

María Belén Linares

# El delito de defraudación tributaria

Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español

PRÓLOGO DE  
Miguel Polaino Navarrete

---

El delito de defraudación tributaria es la infracción central del Título XIV del Libro II del Código penal español: su relevancia se debe, no sólo a cuestiones históricas y prácticas, sino al arsenal de cuestiones dogmáticas que suscita el tipo en cuestión.

El presente libro analiza con detenimiento todas esas cuestiones, algunas muy discutidas en la doctrina y la jurisprudencia: su génesis normativa, la determinación del bien jurídico protegido, las modalidades típicas de acción y el empleo de la técnica de una ley penal en blanco, la imputación objetiva y subjetiva del comportamiento fiscal defraudatorio, la concurrencia de causas de inimputabilidad, el ámbito de la punibilidad, el instituto de la regularización de la situación tributaria, la determinación del momento consumativo, la posibilidad de tentativa, la viabilidad del desistimiento voluntario, su configuración como un delito especial, su incidencia en el ámbito de la intervención delictiva, la responsabilidad penal de la persona jurídica por la comisión de una defraudación tributaria, la atenuación punitiva, los tipos cualificados del delito, la prescripción penal y las relaciones concursales con determinadas figuras legales con las que guarda una singular proximidad delictiva.

El lector interesado en conocer el estado actual de discusión doctrinal y jurisprudencial sobre el tipo penal de defraudación tributaria encontrará en estas páginas una exposición rigurosa y exhaustiva a un tiempo.

La autora, María Belén Linares, es Doctora en Derecho por la Universidad de Sevilla con la máxima calificación académica y ha obtenido el Premio Extraordinario de Doctorado. Es discípula del Profesor Polaino Navarrete, Catedrático Emérito de Derecho Penal en dicha Universidad.



# **El delito de defraudación tributaria**

Análisis dogmático de los artículos 305  
y 305 bis del Código Penal español



MARÍA BELÉN LINARES

# El delito de defraudación tributaria

Análisis dogmático de los  
artículos 305 y 305 bis del  
Código Penal español

PRÓLOGO DE

Prof. Dr. *Dr. h. c. mult.* Miguel Polaino Navarrete

Catedrático Emérito de Derecho Penal  
Universidad de Sevilla

Barcelona  
2020



BOSCH EDITOR

© FEBRERO 2020 MARÍA BELÉN LINARES

© FEBRERO 2020

**JIB** BOSCH  
EDITOR

**Librería Bosch, S.L.**

<http://www.jmboscheditor.com>

<http://www.libreriabosch.com>

E-mail: [editorial@jmboscheditor.com](mailto:editorial@jmboscheditor.com)

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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

ISBN papel: 978-84-121481-1-4

ISBN digital: 978-84-121481-2-1

D.L.: B2880-2020

**Diseño portada y maquetación:** CRISTINA PAYÁ  +34 672 661 611

*Printed in Spain* – Impreso en España

«Quien vive sin pensar  
no puede decir que vive»  
Pedro Calderón de la Barca

*A mis tan excepcionales Maestros  
Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Miguel Polaino Navarrete  
y Prof. Dr. Miguel Polaino-Orts,  
con inextinguible gratitud y admiración*



«Las palabras nunca alcanzan cuando  
lo que hay que decir desborda el alma»  
Julio Cortázar

*A mis amados padres  
Liliana y Jorge,  
con inquebrantable lealtad*



# Índice

Prólogo .....	21
Abreviaturas.....	25
Introducción.....	31
<b>CAPÍTULO I</b>	
Contextualización de la problemática.....	35
1. Perspectiva histórica del delito de defraudación tributaria .....	35
1.1. Consideraciones previas .....	35
1.2. Antecedentes legislativos previos a la codificación .....	37
1.3. Secuencias de la codificación.....	39
1.3.1. Siglo XIX .....	39
1.3.2. Siglo XX.....	42
1.3.3. Siglo XXI .....	50
2. Ordenamiento sancionador y Derecho penal.....	54
2.1. Rasgos diferenciadores .....	54
2.2. Principios rectores del Derecho penal .....	60
2.3. Síntesis.....	64
3. Política criminal en materia tributaria.....	65
3.1. Planteamiento .....	65
3.2. Factores propiciatorios de la comisión del delito fiscal.....	67
3.3. Problemática de la incriminación del delito fiscal .....	69
3.3.1. Razones en contra de su criminalización .....	69

3.3.2. Razones a favor de su criminalización .....	71
3.4. Técnicas de combate de la defraudación tributaria .....	73
 <b>CAPÍTULO II</b>	
Bien jurídico.....	77
1. Precisión conceptual de la categoría normativa.....	77
2. Desarrollo dogmático del objeto de tutela en la defraudación tributaria .....	83
2.1. Punto de partida .....	83
2.2. