

COMENTARIOS A LA SENTENCIA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (SECCIÓN SEGUNDA) DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA, DE 31 DE ENERO DE 2017: IMPUGNACIÓN DEL PROCESO SELECTIVO DEL CUERPO DE LETRADOS DE



LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA.....	262
D. Roberto Mayor Gómez	
BASES PARA LA PUBLICACIÓN.....	270

CELEBRACIÓN DE LA I JORNADA REVISTA GABILEX

La Revista del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, GABILEX, ha celebrado su primera JORNADA en Toledo, los **pasados días 2 y 3 de marzo de 2017** en colaboración con WOLTERS KLUWER.

La Jornada ha contado excelentes ponentes, todos ellos juristas de reconocido prestigio que han abordado importantes temas de actualidad, como el nuevo recurso de casación contencioso-administrativo, principales novedades de las Leyes 39/2015 y 40/2015, Administración electrónica, así como el proyecto de Ley de Contratos del Sector Público y la inserción de cláusulas sociales y ambientales en la contratación.

Desde el Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y desde la Dirección de la Revista, damos las gracias a todos los ponentes por la calidad de sus intervenciones y a los más de 150 asistentes que nos han acompañado, muchos de ellos, de otras Comunidades de Comunidades Autónomas.

En el enlace <http://jornadsgabilex.castillalamancha.es/> se puede consultar toda la información de la celebración



Castilla-La Mancha

Gabilex
Nº 9
Marzo 2017
www.gabilex.jccm.es

“ASPECTOS GENERALES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA PÚBLICA”

D^a. Mónica de la Cuerda Martín

Trabajo de Fin de Grado, Julio de 2015.

Dirigido por el Prof. Dr. Eduardo Demetrio Crespo.

RESUMEN

El fraude fiscal es uno de los delitos económicos más genuinos, por cuanto con su comisión se afecta de manera directa y trascendente a la Hacienda Pública, y por ende, a toda la política económica nacional.

Su comisión ha crecido de manera exponencial a lo largo de los últimos años, lo que ha provocado que cobre aún más importancia si cabe.

Básicamente, se pueden señalar como principales características de esta figura delictiva las siguientes:

- El bien jurídico protegido es el Erario Público.
- Se precisa de una relación jurídico-tributaria entre la Hacienda Pública y el obligado tributario, lo que implica su consideración como un delito especial propio.
- Posee tres modalidades de comisión, siendo necesario en todas ellas, que la conducta sea constitutiva cuanto menos, de un “engaño”, ya que en caso contrario, como máximo la conducta



será constitutiva de un ilícito administrativo. Ello implica que no todo comportamiento omisivo con consecuencias tributarias sea constitutivo de este ilícito.

- Debe causarse un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública en una cuantía superior a 120.000 €, si el mencionado perjuicio patrimonial se sitúa por debajo de éste umbral, volveremos a estar en presencia de una infracción administrativo tributaria.

En base a ello se puede concluir que se trata de una figura delictiva sumamente compleja, cuya apreciación en un procedimiento penal dependerá de múltiples variables.

ABSTRACT

Tax fraud is one of the major and more genuine economic crimes, as far as its commission has a very significant impact on the Treasury and, as a result, on the National Economic Policy as a whole.

Tax offence has increased at exponential rate over the years, putting the problem in the spotlight even more.

Focusing on that type of economic crime, several issues must be pointed out:

- The legal asset under protection is the Treasury.
- A legal taxation relationship between Treasury and taxpayer is compulsory, that involves the need for it to be considered a particular and specific crime.
- There are three typical behaviours leading to such a crime, but in all the three must the taxpayer have the willingness to mislead the Tax Agency, by action or omission.

-
- The amount of the defrauded quota must exceeds 120.000 euros; if the pecuniary damage is below that treshold, Spanish law does not considers it to be a tax offence, but an administrative tax infraction.

Taking all that into account, we can conclude that the legal concept for tax fraud or tax offence in Spain is an extremely complex type of crime, and its assessment into a criminal trial will depend on a wide range of variables.

PALABRAS CLAVE

Fraude fiscal, defraudación tributaria, Hacienda Pública, relación jurídico-tributaria, cuota defraudada y perjuicio patrimonial

KEYWORDS

Tax fraud, tax offence, Treasury, Tax Agency, taxation system, defrauded quota, pecuniary damage.

SUMARIO:

I. INTRODUCCIÓN

II. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

1-. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL ART. 305 CP

A) *Evolución histórica*

B) *La Hacienda Pública como concreto bien jurídico protegido*

a) Tesis funcionales

b) Tesis de orientación patrimonial

III. LA CONDUCTA TÍPICA



1-. DEFRAUDAR COMO ASPECTO NUCLEAR DEL TIPO.

A) La defraudación por omisión

2-. MODALIDADES DE COMISIÓN (ACTIVA U OMISIVA) DE LA DEFRAUDACIÓN

A) Novedades introducidas en el tipo básico por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y de la seguridad social.

3-. TIPO AGRAVADO.

4-. CONSECUENCIAS JURÍDICAS: ESPECIAL MENCIÓN A LAS NOVEDADES INTRODUCIDAS EN POR LA LO 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, EN MATERIA DE TRANSPARENCIA Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

5-. RESULTADO TÍPICO: PERJUICIO PATRIMONIAL

A) ¿Qué entendemos por cuota defraudada?

B) Naturaleza jurídica de la cuota defraudada.

IV. SUJETO ACTIVO DEL DELITO

1-. DELITO COMÚN

2-. DELITO ESPECIAL PROPIO

3-. BREVE MENCIÓN A LA POSICIÓN DEL EXTRANEUS COMO SUJETO ACTIVO DEL DELITO

V. TIPO SUBJETIVO DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL

VI. CONSUMACIÓN Y FORMAS IMPERFECTAS DE REALIZACIÓN

1-. POSICIONES DOCTRINALES RELATIVAS AL MOMENTO DE CONSUMACIÓN DEL ILÍCITO

A) Posición doctrinal I: La consumación tiene lugar al liquidar la cuota defraudada.

B) Posición doctrinal II: Consumación en función del momento en el cual se produce el perjuicio patrimonial

2-. FORMAS IMPERFECTAS DE REALIZACIÓN.

3-. DELITO CONTINUADO DE FRAUDE FISCAL.

VII. CONCLUSIONES

VIII. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

En la actualidad el fraude fiscal es uno de los ilícitos económicos más importantes, fundamentalmente porque su comisión está a la orden del día, habiendo así crecido la misma de manera exponencial a lo largo de los últimos años.

Probablemente este auge es el que haya provocado que los expertos en la materia viertan ríos de tinta acerca de toda la problemática que rodea al mismo, que no es escasa, ya que se sitúa en un plano donde el derecho administrativo-tributario y el derecho penal entran en conflicto, máxime cuando la diferencia entre una sanción administrativa y una condena penal se sitúa en una simple cifra.

Así las cosas, en este trabajo, que por cierto se incardina dentro de uno de mayor extensión donde también analizo las particularidades de la cláusula de regularización tributaria, pretendo poner de manifiesto los principales aspectos que rodean a esta figura delictiva, y que van desde el bien jurídico protegido, hasta la consumación y las formas imperfectas de realización, pasando por las conductas típicas, los problemas de autoría y el tipo subjetivo.



II. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

El bien jurídico protegido debe de entenderse como alguno o varios de aquellos valores que, por formar parte esencial de las reglas de cooperación social, son merecedores de una protección penal reforzada a través del ejercicio del *ius punendi* del Estado, en tanto que éste monopoliza el uso legítimo de la fuerza. Se exige por algunos autores que el bien jurídico o el valor o valores que entraña deben estar al menos implícitamente recogidos en la Constitución, lo que justificaría la activación del Derecho Penal, a quien se reserva, en calidad de *ultima ratio*, el castigo de los actos más graves, entendiendo como tales la lesión u ofensa a los valores superiores del ordenamiento y de los derechos fundamentales y libertades públicas, así como la vulneración de los deberes de los ciudadanos, constitucionalmente exigidos y de los principios rectores del orden social y económico¹.

En el delito de defraudación a la Hacienda Pública, que está siendo objeto de estudio, podemos decir, que los valores que fundamentan implícitamente el bien jurídico objeto de protección por esta figura delictiva, surgen gracias a la conjunción de los artículos constitucionales 31 y 128.1 que recogen respectivamente, el principio de capacidad económica en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, y la subordinación de la riqueza al interés general de un país. Por todo ello, tal bien jurídico tiene la suficiente relevancia o importancia social para ser protegido por el

¹ GONZALEZ GUTIERREZ BARQUÍN, P, "Capítulo I. El bien jurídico protegido" en GARCÍA TIZÓN LÓPEZ, A (Dir.) y BAL FRANCÉS, E (Coord.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Ministerio de Justicia, 2004, p. 55.

ordenamiento penal, no siendo así suficiente con la mera protección en vía administrativa.

Antes de continuar, se hace imprescindible destacar la importancia que posee este criterio del bien jurídico protegido, para poder calificar a un delito como perteneciente al ámbito económico. Pues tal como ha indicado MARTINEZ BUJÁN, aún en el caso de que concurren criterios tales como el criminológico o la ejecución a través de la empresa, **no se podrá calificar a un delito como económico o socioeconómico si el bien jurídico protegido no posee tal carácter.**

Y posee tal carácter, cuando una infracción afecta de manera directa a un bien jurídico colectivo o supraindividual cuyo contenido es económico, y es en dicho caso cuando se le confiere a la infracción el calificativo de socioeconómica. No obstante, también existe la posibilidad de que sean calificados como socioeconómicos aquellos delitos que tutelan directamente un bien jurídico individual de contenido económico, pero con la particularidad de estar orientados a la protección de un bien jurídico mediato supraindividual.

Llegados a este punto, es necesario hacernos la siguiente pregunta: ¿Cuál es el concreto bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305. CP?

1-. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL ART. 305 CP

A) Evolución histórica

El delito de fraude fiscal o defraudación tributaria se recogió por primera vez, en el CP en el año 1977, considerándose como **bien jurídico protegido la fe**



pública, pues esta figura se encontraba recogida en el título dedicado a las falsedades. Sin embargo, RODRIGUEZ MOURULLO pensó que no era la fe pública lo que se protegía, sino el Erario Público y que el legislador a falta de un título apropiado relativo a los delitos contra la economía pública, decidió incluirlo entre las falsedades.

Posteriormente, esta postura evolucionó y pasó a considerarse el delito fiscal como un delito de desobediencia, pues atenta contra el **deber de lealtad que el Estado exige al ciudadano**. Esta tesis fue planteada por primera vez por GROIZARD, quien entendió que el ocultamiento de bienes o industria no constituía una falsedad, sino un delito de desobediencia. Teoría que fue apoyada por un sector minoritario de la doctrina alemana, y por BACILAPULO en la doctrina española; este autor mantiene que la protección penal en estos delitos se adelanta a un momento anterior al del perjuicio patrimonial, esto es, al de la gestión patrimonial, configurándose por ello dentro del ámbito fronterizo de los delitos de peligro, por no requerir un efectivo perjuicio patrimonial².

Por último, actualmente la doctrina y la jurisprudencia centran el debate acerca del bien jurídico protegido en torno a dos tesis. Por un lado la tesis funcional y por otro la tesis de orientación patrimonial, si bien podemos decir que poseen una nota en común, y es que se encuentran estrechamente relacionadas con la **consideración del Erario Público como bien jurídicamente protegido por este tipo penal**.

² BAZA FERNANDEZ, M^a L, *El delito fiscal: Particular referencia al art. 305 CP*, Tesis doctoral dirigida por D. Antonio García-Pablos de Molina, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2004, pp 112- 114.

B) La Hacienda Pública como concreto bien jurídico protegido.

a) *Tesis funcionales.*

Se suelen agrupar bajo este calificativo teorías que poseen la nota común de rechazar una configuración patrimonial del objeto jurídico, y elaborar frente a ella una noción de bien jurídico diferente, conectada a las funciones que debe de cumplir el tributo. Es decir, el **objeto de protección de este delito sería la "función tributaria"**, concebida como una simple actividad de la administración encaminada a gestionar tributos a través de un procedimiento determinado. El primero en formular esta teoría fue PEREZ ROYO³, y le siguieron otros tales como; ARROYO, BERDUGO/FERRÉ y BUSTOS.

Como detractor de esta tesis encontramos a GARCIA⁴, pues se ha opuesto de manera clara al hecho

³ Este autor (PEREZ ROYO), formuló esta tesis partiendo de la dogmática del Derecho tributario y afirmó en concreto que *"la protección penal se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial, sino como titular de las funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias"*. (MARTINEZ BUJÁN, C, "Lección sexta: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (Título XIV: Arts. 305-310)" en *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2011, p. 526).

⁴ A través de sucesivas publicaciones, GARCÍA ha ido elaborando una tesis acerca del bien jurídico protegido, que cada vez se encuentra más aleja de un planteamiento patrimonialista, y que en todo caso pretende ser válida para todo el Derecho penal tributario, pues a pesar de que partió



de que la función tributaria constituya un bien jurídicamente protegido⁵.

b) *Tesis de orientación patrimonial.*

Se trata de la tesis dominante, no solo en nuestra doctrina donde se muestran como claros defensores de la misma autores tales como; CORDOBA, RODRIGUEZ MOURILLO, BAJO, MARTINEZ BUJÁN, AYALA, MORALES, BRANDARIZ O GALLEGO, sino también en la doctrina alemana, donde el delito de defraudación tributaria se recoge en el art. 370 de la *Abgabenordnung*.

Adoptando esta tesis patrimonialista, puede partirse de la base de 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 tributos⁶.

En este punto se hace necesario destacar una paradigmática sentencia, como es la STS de 12 de marzo de 1985 cuyo tenor literal es como sigue: "*Se trata de un delito socio-económico que atenta contra los intereses patrimoniales del Estado, o de las entidades locales o autonómicas*". Es de destacar que SAINZ DE BUJANDA define Hacienda Pública como "*el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya*

de la expresión "funciones del tributo" progresivamente se ha ido alejando. (MARTINEZ BUJÁN, C, "Lección sexta: Delitos contra la Hacienda Pública..." en *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial. Op. Cit.*, p. 527).

⁵ MARTINEZ BUJÁN, C, "Lección sexta: Delitos contra la Hacienda Pública..." en *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial, Op. Cit.*, pp. 526-527.

⁶ *Ibídem*.

titularidad corresponde al Estado, a las corporaciones locales y a los órganos autónomos que integran la administración institucional”⁷.

Así como también merecen una especial mención la STS de 10 de octubre de 2001 (RJD 1629/2001) que dice lo siguiente: *“Se contempla como bien jurídico, en consonancia con la jurisprudencia y con la teoría dominante, la recaudación completa de los impuestos patrimoniales”.*

Pero, que el bien jurídico inmediatamente protegido sea el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en la recaudación tributaria, no significa desconocer la existencia de un bien jurídico mediato⁸, que vendría integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, pero dicho bien no posee relevancia directa alguna ni el tipo objetivo ni en el tipo subjetivo⁹.

Por último destacar, que **el delito fiscal no solo entraña una disminución del valor económico del**

⁷ ECHEVARRÍA RAMIREZ, R, *“Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria”* en Revista de ciencia penal y criminológica, nº 16-04, pp. 4:01-4:39 y p 4:08.

⁸ Ello significa que es el patrimonio de la Hacienda pública el bien jurídico tutelado en sentido técnico, pues es el que ha de resultar lesionado por el comportamiento típico individual y cuya vulneración ha de ser captada por el dolo del autor.

⁹ MARTINEZ BUJÁN, C, *“Lección 6. Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”*, en PUENTE ABA, L M (Coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, p. 283.



Erario Público, sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, **a toda la política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión o la distribución de la renta nacional**¹⁰. En otras palabras, la consideración como bien jurídico protegido de la Hacienda Pública, conlleva la protección de intereses de carácter supraindividual, ya que lo que realmente se estaría protegiendo no solo sería el sistema recaudatorio del Estado, sino también, la capacidad de realización del gasto público que el Estado posee.

III. CONDUCTA TÍPICA

En primer lugar, es necesario mencionar la existencia de **un presupuesto que se torna en imprescindible, y es que debe de existir con carácter previo una relación jurídico tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración Tributaria**, pues para que puedan ser configuradas las conductas típicas es necesario que exista la obligación de pagar, retener o ingresar¹¹. En este punto es unánime la doctrina y a mero modo de ejemplo, podemos señalar a penalistas tales como MUÑOZ CONDE o MARTINEZ BUJÁN.

¹⁰ BAJO, M y BACIGALUPO, S, "Capítulo octavo. Delitos contra la Hacienda Pública" en *Derecho penal económico*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, S.A, 2001, p. 219

¹¹ ALCALÉ SANCHEZ, M Y GONZALEZ AGUDELO, G, "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social" en J M. TERRADILLOS BASOCO (Coord.), *Lecciones y materiales para el estudio del derecho penal. Tomo IV. Derecho penal parte especial (Derecho penal económico)*, Madrid, Iustel, 2012, pp. 179-180

La conducta típica, tal y como establece el propio artículo 305 CP consiste en defraudar por acción y omisión 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 obtenido indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales.

1-. DEFRAUDAR COMO ASPECTO NUCLEAR DEL TIPO

La acción concreta que en este tipo se lleva a cabo es la de “**defraudar**”, y según la STC 120/2005, de 10 de mayo, defraudar implica engañar u ocultar.

Es de destacar, que la interpretación dada al verbo defraudar influirá en la determinación de los principales aspectos de la conducta típica, por ello, se hace necesario destacar, las dos teorías fundamentales ¹² acerca de su interpretación:

- **Teoría de la infracción del deber:** La mención del verbo defraudar debe concebirse simplemente como equivalente a la causación de un perjuicio patrimonial, sin necesidad de que abarque elementos ulteriores y en concreto sin la necesidad de exigir un engaño determinado. Los partidarios de esta teoría, son entre otros PEREZ ROYO, BACIGALUPO, GARCÍA O GIMBERNAT, y han sostenido que el desvalor de acción del injusto del delito fiscal viene integrado exclusivamente por la infracción de deberes formales tributarios.

¹² Lo dicho en el posterior desarrollo de ambas teorías está basado en la siguiente obra: MARTINEZ BUJÁN, C, “Lección sexta: Delitos contra la Hacienda Pública...” en *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial, Op.Cit.* pp. 531-532.



-
- **Teoría del engaño o *mise en scène*:** Consiste en entender que el verbo defraudar debe ser dotado de un contenido jurídico-penal autónomo y, en concreto, ha de ser concebido como comprensivo del engaño. Engaño que se caracterizará por ser similar al exigido en el delito de estafa. Esta teoría ha sido sustentada, entre otros, por RODRIGUEZ MOURILLO y BAJO. No obstante, otros autores, tales como, MARTINEZ BUJÁN, MORALES, CASTRO o AYALA han subrayado con diversos matices que el engaño característico de la defraudación tributaria no puede ser identificado con el definitorio del delito de estafa.

En concreto, MARTINEZ BUJÁN, ha sostenido que:
"No hay razón teleológica ni político-criminal que justifique exigir en el art. 305 un engaño en parecidas características al del delito de estafa, pero ello no implica que la presencia del vocablo defraudar sea superflua; antes al contrario, ésta cumple la misión de declarar que el desvalor de acción del delito del art. 305 consiste en algo más que en la simple infracción del deber extrapenal. De este modo se interpretaría el precepto español de un modo similar al correspondiente precepto alemán, exigiéndose la utilización de una modalidad específica de conducta que resulte idónea para vulnerar el bien jurídico, y en concreto, estimándose que la vulneración del patrimonio del Erario únicamente podrá imputarse a dicha conducta cuando la Administración no estaba en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible. En suma, el verbo rector "defraudar" implica que en el seno del art. 305 deba exigirse en todo caso una ocultación de bases o datos esenciales que sea idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación del tributo".

De tal manera que el **engaño se configura como requisito indispensable para que una conducta sea constitutiva de delito de fraude fiscal**, por lo que si no media dicho engaño, la conducta como máximo podrá ser constitutiva de un ilícito administrativo.

Una vez dicho esto, y antes de continuar, es necesario destacar que el art. 305.1 presenta una configuración típica según la cual el delito de defraudación tributaria exige una acción u omisión defraudatoria, mediante determinadas formas o medios¹³, que expresan objetivamente el desvalor de acción y que a su vez, deberá determinar un resultado típico de perjuicio para la Hacienda Pública (desvalor de resultado)¹⁴.

A) La defraudación por omisión.

Fue la reforma del CP realizada en el año 1995 la que introdujo la posibilidad de cometer este delito de defraudación tributaria por omisión, pues antes de dicha reforma, el viejo art. 349 del código del año 1973 no recogía tal posibilidad. Fundamentalmente, dicha

¹³ Dichas formas o medios se encuentran recogidas en el art. 305.1 CP y constituyen las diferentes modalidades de comisión, a las que posteriormente haré referencia, no obstante adelantar, que dichas modalidades concretamente son las siguientes:

- Elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.
- Obtención indebida de devoluciones fiscales.
- Disfrute indebido de beneficios fiscales.

¹⁴ MORALES PRATS, F, "Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en QUINTERO OLIVARES, G (Dir.) y MORALES PRATS, F (Coord.), *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, Navarra, Aranzadi Thomson Reuters, 2011, p. 1047.



introducción se debió a un intenso debate tanto doctrinal como jurisprudencial, que estuvo basado en la determinación tanto de los requisitos como de los presupuestos necesarios para que una conducta omisiva pudiera tener relevancia penal.

Un ejemplo jurisprudencial que reflejó dicha necesidad de recoger en el tipo penal la defraudación por omisión lo podemos encontrar en la STS de 3 de diciembre de 1991 (EDJ 1991/11453) cuando dice lo siguiente: *“El delito imputado (fraude fiscal) exige un elemento subjetivo específico consistente en el ánimo de defraudar [...] Pero esa intención defraudatoria, evidente en quién declaraba mal o torticeramente, podría darse en quien no declaraba porque, siendo consciente del deber específico, omitía una actuación esperada por la Administración tributaria, que podía ser tomada como expresión de no existir el hecho imponible; **semánticamente eludir es huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio**, y puede hacerse mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que oculta “todos” con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consumo exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal”.*

Sin embargo, en sentido contrario podemos encontrar la STS de 2 de marzo de 1998 y STS de 20 de noviembre de 1992, cuya fundamentación establece que la defraudación tributaria *“consiste en la omisión del sujeto tributario, sin la necesidad de la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o mise en scène y que el*

delito se comete aunque en la omisión no concurra ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso”¹⁵.

Es de destacar, que el comportamiento omisivo en el delito fiscal es cada vez más relevante, pues son muchos los tributos que exigen al contribuyente alguna declaración e incluso liquidación. Sin embargo, **no cualquier comportamiento que tenga consecuencias tributarias será constitutivo de delito**, pues la simple omisión del deber de declarar o la falta de ingreso no son, por sí mismas, constitutivas de la omisión contemplada en el art. 305.1 CP, ya que **las conductas no constitutivas del engaño requerido en la defraudación deben de ser excluidas del tipo**, exigiéndose además, el resto de los elementos típicos entre ellos el perjuicio en la cuantía indicada. Ello ha sido indicado en sentencias tales como; STS de 25 de febrero de 1998, o STS de 28 de octubre del 1997 (Caso filesa)¹⁶.

Esto se refleja en el nacimiento de un **criterio general de imputación** según el cual, el resultado sólo podrá imputarse de manera objetiva cuando la acción del sujeto activo deje a la Administración Tributaria en el pleno desconocimiento de la obligación de tributar del obligado. Ello lleva implícito, que para poder determinar la existencia de hechos tributariamente relevantes

¹⁵ BAJO, M y BACIGALUPO, S, “Capítulo octavo. Delitos contra la Hacienda Pública” en *Derecho penal económico*, Op. Cit. p. 224

¹⁶ ALCALÉ SANCHEZ, M Y GONZALEZ AGUDELO, G, “Delitos contra la Hacienda Pública...” *Lecciones y materiales para el estudio del derecho penal. Tomo IV. Derecho penal parte especial (Derecho penal económico)*, Op. Cit. p. 180.



realizados por el obligado en cuestión, sea inevitable la realización de un estudio casuístico¹⁷.

2-. MODALIDADES DE COMISIÓN (ACTIVA U OMISIVA) DE LA DEFRAUDACIÓN

En el art. 305.1 CP se encuentran enunciados mediante una fórmula taxativa y alternativa las diferentes modalidades típicas de comisión de este ilícito. Es de destacar, que si estas conductas son observadas desde un plano "*ex ante*" ponen de manifiesto la peligrosidad de la conducta defraudatoria. Sin embargo, desde una perspectiva "*ex post*" expresan la manifestación externa con la que se produce la lesión al bien jurídico en cuestión¹⁸.

Tales modalidades de comisión son las siguientes:

Elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta: El término central de esta modalidad es "eludir", el cual la doctrina mayoritaria lo ha interpretado conforme a su sentido gramatical que es el siguiente: "evitar con astucia o dificultad una obligación".

En primer lugar, en lo que se refiere a la **elusión de tributos** debemos de decir, que tal y como establece el

¹⁷ Así lo ha manifestado, según MARTINEZ BUJÁN, un importante sector de la doctrina, representado entre otros por, AYALA, MAESTRE, BERDUGO o BRANDARIZ. (MARTINEZ BUJÁN, C, "Lección sexta: Delitos contra la Hacienda Pública..." en *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial, Op.Cit.* p. 534.)

¹⁸ MORALES PRATS, F, "Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en *Comentarios a la parte especial del derecho penal, Op. Cit.* pp. 1052-1053.

art. 2.1 LGT, los tributos son los ingresos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir. Y es este mismo art. LGT en su apartado 2 el que establece como clases de tributos las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

En segundo lugar, la expresión **“retenciones e ingresos a cuenta”** decir que fue introducida por la reforma realizada en el Código Penal en el año 1995, y básicamente esta inclusión se debió a la interesante problemática de si cabía incluir en ella la conducta llevada a cabo por el sustituto del contribuyente en el ámbito del IRPF y del IVA, pues aunque un importante sector de la doctrina había defendido la calificación de dicha conducta como un delito de defraudación tributaria, la jurisprudencia mayoritaria calificaba como un delito de apropiación indebida.

Y por último, **“las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”**, en este punto, MARTINEZ BUJÁN, se remite a la relación que PEREZ ROYO ha establecido entre esta modalidad de comisión y la “economía sumergida”. Pues el primero de los autores (MARTINEZ BUJÁN) viene a decir que, lo que realmente se está castigando no es la infracción del deber del retenedor ya que el verbo “defraudar” exige una ocultación idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación. Sino que lo que se castiga son aquellos supuestos en los que, o bien no se retiene tal y como sucede en la economía sumergida, o bien se produce una simulación o disminución de la base sobre la que se



práctica la retención, realizándose así una retención inferior a la debida¹⁹.

Obtención indebida de devoluciones fiscales: Antes, esta modalidad era considerada como un delito de estafa, no obstante, gracias a la LO 6/1995 se calificó como un delito contra la Hacienda Pública. Esta conducta requiere no solo un perjuicio para el Erario Público, sino también un lucro del autor, de tal manera que solo se consuma el hecho cuando el sujeto reciba la devolución²⁰.

Es de destacar, que es posible que esta conducta se quede en una infracción administrativo-tributaria debido al hecho, por ejemplo, de la imposibilidad de definir como defraudadora la conducta o que esta (la conducta) no sea dolosa, pues en todo caso se trata de requisitos indispensables.

Disfrute indebido de beneficios fiscales: Por tal concepto habrá que entender el disfrute indebido de reducciones, bonificaciones, deducciones, exenciones y desgravaciones de naturaleza tributaria, que comporten una aminoración indebida de la deuda tributaria. Eso sí, con la exclusión de las subvenciones, las desgravaciones y ayudas contempladas todas ellas en la conducta típica del art. 308 CP²¹. Siendo decisivo en esta modalidad, la

¹⁹ MARTINEZ BUJÁN, C, "Lección sexta: Delitos contra la Hacienda Pública..." en *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial, Op.Cit.* pp. 537-358.

²⁰BAJO, M y BACIGALUPO, S, "Capítulo octavo. Delitos contra la Hacienda Pública" en *Derecho penal económico, Op. Cit.* p. 239.

omisión de despejar el error relacionado con un beneficio concedido²².

A) *Novedades introducidas en el tipo básico por la LO 7/2012, de 27 de diciembre en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y de la seguridad social*

Las novedades a destacar introducidas por esta LO 7/2012 son fundamentalmente dos:

- Supresión de la expresión "*ingresos a cuenta de retribuciones en especie*", que conlleva la desaparición de esta modalidad de comisión.
- La adicción al apartado 1 del art. 305 CP del siguiente párrafo: "*La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación cuando ésta se acredite por otros hechos*". Ello se debe, tal y como explica la exposición de motivos de la LO 7/2012 al hecho de que es frecuente que en los supuestos de defraudación en los que intervienen personas interpuestas, la presentación de documentos de cotización aparentemente correctos forma parte del engaño. Por ello, se ha añadido este inciso para aclarar así que la mera presentación de

²¹ MORALES PRATS, F, "Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en *Comentarios a la parte especial del derecho penal, Op. Cit.* p.1056.

²² BAJO, M y BACIGALUPO, S, "Capítulo octavo. Delitos contra la Hacienda Pública" en *Derecho penal económico, Op. Cit.* p. 240.



documentos de cotización no excluye la defraudación, si esta queda acreditada por otros hechos. Este inciso no supone una modificación conceptual alguna, sino que trata de fijar la auténtica interpretación de la norma.

3-. TIPO AGRAVADO

Esta modalidad agravada se **caracteriza por ser un tipo mixto alternativo**²³, por lo que será suficiente que concurra tan solo una de las tres agravantes para su aplicación.

Una de las principales reformas llevada a cabo por la mencionada LO 7/2012, consistió en trasladar las agravantes a un nuevo artículo. Es decir, antes de la reforma operada por esta ley orgánica, el tipo agravado figuraba dentro del art.305.1 CP, sin embargo, ahora posee una nueva redacción, quedando así recogido en el art. 305 bis CP.

²³ Se trata de una clasificación en función del número de acciones típicas que se encuentran descritas en el tipo. Se puede distinguir así entre el tipo simple, en el que se describe una sola acción, y los tipos alternativos: en cada uno se describen acciones. La sanción se impone al autor de cualquiera de las acciones.

Es decir, el tipo alternativo significa que el tipo se realiza por cualquiera de las varias opciones que describe.

Otros ejemplos de tipos mixtos alternativos en el CP son: el delito de corrupción entre funcionarios, el delito de encubrimiento o el delito de allanamiento.

Información extraída del siguiente enlace web:
<http://www.unav.es/penal/crimina/topicos/tiposalternativos.html>.

Dichas concretas agravantes son las siguientes:

- **Que la cuantía defraudada exceda de los 600.000 €²⁴:** Esta agravación fue objeto de interpretación en la STS 31/2012, de 19 de enero, que concretamente establece lo siguiente: *“Así las cosas, atendido que el art. 305 CP, en lo que se refiere a la cuota defraudada exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior, pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 €, es decir, 600.000 €”*. Por lo tanto, podemos decir, que es en esta STS 31/2012, de 19 de enero, donde encontramos el principal fundamento jurisprudencial del establecimiento de los 600.000 € como límite a partir del cual imponer la agravante.
- **Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo**

²⁴ Antes de la reforma operada por la LO 7/2012, esta agravante no recogía una cantidad concreta, sino que se refería a *“la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado”*. Se trataba entonces de una cláusula que se caracterizaba por ser abierta y valorativa que podría afectar a la seguridad jurídica, ya que en función de criterios de carácter objetivo se debería de fijar la cuantía que sería considerada de especial trascendencia y gravedad.



criminal^{25 26}: Se trata de un tipo cualificado en el que la conducta presenta un incremento del

²⁵ La LO 7/2012 realiza un cambio en la redacción de esta agravante, siendo la redacción anterior la siguiente: “*La existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios*”. No obstante señalar, que con respecto al significado de su contenido, no se producen variaciones.

²⁶ La problemática de las defraudaciones cometidas por una organización o un grupo criminal posee un carácter internacional, es decir, no solo afecta a España. O lo que es lo mismo, la criminalidad organizada se encuentra estrechamente ligada a la globalización.

Definir que entendemos por organización o grupo criminal ha sido una tarea sumamente laboriosa, y numerosas instituciones nacionales, regionales o mundiales, han intentado con poco éxito elaborar una definición de crimen organizado, que no es fácil, dada su versatilidad, heterogeneidad, pluralidad de actuaciones, forma de organizarse, o la magnitud de las manifestaciones en las que se desarrolla, confluyendo aspectos plenamente legales con otros sectores políticos, sociales o económicos muy diversos y en vertientes públicas y privadas. Ya que la delincuencia organizada coexiste en una relación directa con los mercados legítimos, por lo que será la necesidad de expansión de estos últimos, lo que motive, en parte la actuación del crimen organizado (LOPEZ MUÑOZ, J, “I. Criminalidad organizada” en *Criminalidad organizada. Aspectos jurídicos y criminológicos*, Madrid, Dykinson, 2015, p. 27.).

En base a todo ello, podemos decir que resulta claro que la criminalidad organizada no es el par opuesto de la manifestación criminal por excelencia, el delincuente individual, y tampoco la delincuencia en grupo agota la criminalidad organizada.

De tal manera, que según las indicaciones elaboradas por la BKA alemana y que KAISER recogió, se pueden enunciar como

características definitorias básicas de la delincuencia organizada, las siguientes:

- Asociación duradera, estable y persistente de una pluralidad de personas, concebida como una sociedad de intereses que aspira solidariamente a la obtención de ganancias e incluso a posiciones de poder económico, político, mediático o en general, social.
- Estructura organizativa disciplinada y jerárquica.
- Actuación planificada y con división del trabajo.
- Realización de negocios legales o ilegales íntimamente conectados y adaptados en cada momento a las necesidades de la población, haciendo uso delictivo de las relaciones personales y sociales.
- Tecnología flexible del delito y variedad de medios para delinquir, desde la explotación, amenaza, extorsión o violencia.
- Consciente aprovechamiento de infraestructuras como redes radioeléctricas, telefónicas, informáticas y de transporte internacional.
- Internacionalidad y movilidad.

De tal manera, que la problemática en relación con el delito de fraude fiscal que aquí está siendo objeto de estudio, se sitúa básicamente, en la utilización del sistema bancario y financiero en general para “ocultar” la realización de negocios que conllevarían el abono a la Administración Tributaria de los correspondientes impuestos. Debido a esta “ocultación” que el sistema bancario de algún modo, facilita en muchos casos, la Administración Tributaria queda en el pleno desconocimiento de su realización, y por tanto de la obligación de tributar, dando lugar así a la comisión de este ilícito penal que conllevaría una agravación de la pena que queda plenamente justificada debido a la mayor peligrosidad que para la Hacienda Pública conllevan estas actividades. (ANARTE BORRILLO, E, “Conjeturas sobre la criminalidad organizada” en FERRÉ OLIVÉ, J C y ANARTE BORRILLO, E (Eds.) en *Delincuencia organizada. Aspectos penales, procesales y criminológicos*, Publicaciones Universidad de Huelva, 1999, p. 27).



desvalor de acción, pues comporta una mayor peligrosidad objetiva “*ex ante*” para el bien jurídico. Pero también un incremento del desvalor de resultado efectivo o potencial, ya que la estructura organizativa facilita o puede facilitar el fraude a una pluralidad de obligados tributarios²⁷.

Pero, llegados a este punto debemos de plantearnos las siguientes cuestiones: ¿A quién afecta esta agravación de la pena? ¿Cómo se realiza la imputación de la comisión de este ilícito dentro de la organización criminal?

En primer lugar, debemos de decir, que esta agravación **afecta a quienes dentro de la organización criminal tengan la consideración de obligados tributarios**. Y el resto de miembros de la organización o grupo criminal responderán por las reglas de la participación.

No obstante, no son pocos los problemas de autoría y participación que la criminalidad organizada presenta. En este punto destaca la teoría planteada por ROXIN que se conoce como “el autor detrás del autor”, la cual no sólo está presente en Alemania²⁸, sino que también

²⁷ MORALES PRATS, F, “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en *Comentarios a la parte especial del derecho penal, Op. Cit.* p. 1064.

²⁸ Alemania es el lugar de nacimiento de esta teoría, en concreto, la misma surgió debido al caso Eichmann que consistió en lo siguiente: Adolf Eichmann era un funcionario nazi encargado y responsable de numerosos asesinatos de judíos, pero con sus propias manos no había matado a nadie. Se trataba de un burócrata que por el año 1963 fue juzgado y condenado en Jerusalén como autor de asesinato. Según la teoría de ROXIN, basada en el “dominio” como criterio de

encuentra un reflejo legislativo en España, concretamente en el art. 28 CP.

Aunque los orígenes de la teoría de ROXIN (tal y como he explicado en la cita 114) se encuentran muy alejados del ámbito económico en el que nos encontramos, se trata de una construcción jurídica aplicable a la criminalidad organizada, no obstante no resulta tan claro que esta teoría resulte de aplicación en el ámbito de los delitos económicos cometidos por organizaciones criminales.

Esta teoría del “autor de atrás” se mueve en el plano de la autoría mediata, es decir, se refiere al dominio de la voluntad a través de aparatos organizados de poder, así podemos distinguir: Al autor mediato o jefe de la organización que es él encargado de dictar las órdenes de realización de una determinada conducta, por lo que se le conoce como “autor detrás del autor” y al autor

decisión para la delimitación de autoría y participación. Eichmann debía ser considerado autor mediato, no obstante los que habían cometido el asesinato con sus propias manos, eran igualmente responsables como autores. La razón es que, tratándose de una organización criminal, la realización del delito en modo alguno depende de los singulares ejecutores. Ellos solamente ocupan una posición subordinada en el aparato de poder, son intercambiables y no pueden impedir que el hombre de atrás alcance el “resultado”. Sí, por ejemplo se niega a ejecutar el asesinato esto no implica, a diferencia de lo que ocurre con la inducción, el fracaso del delito. Inmediatamente, otro ocuparía su lugar, y realizaría el hecho, sin que de ello llegue a tener conocimiento el hombre de atrás, que de todas formas ignora quién es el ejecutor individual. (ROXIN, C, “Problemas de autoría y participación en la criminalidad organizada” en *Delincuencia organizada. Aspectos penales, procesales y criminológicos*, Op.Cit. p.192).



directo o inmediato que es quien llevaría a cabo las órdenes dictadas por el autor mediato y que generalmente actuaría bajo coacción o amenaza. Es de destacar que ROXIN estableció los siguientes requisitos²⁹ para considerar aplicable esta teoría:

- o Que se tratase de un aparato organizado de poder con una estructura jerarquizada rígida.
- o Que se verificase una efectiva fungibilidad del autor inmediato, lo que implicaba que la organización posee ya cierta dimensión.
- o Que el aparato de poder se hubiese desligado del ordenamiento jurídico.

Pero ¿En el caso concreto del delito fiscal el resto de los integrantes de la organización son meros instrumentos en manos del jefe de la misma? O si se quiere más genérico ¿En los delitos económicos los miembros de la organización pueden ser considerados instrumentos del jefe? Debemos de decir, que tanto en el caso que nos encontramos, como en especial en los delitos de carácter económico, **no resulta trasladable esta teoría pues no nos encontramos ante un auténtico instrumento**, sino ante sujetos penalmente responsables que realizan hechos a títulos de autores directos y son responsabilizados penalmente por ello, pues ello sería contradictorio con la esencia de la autoría mediata considerar como un mero instrumento a una

²⁹FIGUEIREDO DIAS, J, "Autoría y participación en el dominio de la criminalidad organizada: El "Dominio de la organización" " en *Delincuencia organizada. Aspectos penales, procesales y criminológicos*, Op.Cit. p. 103.

persona que lleva a cabo un hecho de forma responsable³⁰.

De tal manera que podemos concluir, que **esta agravación de la pena tan solo afecta a quienes** dentro de la organización tengan la especial y necesaria consideración de obligado tributario, respondiendo así el resto de los miembros de la organización que carezcan de esta consideración en base a las reglas de la participación³¹.

- **Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito:** El fundamento de esta agravante se encuentra en la especial voluntad de defraudar o la dificultad de investigar los hechos constitutivos de delito³².

³⁰FERRÉ OLIVÉ, J C, ““Blanqueo” de capitales y criminalidad organizada” en *Delincuencia organizada. Aspectos penales, procesales y criminológicos*, Op.Cit. p. 95.

³¹ En base a lo dispuesto en los arts. 28 y 29 CP, estos miembros de la organización que carezcan de la consideración de obligado tributario, podrán responder a título de: partícipe, inductor y cooperador necesario.

³² ALCALÉ SANCHEZ, M Y GONZALEZ AGUDELO, G, “Delitos contra la Hacienda Pública...” en *Lecciones y materiales para*



4-. CONSECUENCIAS JURÍDICAS: ESPECIAL MENCIÓN A LAS NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LO 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, EN MATERIAL DE TRANSPARENCIA Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL

En lo que a las penas se refiere es necesario distinguir, como es lógico, entre la pena del tipo básico y la pena del tipo agravado.

- **Pena del tipo básico:** No ha sido modificada por la LO 7/2012, por lo que se continúa imponiendo una pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

- **Pena del tipo agravado:** Se hace necesario distinguir entre dos momentos:
 - o **Antes de la reforma operada por la LO 7/2012:** Se imponía la pena del tipo básico en su mitad superior. O lo que es lo mismo, una pena que oscilaría entre los tres y los cinco años de prisión.
 - o **Después de la reforma operada por la LO 7/2012:** Se impone una pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada.

Esto significa que el límite mínimo de la pena del nuevo subtipo agravado es más bajo que antes (dos años de prisión en vez de tres), pero es más alto el límite máximo (seis años de prisión en lugar de cinco). Esta agravación del límite máximo trae

el estudio del derecho penal. Tomo IV. Derecho penal parte especial (Derecho penal económico), Op. Cit. p. 181.

consigo que el plazo de prescripción en estos casos sea de diez años, en lugar de cinco³³.

El preámbulo de la LO 7/2012 argumenta que **este aumento del plazo de prescripción persigue dificultar la impunidad de estas conductas tan graves por el paso del tiempo**. Es de destacar que el fundamento jurídico por el cual se eleva el tiempo de prescripción se halla contenido en el art. 131 CP, ya que es en este artículo donde están recogidos los plazos de prescripción de los delitos en función de la pena que estos lleven aparejada. Y en el caso de los delitos cuya pena máxima señalada por la ley sea de prisión o de inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez, como es el caso del subtipo agravado del delito de fraude fiscal, el plazo de prescripción es de 10 años³⁴.

³³ ALONSO GALLO, J, *“El delito fiscal tras la LO 7/2012”* en Actualidad jurídica Uría Méndez, 2013, nº34, p. 28.

³⁴ En lo que se refiere al plazo de prescripción, es de destacar, que no es objeto de estudio de este trabajo. No obstante, sí decir, que en torno a él se centra un intenso debate que enfrenta a la jurisprudencia y a la doctrina. En el plano de la jurisprudencia destacan la STS de 6 de noviembre del 2000 y la STS de 10 de octubre del 2001 las cuales básicamente vienen a entender que los plazos de una y otra ley (CP y LGT) son independientes entre sí, no pudiendo el CP ser derogado por las disposiciones de la LGT. O lo que es lo mismo, que el plazo de prescripción de 4 años previsto para la infracción tributaria, carece de trascendencia, manteniéndose la posibilidad de ejercitar la acción penal hasta la finalización del plazo de prescripción en este ámbito.

Sin embargo, la doctrina sostiene una postura totalmente diferente, pues entiende de forma prácticamente unánime que si la Administración Tributaria deja de pasar el plazo de prescripción de 4 años sin desplegar la acción inspectora ni, por consiguiente, determinar la deuda, no es posible apreciar



5-. RESULTADO TÍPICO: PERJUICIO PATRIMONIAL

La configuración del delito fiscal en nuestro ordenamiento jurídico se ha visto determinada, fundamentalmente desde el año 1997, por la inclusión de la cuantía de la defraudación como **elemento diferenciador entre el delito fiscal y la mera infracción administrativa**. Es de destacar, que poco a poco ha ido teniendo lugar un aumento progresivo de tal cuantía, por lo que esta ha pasado de los quince millones del CP de 1977 hasta los 120.000€ actuales. Por lo que,

la existencia del delito. Y ello, porque se convierte en imposible la lesión del bien jurídico y desaparece la tipicidad del delito fiscal, no hay cuota defraudada porque no hay deuda exigible ni obligado tributario, ni objeto material del delito, ni sujeto activo; no hay perjuicio alguno, por lo tanto, tampoco existiría bien jurídico que proteger. Por último, ni la Administración Tributaria puede investigar, ni el contribuyente está obligado a mantener la documentación, lo que convierte a la persecución penal en imposible. (BAJO FERNANDEZ, M, *“El Tribunal Supremo y la prescripción del delito fiscal”* en Revista jurídica de la Universidad autónoma de Madrid, nº8, Madrid, pp. 75-76)

Por último destacar, que la prescripción no puede equiparse a la regularización tributaria que a continuación analizaré, pues tal y como deja claro la SAP de Madrid de 30 de noviembre de 1999 (ARP 1999/4922) en su fundamento de derecho quinto: *“La asimilación entre la regularización tributaria como excusa absoluta y la mera prescripción de la deuda tributaria no puede asumirse. Y ello porque la prescripción fiscal no presenta connotaciones necesarias para asemejarla a una regularización tributaria, dado que no lleva consigo el pago de la deuda, sino una mera extinción de la obligación sin desembolso alguno por parte del contribuyente. No depende por tanto de una conducta espontánea del deudor, sino de una renuncia de la Administración Tributaria prevista en la ley por razones, fundamentalmente, de seguridad jurídica en el ámbito fiscal”*

en base a todo ello podemos decir, que el quantum defraudatorio constituye el límite normativo a partir del cual se produce la ya mencionada separación³⁵.

A) ¿Qué entendemos por cuota defraudada?

La cuantía de la cuota defraudada, siguiendo en este punto a MORALES PRATS, es el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta de las retribuciones, el importe de las devoluciones indebidas o de los beneficios fiscales obtenidos indebidamente, en todo caso, deberá situarse por encima de la referida cifra de 120.000€. Es decir, la cuota defraudada está integrada por los conceptos que abarca el tributo, o lo que es lo mismo, por la cuota tributaria. De tal manera que, como el art. 305.1 CP se refiere a la “deuda tributaria efectiva” debemos de excluir de la cuota defraudada los intereses de demora, los recargos por aplazamiento, prórroga o apremio y las sanciones tributarias, puesto que se trata de conceptos excluidos³⁶ del concepto de tributo³⁷.

³⁵ BERTRÁN GIRÓN, F, “Capítulo II. Estructura del tipo” en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Op.Cit.* p. 67

³⁶ Recordemos que el art. 58 LGT establece lo siguiente: “1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) El interés de demora. b) los recargos por declaración extemporánea. c) Los recargos del periodo ejecutivo. d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos”.



Sin embargo, BAJO Y BACIGALUPO, entienden que sí que resulta exigible, al menos, los intereses de demora (art. 58.2.a) LGT), dando lugar así a la llamada **cuota de formación compleja**. La razón estriba en que los recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas son “cuotas tributarias que se unen a la cuota que se liquida”, mientras que el interés de demora, los recargos por apremio, aplazamiento o prórroga y las sanciones pecuniarias “constituyen prestaciones accesorias”³⁸.

B) Naturaleza jurídica de la cuota defraudada

Existe un amplio e intenso debate doctrinal acerca de cuál es la verdadera naturaleza jurídica de la cuota defraudada, de tal manera, que mientras que un sector doctrinal la considera como una **condición objetiva de punibilidad**, otro sector entiende que se trata de un elemento del tipo.

MUÑOZ CONDE, se sitúa en la primera de las posturas doctrinales citada, es decir, la considera como una condición objetiva de penalidad, ya que si no llega a la cuantía citada (120.000€) nunca puede castigarse como delito el fraude; esto significa que no debe ser abarcada por el dolo, y que son sólo razones de conveniencia política las que inciden en que se fije un

³⁷ MORALES PRATS, F, “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, Op. Cit. p. 1058.

³⁸ BAJO, M y BACIGALUPO, S, “Capítulo octavo. Delitos contra la Hacienda Pública” en *Derecho penal económico*, Op. Cit. p. 231.

quantum defraudatorio u otro para diferenciar el delito de la simple infracción administrativa³⁹.

Sin embargo, la segunda de las posturas doctrinales, que es la dominante, sostiene que la **cuantía defraudada es un elemento del tipo**. En ella se incardinan autores tales como; MARTINEZ BUJÁN, BAJO, BACIGALUPO, BOIX-MIRA o MORALES PRATS. Básicamente este sector doctrinal sostiene que **únicamente es típico** aquel comportamiento del sujeto activo que mediante alguna de las formas previstas en el art. 305, implica una defraudación dolosa superior a los 120.000€; y en otro caso nos encontraremos ante un comportamiento atípico penalmente, que podría ser objeto, en su caso, del correspondiente procedimiento administrativo⁴⁰. Es decir, la cuantía debe integrarse dentro del resultado típico del delito puesto que no se trata de un evento futuro e incierto, que queda extramuros del conocimiento propio del dolo del autor ni constituye un evento casualmente desvinculado de la conducta típica.

Al respecto, MORALES PRATS señala que MARTINEZ BUJÁN y BAJO SUAREZ han matizado que el dolo del autor no tiene por qué abarcar un conocimiento actual y absolutamente exacto sobre la suma defraudada, sino que basta con que el autor conozca de forma certera que su conducta defraudatoria determinará, de forma segura, un elevado resultado de

³⁹ MUÑOZ CONDE, F, "Capítulo XLIII: Delitos contra la Hacienda Pública. Delitos contra la seguridad social. Delito de contrabando" en *Derecho penal parte especial*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2010, p. 1058.

⁴⁰ BELTRÁN GIRÓN, F, "Capítulo II. Estructura del tipo" en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Op. Cit.* p. 72



perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública⁴¹. Por último decir, que esta postura doctrinal goza de un amplio apoyo jurisprudencial, donde entre otras, podemos señalar las siguientes sentencias: STS de 2 de marzo de 1988 (RJ 1520), STS de 9 de marzo de 1993 (RJ 2547), STS de 24 de febrero de 1993 (RJ 1993/1530), STS de 25 de febrero de 1998 (RJ 1193), STS de 29 de septiembre de 2000 (RJ 9251/2000) o STS 26 de octubre de 2002 (núm. Recurso 3510/2002)⁴².

IV. SUJETO ACTIVO DEL DELITO

A la primera de las cuestiones que en este plano debemos de enfrentarnos es, al hecho de si estamos ante un delito común, o en cambio, es un delito especial, y más concretamente, un delito especial propio.

1-. DELITO COMÚN

Esta tesis considera al delito fiscal como un tipo común que puede ser cometido por cualquier persona,

⁴¹ MORALES PRATS, F, "Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en *Comentarios a la parte especial del derecho penal, Op. Cit.* p. 1058.

⁴² Esta última sentencia (STS de 26 de octubre del 2002) es sumamente clarificadora, ya que enuncia los principales aspectos que progresivamente he ido plasmando en este trabajo. Y que concretamente dice lo siguiente: *"El tipo previsto en el art. 305 CP es de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria. La conducta típica, por acción u omisión, exige eludir el pago de tributos, entre otros supuestos siempre que la cuantía defraudada "exceda de los quince millones de pesetas", de forma que dicho resultado se erige en elemento objetivo del tipo"*.

no siendo necesario que ostente la cualidad de deudor tributario. Asimismo, dentro de esta línea, podemos distinguir dos variantes. La primera basada principalmente en la propia redacción del art. 305 la cual no hace referencia alguna al deudor tributario. La segunda, fundamentada en el hecho de que cualquier persona que esté en condiciones fácticas puede cometer una defraudación⁴³.

En la primera vertiente encontramos a autores como PEREZ ROYO o SIMÓN ACOSTA⁴⁴, los cuales vienen a decir, que el delito fiscal es cometido por todo aquel que defraude a la Hacienda Pública, y puesto que el tenor literal del art. 305 CP no establece ninguna referencia, ya sea esta expresa o implícita al autor, cabe concluir por estos autores que no se está en presencia de un delito especial.

Con otras palabras, los defensores de la consideración de este delito como un delito común, con carácter general, basan su tesis en aspectos gramaticales, es decir, el tenor literal del art. 305 CP no establece con carácter explícito que este delito sólo pueda ser llevado a cabo por los obligados tributarios, por lo tanto, al no decir nada al respecto, no puede inferirse que terceras personas que carezcan de tal

⁴³ MARTINEZ, I, *“El delito fiscal como delito común: Análisis del nuevo art. 305.6. A la vez un comentario de las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril del 2003 y 8 de abril de 2008”* en Revista general de Derecho Penal, nº20, 2013, p. 9.

⁴⁴ Sobre este particular vid. las siguientes obras:

- PEREZ ROYO, F, en *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, IEF, 1996, p. 723.
- SIMÓN ACOSTA, E, en *El delito de defraudación tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1998, p. 38.



consideración no puedan ser autores de dicho delito, a pesar de que para su comisión sea expresamente necesaria la existencia de una relación jurídico-tributaria. No existiendo por lo tanto así, tal y como afirma MORALES PRATS, una restricción a la potencial esfera de autores⁴⁵.

Sin embargo, como defensores de la segunda tesis, tal y como señala IKER MARTINEZ, encontramos a autores como RODRIGUEZ MOURULLO y FEIJÓ SANCHEZ, los cuales consideran que puede defraudar quien esté en condiciones fácticas de hacerlo, de tal manera, que el delito no solo podría ser cometido por los contribuyentes o los favorecidos por las ventajas fiscales, sino también por toda clase de personas (por ejemplo; funcionarios o asesores fiscales) que den consejos fraudulentos⁴⁶.

2-. DELITO ESPECIAL PROPIO

Sin embargo, la doctrina mayoritaria, en la que entre otros muchos autores se sitúan MORALES PRATS o MARTINEZ BUJÁN, califican este delito como un delito especial propio, pues solo puede ser autor del mismo el obligado tributario. Ambos autores vienen a decir que, el delito de fraude fiscal lleva aparejado un deber jurídico que sólo puede ser incumplido por su titular, puesto que se trata de un deber que es personal, propio e intransferible. De tal manera que, la cualidad de obligado

⁴⁵ MORALES PRATS, F, "Título XIV, De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en *Comentarios a la parte especial del derecho penal, Op. Cit.* p. 1045.

⁴⁶ MARTINEZ, I, "El delito fiscal como delito común: Análisis del nuevo art. 305.6. A la vez un comentario de las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril del 2003 y 8 de abril de 2008" en *Revista general de Derecho Penal, Op. Cit.* p. 10.

tributario es determinante y en caso de faltar, determina la atipicidad del hecho⁴⁷.

Es de destacar, que la jurisprudencia también confirma esa tesis, pues, por ejemplo, la STS 1/1997, de 28 de octubre, relativa al caso "Filesa" configura al delito fiscal de la siguiente manera: *"Es un delito de "primera mano" porque solo puede ser sujeto activo del mismo el que sea directamente obligado tributario o deudor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido pero nunca un tercer"*⁴⁸.

Pero, **¿Quién o quiénes son obligados tributarios?** Para responder a esta cuestión debemos estar a lo dispuesto en el art. 35 LGT el cual establece que los obligados tributarios son aquellas personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y entre otros, destacan como obligados tributarios; los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos

⁴⁷ Sobre este particular vid. las siguientes obras:

- MARTINEZ BUJÁN, C, en *El delito fiscal*, Madrid, Montecorvo, 1982, p. 29.
- BERTRÁN GIRÓN, F, "Capítulo II. Estructura del tipo" en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Op Cit.* p. 116.

⁴⁸ En este mismo sentido también encontramos sentencias tales como: STS de 25 de septiembre de 1990 (RJ 1990/7238), STS de 24 de febrero de 1993 (RJ 1993/1530), STS de 20 de mayo de 1996 (RJ 1996/3838), STS de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997/7843) y STS de 30 de abril del 2003 (RJ 2003/3085), lo que da lugar a la creación de un criterio jurisprudencialmente consolidado que entiende este delito como especial propio.



fraccionados, los retenedores, los sucesores o los beneficiarios de una exención, devolución o bonificación tributaria, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

3-. BREVE MENCIÓN A LA POSICIÓN DEL *EXTRANEUS* COMO SUJETO ACTIVO DEL DELITO

El *extraneus* es aquella persona que participa en la comisión de un delito especial propio⁴⁹ careciendo de las cualidades suficientes para ser considerado autor del delito, y en concreto, en los delitos contra la Hacienda Pública, serían considerados *extraneus* quienes participaran en la comisión del ilícito sin ser titulares de la relación jurídico-tributaria.

Tal y como establece BLANCO CORDERO, el *extraneus* que interviene en la ejecución del hecho

⁴⁹ Antes de continuar, se hace necesario diferenciar entre un delito especial propio y un delito especial impropio, pues ello es de vital importancia para la determinación de la participación del *extraneus* en la comisión del ilícito. Así, los **delitos especiales propios** se distinguen porque la cualidad especial exigida al sujeto por el precepto penal es determinante o esencial para la existencia del delito. Estos delitos no poseen correspondencia alguna con un delito común, esto es, con un comportamiento idéntico al realizado a título de autor por una persona que no cuenta con la calidad especial requerida. En consecuencia, faltando en el autor la calidad exigida, el hecho será atípico, beneficiando de tal forma a autores y partícipes. Sin embargo, **los delitos especiales impropios** se caracterizan porque la cualidad especial solo atenúa o agrava la pena del autor, existiendo una correspondencia fáctica con un delito común, que es el que cometería el autor en el supuesto de no poseer la cualidad personal exigida. (FERRÉ OLIVÉ, J C, en *Autoría y delitos especiales*, pp. 1015-1015. Información extraída del siguiente enlace web: <http://www.uclm.es/aidp/pdf/barbero1/52.pdf>)

delictivo defraudatorio ha de ser considerado como partícipe⁵⁰ del delito ya que no es el sujeto activo idóneo para cometerlo, por lo que no podrá ser sancionado a título de autor o coautor de la defraudación tributaria. A pesar de que autores como BAJO FERNANDEZ Y SUAREZ GONZALEZ⁵¹ estiman que no es admisible la participación de un *extraneus* en un delito contra la Hacienda Pública⁵².

Especial mención requiere el hecho de que se ha convertido en un criterio jurisprudencialmente consolidado la posibilidad de participación de terceras personas (*extraneus*) en la comisión de estos delitos. Y

⁵⁰ Es de destacar, que la participación se rige por dos presupuestos o principios. Por un lado, el principio de unidad del título de imputación, según el cual, pese a la pluralidad de personas que intervienen en el delito todos los partícipes responderán por el mismo título de imputación que su autor. Y por otro lado, por el principio de accesoriedad, en base al cual el partícipe no puede ser castigado de forma autónoma, sino sólo si existe un hecho antijurídico por parte del autor (DE VICENTE MARTINEZ, R. "Tipos de autoría y tipos de participación" en DEMETRIO CRESPO, E (Coord.), *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho penal. Tomo II. Teoría del delito*, Madrid, Lustel, 2011, p. 219).

⁵¹ Estos autores, según BLANCO CORDERO, basan su posición en el hecho de que el *extraneus* que interviene en el fraude fiscal del sujeto pasivo tributario (*Intraneus*) debe responder, no como partícipe en el delito contra la Hacienda Pública, sino por los delitos comunes que pueda haber cometido, tales como falsedad documental, estafa, etc. Esta es la denominada teoría de la ruptura del título de imputación.

⁵² BLANCO CORDERO, I, "*Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*" en Eguzkilore, nº14, San Sebastián, 2000, pp. 11-12. (Enlace web: <http://www.ehu.eus/documents/1736829/2174322/02+Blanco,%20Isidoro.pdf>).



tan solo la SAP de Madrid de 25 de septiembre de 1998 (ARP 1998/5653) se ha pronunciado en contra de admitir como partícipes de un delito de fraude fiscal a aquellos quienes no ostentan la titularidad de la relación jurídico-tributaria (*extraneus*).

En todo caso destacar, que los casos más frecuentes de participación en la comisión de delitos de carácter económico en general, y del delito fiscal en particular, es el del testafarro y el del asesor fiscal. En el caso del **testafarro**, aunque podrá ser acusado como cooperador necesario, generalmente lo será a título de cómplice, tal y como sucede por ejemplo, en la SAP de Barcelona 2001/15776, de 31 de julio del 2000. Sin embargo, en lo que se refiere al **asesor fiscal**, este con carácter general se le considerará partícipe pero a título de cooperador necesario, tal y como sucede, por ejemplo, también en otra SAP de Barcelona, como es la 728/2002 de 25 de julio⁵³.

⁵³ Especial mención requiere, tal y como señala el FJ 1º de la SAP de Barcelona 142/2010, de 15 de enero (EDJ 2010/46645), la dificultad de diferenciar en muchas ocasiones la conducta del cómplice de la del cooperador necesario, en cuanto ambos cooperan a la realización del delito. La STS 1159/2004, de 28 de octubre (EDJ 2004/174158) ha señalado esta cuestión, y además ha aclarado que *“existe cooperación necesaria cuando se colabora con el ejecutor directo aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido (teoría de la “condictio sine qua non”), cuando se colabora mediante la aportación de algo que no es fácil e obtener de otro modo (teoría del dominio del hecho)”*. Y la STS 458/2003, de 31 de marzo (EDJ 2003/6676) nos indica que la teoría del dominio del hecho sirve para diferenciar al autor de los partícipes, pero para diferenciar entre el autor por su cooperación necesaria del cómplice señala *“la eficacia de la teoría de los bienes escasos, por su practicidad y fácil comprensión; quien aporta al autor o autores un comportamiento de colaboración no fácil*

V. TIPO SUBJETIVO DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL

Es indiscutible por parte de la doctrina el hecho de que, el delito fiscal es un delito de carácter doloso⁵⁴, siendo incluso suficiente, con el dolo eventual. Ello se deduce de la expresión “defraudare”, por lo que **sólo serán punibles la acción u omisión dolosa**,

de conseguir, sería cooperador necesario y cómplice en caso contrario. Otra posición se aproxima más al texto literal del precepto legal: sería cooperación necesaria aquella que el autor o autores hubieran tenido 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 delito. El “acto sin el cual no se habría efectuado” el delito, lo refieren a ese criterio subjetivo”.

De tal manera que, es reiterada jurisprudencia en este sentido de que lo propio de la complicidad es una participación meramente accidental, no condicionante de carácter inferior o secundario (STS de 4 de febrero de 1997 (EDJ 1997/657), STS de 8 de noviembre de 1996 (EDJ 1996/7106, y la más reciente, STS 418/2009, de 23 de abril (EDJ 2009/82801) que señala “*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*”.

⁵⁴ El dolo se define como la conciencia o conocimiento y la voluntad por parte del sujeto activo de la realización de los elementos del tipo objetivo. Es de destacar, que cada uno de los delitos tiene su propio dolo que exige que el sujeto conozca y quiera cada uno de los elementos que componen el tipo objetivo de que se trate. (MATALLANES RODRIGUEZ, N, “El tipo doloso de la acción” en *Lecciones y materiales para el estudio del derecho penal. Tomo II. Teoría del delito, Op. Cit.* pp. 113-114).



quedando excluida por el tipo penal, por tanto, la imprudente⁵⁵.

No obstante, **no existe tal unanimidad en lo que se refiere a la exigencia o no de un especial ánimo de lucro o ánimo de defraudar**. Pues mientras que un sector de la doctrina, representado por BAJO y BACIGALUPO, exigen la necesaria existencia de un particular animus *defraudandi* o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública como elemento subjetivo del tipo.

En cambio, MARTINEZ BUJÁN es contrario a la exigencia de dicho elemento subjetivo del injusto como un plus añadido al dolo, y ello se debe a que no se puede inferir ni del tenor literal del precepto, ni de su configuración normativo-estructural. Es de destacar, que parte de la jurisprudencia se incardina en esta segunda postura, pues la SAP Navarra 152/2008 de 22 de octubre (EDJ 2008/372526) en su fundamento jurídico segundo dice lo siguiente: *“Para la percepción del elemento subjetivo del tipo del injusto del delito fiscal no es preciso un particular ánimo defraudatorio distinto del dolo o equiparable con carácter exclusivo a un dolo intencional, sino que, como viene afirmando la mejor doctrina y jurisprudencia (STS de 10 de noviembre de 1993 EDJ: 1993/10121) basta con la presencia de un dolo de defraudar, del que en absoluto es excluible la modalidad de dolo eventual, bastando entonces con un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones o emisiones realizadas conllevaría a una actividad defraudatoria y la asunción por parte del sujeto de esa probabilidad, no es por tanto, en suma, una especial intención de defraudar lo que ha de probarse, sino que*

⁵⁵ MUÑOZ CONDE, F, “Capítulo XLIII: Delitos contra la Hacienda Pública...” en *Derecho penal parte especial, Op. Cit.* p. 1060.

para considerar concurrente el dolo del art. 305 CP, bastará con que pueda inferirse un conocimiento seguro o muy probable del agente de los elementos del ilícito penal”.

VI. CONSUMACIÓN Y FORMAS IMPERFECTAS DE REALIZACIÓN

La determinación del momento en el que efectivamente se entiende consumado el delito de fraude fiscal es de suma importancia, pues de la fijación de este concreto momento no solo depende el cómputo del *dies a quo* de la prescripción sino que también de él depende en cierta medida la posibilidad de regularizar la situación tributaria.

1-.POSICIONES DOCTRINALES RELATIVAS AL MOMENTO DE CONSUMACIÓN DEL ILÍCITO

A) Posición doctrinal I: La consumación tiene lugar al liquidarse la cuantía defraudada.

Dentro de esta posición doctrinal, se diferencian a su vez las siguientes dos teorías:

- **Teoría que entiende necesaria la liquidación definitiva de la deuda tributaria**, donde podemos encuadrar a autores tales como LAMARCA PÉREZ, BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO⁵⁶, los cuales avalan su postura en la

⁵⁶ Sobre este particular, vid. las siguientes obras:

- LAMARCA PÉREZ, C, “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública” en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 178, 1985, pp. 794-795.



necesidad de que la deuda tributaria sea, conforme a los arts. 120 y ss. LGT, vencida, líquida y exigible, así establecen como requisito necesario para que se tenga por consumado el delito la necesidad de que la administración tributaria haya procedido a notificar al obligado tributario la existencia de una deuda, no admitiendo así la consumación en ningún momento anterior.

No obstante, según TORRES GELLA, esta teoría debe decaer por los siguientes motivos⁵⁷:

- o El perjuicio patrimonial para la Administración se produce de facto mucho antes de la mera determinación por la AEAT de la cuantía defraudada.
 - o Si se admitiera, se estaría retrasando el momento consumativo en exceso que podría conllevar la prescripción penal del delito.
 - o Retrasar la consumación conllevaría la inaplicación práctica de la regularización tributaria.
- **Teoría que admiten cualquier liquidación provisional realizada por la Hacienda Pública para la consumación del delito fiscal.** Cómo

-
- BAJO, M y BACIGALUPO, S, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Centro de Estudios Ramón Arces, SA, 2000, p. 88

⁵⁷TORRES GELLA, F J, "Capítulo IV. Iter criminis. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de realización" en GARCÍA TIZÓN LÓPEZ, A (Dir.) y BAL FRANCÉS, E (Coord.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Navarra, Aranzadi, 2008, pp. 275-276.

defensor de esta teoría encontramos a PEREZ ROYO⁵⁸ y que básicamente parte de entender que en aquellos casos de ausencia u omisión de autoliquidación por parte del obligado tributario, el delito se entiende consumado cuando la Administración Tributaria procede a comunicar al mismo la liquidación provisional de sus tributos.

Es de destacar que esta doctrina que establece como momento consumativo aquel en el cual se produce la liquidación de la cuantía defraudada, ha sido rechazada no solo por el TS en la STS de 9 de febrero de 1991 (RJ 1991/5210), ⁵⁹sino también por la FGE en la Consulta 4/1997⁶⁰.

⁵⁸ PEREZ ROYO, F, *"El pago de la deuda tributaria"* en Revista Española de Derecho Financiero, nº 6, 1975, p.281.

⁵⁹ En concreto, esta STS de 9 de febrero de 1991 (RJ 1991/5210) el TS dice lo siguiente: *"[...] De acuerdo con el motivo quinto del recurso, la consumación del delito fiscal exige una liquidación definitiva por parte de la Hacienda Pública [...]. El delito se consumó por haber transcurrido 20 días de cada vencimiento trimestral del tributo, durante 1985, de acuerdo con el art. 6 del Real Decreto 388/85, de 15 de marzo. No es la liquidación la que consume el delito [...]"*.

⁶⁰ La FGE en la circular 4/1997 menciona como motivos de oposición a esta teoría los siguientes:

- La tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: de dejaría la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito fiscal al no consumarse hasta

B) Posición doctrinal II: Consumación en función del momento en el cual se produce el perjuicio patrimonial

En segundo lugar, encontramos aquellas teorías que consideran que **la consumación tiene lugar en el concreto momento en el cual se produce el perjuicio a la Hacienda Pública**. Como defensores de esta posición doctrinal encontramos, entre otros a autores tales como: RODRIGUEZ MOURILLO y SUAREZ GONZALEZ, MORAL GARCÍA o DE LA CUESTA⁶¹.

que las actuaciones se dirigieran contra el culpable (Apartado II. p. 3)

- La conducta regularizadora no gozaría de la verdadera naturaleza jurídica de excusa absolutoria, sino que operaría como desistimiento voluntario puesto que el delito efectivamente aún no se ha consumado cuando el sujeto procede a poner en orden su situación tributaria con la Administración.

⁶¹ Sobre este particular, vid. las siguientes obras:

- RODRIGUEZ MOURILLO, G y SUAREZ GONZALEZ, C, en RODRIGUEZ MOURILLO y BARREIRO, J (Dir.), *Comentarios al Código penal*, Civitas, 1997, p. 876.
- DEL MORAL GARCÍA, A, en *Tomo II. Código Penal, Comentarios y Jurisprudencia*, Comares, 2002, p. 1987.
- DE LA CUESTA ARZAMENDI, J L, "El fraude en materia de ingresos de la U.E", en *El nuevo Derecho penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Pamplona, Aranzadi, 2001, p. 1202.

Es de destacar, que esta teoría parte del principio penal según el cual, la consumación debe entenderse producida cuando tiene lugar la realización del tipo siendo el perjuicio inevitable por parte del sujeto. Es decir, mientras que el sujeto, en la realización del *iter criminis*, pueda evitar el resultado típico con un acto contrario, cabe apreciar el desistimiento⁶² recogido en el art. 16.2 CP⁶³.

De tal manera que el momento consumativo dependerá de la modalidad típica de comisión ante la que nos encontremos, así podemos diferenciar los siguientes momentos consumativos:

- **Elusión del pago de tributos o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener:** Dentro de esta modalidad a su vez, debemos de distinguir entre los tributos que requieren una autoliquidación (IVA, IRPF o IS) y aquellos que requieren una liquidación por parte de la Administración (ISD).

⁶² En lo que al desistimiento se refiere, resulta sumamente clarificadora la STSJ de Extremadura de 29 de enero de 1998 (ARP 1998/830) cuando dice lo siguiente: *"La consumación se produce cuando no se ingresa el importe de la deuda dentro del plazo señalado al efecto. La mera presentación de la declaración inexacta antes de la conclusión del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación no constituiría un delito consumado, pues éste requiere que el sujeto haya perdido la posibilidad de revocación de lo actuado, por ejemplo, mediante la presentación de una declaración complementaria"*.

⁶³ TORRES GELLA, F J, "Capítulo IV. Iter criminis. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de realización" en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Op. Cit.* p. 278.



Con respecto a aquellos que requieren una autoliquidación debemos de decir, que la consumación tendrá lugar cuando una vez llegada la concreta fecha de vencimiento y pago, el obligado tributario no haya procedido a realizar dicho pago, con independencia de que haya presentado una liquidación incorrecta o directamente no hubiera presentado la misma⁶⁴.

Sin embargo, en el plano de los tributos que tienen que ser liquidados por la Administración, podemos diferenciar dos casos:

- **Si no se presentó declaración** el delito se consuma con la finalización del plazo para presentar la misma.
- **Si se presentó una declaración errónea**, el perjuicio se entenderá causado cuando el plazo de pago de la misma hubiera terminado.

Por último, y en lo que se refiere a las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, debemos de

⁶⁴ Ha existido un debate doctrinal acerca del diferente momento de consumación en función de que la autoliquidación no se hubiera presentado (omisión) o en el caso de que su presentación fuera errónea. No obstante, el TS, de una manera tajante en las STS de 26 de julio de 1999 (RJ 1999/6685) y la STS de 6 de noviembre de 2000 (RJ 200079271) ha establecido de forma consolidada lo siguiente: *“Tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos, lo relevante penalmente es la omisión, es decir, la elusión del pago del impuesto [...] En consecuencia no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación”*.

decir, que también en este caso, el delito se entenderá consumado cuando finalice el plazo de presentación de la declaración.

- **Obtención indebida de devoluciones:** Tal y como afirma SANZ DIAZ-PALACIOS, para entender producido el perjuicio a la Hacienda Pública y, en definitiva, consumado el delito, se exige un acto expreso de la Administración Tributaria reconociendo el derecho a la devolución y que tenga lugar el correspondiente desplazamiento patrimonial. A juicio del TS manifestado en el FJ 12º de la STS 17/2005, de 3 de febrero, el delito en estos casos se entiende consumado "*cuando se produce, efectivamente, la fraudulenta devolución dineraria*"⁶⁵
- **Disfrute indebido de beneficios fiscales:** El delito se consuma cuando se ha eludido el pago de una cantidad que ha sido bonificada de forma indebida, y no cuando se ha inducido a la Administración en un error o no se ha omitido la obligación de despejar tal error, relativo en todo caso, a las circunstancias que legitiman la obtención del beneficio fiscal en cuestión⁶⁶.

⁶⁵ SANZ DIAZ-PALACIOS, J A, "2. Consideraciones previas: La consumación y la prescripción penal en la obtención indebida de devoluciones tributarias" en *La consumación y la prescripción penal en la obtención indebida de devoluciones en materia de IVA (Una "foto fija" a propósito del proyecto de Ley Orgánica publicado el 7 de septiembre de 2012)*, p.2. (Información extraída del siguiente enlace web: https://investigacion.uclm.es/documentos/fi_1373036714-penal.pdf).

⁶⁶ TORRES GELLA, F J, "Capítulo IV. Iter criminis. Determinación del momento consumativo. Formas



2-. FORMAS IMPERFECTAS DE REALIZACIÓN

La admisión o no de la existencia de formas imperfectas de realización de este delito dependerá de si lo consideramos como un delito de resultado material o en cambio, entendemos que la citada cuantía de 120.000 € es una condición objetiva de punibilidad.

El hecho de entenderlo como un **delito de resultado material**, siempre y cuando el perjuicio patrimonial para el Erario Público supere los 120.000€, lleva aparejado la posibilidad de admitir la existencia de formas imperfectas de realización, o lo que es lo mismo, la tentativa⁶⁷.

Sin embargo, si consideramos que en el delito de fraude fiscal, los 120.000€ funcionan como una **condición objetiva de punibilidad**, debemos considerar como típica antijurídica y culpable cualquier conducta defraudatoria aunque no superara dicha cantidad, pero con la salvedad de que sólo serían punibles aquellas conductas defraudatorias que efectivamente superaran los 120.000€. No obstante, el hecho de no aceptar en este caso la existencia de formas imperfectas de realización, no quiere decir que queden completamente

imperfectas de realización" en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Op. Cit.* p. 284.

⁶⁷ La tentativa se encuentra descrita en el art. 16 CP, y en concreto, el apartado 1 de dicho artículo dice lo siguiente: "*Existe tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente o por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado y sin embargo éste no se produce por causas independientes a la voluntad del autor*".

impunes los actos “previos” a la consumación del mismo⁶⁸.

3-. DELITO CONTINUADO DE FRAUDE FISCAL

En primer lugar debemos de decir, que el delito continuado se caracteriza por recoger un mayor contenido de injusto derivado de la constatación de una comisión sucesiva y reiterada de conductas que agreden a un mismo bien jurídico de carácter patrimonial, bajo un único dolo y aprovechando idénticas circunstancias⁶⁹.

El criterio mayoritario de la doctrina y que a su vez se encuentra avalado por el TS, tal y como establece el Observatorio del Delito Fiscal de la Agencia Tributaria, en su primer informe realizado en Diciembre de 2006, gracias al Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal⁷⁰, “*es contrario*

⁶⁸ TORRES GELLA, F J, “Capítulo IV. Iter criminis. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de realización” en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Op. Cit.* p. 292.

⁶⁹ DE VICENTE MARTINEZ, R, “Unidad y pluralidad de delitos” en *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho penal. Tomo II. Teoría del delito, Op. Cit.* p. 419.

⁷⁰ Observatorio de Delito Fiscal de la Agencia Tributaria, *Convenio de 30 de Junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado en Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Primer Informe, Diciembre de 2006, p.15. (Información extraída del siguiente enlace web: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf).



a la apreciación del delito continuado en el tipo penal del delito fiscal no sólo porque la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para la elusión del pago que se produzca en un tributo pueda unirse con la de otro tributo de distinta naturaleza, sino porque las reglas de determinación de la cuantía defraudada del apartado 2 del art. 305 CP exigen considerar el impago del impuesto correspondiente a cada periodo impositivo o declaración como un delito independiente".

VII. CONCLUSIONES

Del análisis de los principales aspectos de este delito de defraudación tributaria se pueden extraer como principales conclusiones al respecto, las siguientes:

- I. El criterio del bien jurídico protegido es de suma importancia para poder calificar a un delito como económico o socioeconómico. En el delito de defraudación a la Hacienda Pública que ha sido objeto de estudio, inicialmente se consideró como bien jurídico protegido la fe pública, posteriormente, el deber de lealtad que el Estado exige al ciudadano, para finalmente, ser admitido de forma unánime, como bien jurídico protegido el Erario Público.

Con respecto a la consideración del Erario Público existen dos teorías o posiciones doctrinales; Por un lado encontramos las tesis funcionales, que determinan como objeto de protección la "función tributaria". Y por otro lado, encontramos las tesis de orientación patrimonial, que abogan por la consideración como bien jurídico protegido el interés patrimonial de la Hacienda Pública, siendo así esta última, la tesis dominante, no solo en la doctrina, sino también en la jurisprudencia.

-
- II. Un requisito imprescindible para poder hablar un delito de fraude fiscal o defraudación tributaria, es la necesaria existencia de una relación jurídico-tributaria entre la Hacienda Pública y el obligado tributario, es decir, es necesario que el obligado tributario tenga la obligación de retener, pagar o ingresar un determinado impuesto u obtenga o disfrute de devoluciones o beneficios fiscales, siendo estas conductas las modalidades típicas de comisión de este ilícito

No obstante, la conducta típica castigada por el art. 305 CP consiste en defraudar ya sea por acción o por omisión a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local. Configurándose así el engaño como un requisito indispensable para que una conducta sea constitutiva del delito en cuestión, de tal manera, que si no media tal engaño, como máximo la conducta será constitutiva una infracción administrativa.

En lo que se refiere al tipo agravado, debemos de decir, que se trata de un tipo mixto alternativo, y que se vio reformado por la LO 7/2012 al trasladar esta ley las agravantes antes contenidas dentro del apartado 1 del art. 305 al nuevo art. 305 bis CP.

Dichas agravantes son un total de tres, y bastará con que concurra una sola de ellas, para que pueda proceder a aplicarse este subtipo.

- III. Como bien sabemos, y así ha quedado meridianamente claro a lo largo del trabajo, nos encontramos en un ámbito del ordenamiento jurídico donde concurren con suma frecuencia el derecho administrativo-tributario y el derecho penal, por lo que se hace necesaria delimitar el



campo de aplicación de una y otra rama del ordenamiento.

Pues bien, esta delimitación viene siendo realizada por la exigencia legal del precepto 305 CP que sitúa en 120.000€ el resultado típico de perjuicio patrimonial, para que una conducta sea constitutiva de un delito. Es decir, si la cuantía defraudada es inferior a esta cantidad, la conducta será constitutiva de una infracción de carácter administrativo, y si se supera, entraría dentro del campo de actuación del derecho penal.

La doctrina debate acerca de su naturaleza jurídica, pues mientras que un sector la configura como una condición objetiva de penalidad, otro sector sostiene que en realidad se trata de un elemento del tipo, siendo este último el sector mayoritario.

- IV. Estamos en presencia de un delito especial propio o, como también ha sido definido por la jurisprudencia, de propia mano, ello básicamente significa que sólo puede ser cometido por aquel que tenga la consideración de obligado tributario en base al art. 35 LGT. Sin embargo, algún sector doctrinal aboga por su consideración como un delito común.

No obstante, también es posible la participación de terceras personas (*extraneus*) que carezcan de la posición de obligados tributarios. Los casos más frecuentes de esta modalidad de participación son los realizados por los asesores fiscales y por los testaferros. En todo caso, estos *extraneus* responderán a título de partícipe en la comisión de un delito, ya sea como coautor, inductor, cooperador necesario o cómplice

Es de destacar, que se trata de un delito doloso, que admite incluso el dolo eventual. Sin perjuicio de la existencia de un debate doctrinal acerca de la exigencia o no de un *animus defraudandi* o animo de defraudar, el cual, considero personalmente que sí que debe de existir, pues la conducta típica consiste precisamente en eso, en defraudar mediante la utilización del engaño.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GALLO, J, *El delito fiscal tras la LO 7/2012*, Actualidad jurídica Uría Méndez, Nº34, 2013.

BAJO FERNANDEZ, M, *El Tribunal Supremo y la prescripción del delito fiscal*, Revista jurídica de la Universidad autónoma de Madrid, Nº8, 2003.

BAJO, M y BACIGALUPO, S, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Centro de Estudios Ramón Arces, SA, 2000

BAJO, M y BACIGALUPO, S, *Derecho penal económico*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Arces, S.A. 2001.

BAZA FERNANDEZ, M^a L, *El delito fiscal: Particular referencia al art. 305 CP*, Tesis doctoral dirigida por Antonio García-Pablos de Molina, Universidad complutense de Madrid, Madrid, 2004.

BLANCO CORDERO, I, "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en Eguzkilore, nº14, San Sebastián, 2000. (Enlace web: <http://www.ehu.eus/documents/1736829/2174322/02+Blanco,%20Isidoro.pdf>). (Contenido revisado el día 8 de febrero del 2016)



DE LA CUESTA ARZAMENDI, J L, "El fraude en materia de ingresos de la U.E", *El nuevo Derecho penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*. Aranzadi, 2001.

DEL MORAL GARCÍA, A, (Coord.) en *Tomo II. Código Penal, Comentarios y Jurisprudencia*, Comares, 2002.

DEMETRIO CRESPO, E (Coord.). *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho penal. Tomo II. Teoría del delito*. Madrid, Iustel, 2011.

ECHEVARRÍA RAMIREZ, R, "Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria" en *Revista de ciencia penal y criminológica*, Nº16-04.

FERRÉ OLIVÉ, J C, en *Autoría y delitos especiales*. Información extraída del siguiente enlace web: <http://www.uclm.es/aidp/pdf/barbero1/52.pdf> (Contenido revisado el día 8 de febrero del 2016).

FERRÉ OLIVÉ, J C y ANARTE BORRALLA, E (Eds.), *Delincuencia organizada. Aspectos penales, procesales y criminológicos*, Publicaciones Universidad de Huelva, 1999.

FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal.

GARCIA TIZÓN LÓPEZ, A (Dir.) y BAL FRANCÉS, E (Coord.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Ministerio de Justicia, 2004.

GARCÍA TIZÓN LÓPEZ, A (Dir.) y BAL FRANCÉS, E (Coord.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Navarra, Aranzadi, 2008.

LAMARCA PÉREZ, C, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 178, 1985.

LOPEZ MUÑOZ, J, *Criminalidad organizada. Aspectos jurídicos y criminológicos*, Madrid, Dykinson, 2015.

MARTINEZ, I, " *El delito fiscal como delito común: Análisis del nuevo art. 305.6. A la vez un comentario de las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril del 2003 y 8 de abril de 2008*" en Revista general de Derecho Penal, nº20, 2013.

MARTINEZ BUJÁN, C, *El delito fiscal*, Madrid, Montecorvo, 1982.

MARTINEZ BUJÁN, C, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2011.

MUÑOZ CONDE, F. *Derecho penal parte especial*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2010.

OBSERVATORIO DE DELITO FISCAL DE LA AGENCIA TRIBUTARIA, *Convenio de 30 de Junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado en Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Primer Informe, Diciembre de 2006. Disponible en el siguiente enlace web:

[http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Informacion institucional/Campanias/Plan prevencion del fraude fiscal/observatorio es es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos%20Comunes/La%20Agencia%20Tributaria/Informacion%20institucional/Campanias/Plan%20prevencion%20del%20fraude%20fiscal/observatorio%20es%20es.pdf). (Contenido revisado el día 8 de febrero del 2016.

PEREZ ROYO, F, " *El pago de la deuda tributaria*", Revista Española de Derecho Financiero, nº 6, 1975.

PEREZ ROYO, F, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, IEF, 1996.

PUENTE ABA, L M (Coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013.



QUINTERO OLIVARES, G (Dir.) y MORALES PRATS, F (Coord.), *Comentarios a la parte especial del derecho penal*. Navarra, Aranzadi Thomson Reuters, 2011.

RODRIGUEZ MOURILLO, y BARRERIRO, J (Dir.) en *Comentarios al Código penal*, Civitas, 1997.

SANZ DIAZ-PALACIOS, J A, *La consumación y la prescripción penal en la obtención indebida de devoluciones en materia de IVA (Una "foto fija" a propósito del proyecto de Ley Orgánica publicado el 7 de septiembre de 2012)*. Información extraída del siguiente enlace web:
https://investigacion.uclm.es/documentos/fi_1373036714-penal.pdf.

SIMON ACOSTA, E, *El delito de defraudación tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1998.

TERRADILLOS BASOCO, J M (Coord.) *Lecciones y materiales para el estudio del derecho penal. Tomo IV. Derecho penal parte especial (Derecho penal económico)*. Madrid, Iustel, 2012.

PÁGINAS WEB.

<http://www.unav.es/penal/crimina/topicos/tiposalternativos.html>. (Contenido revisado el día 8 de febrero de 2017).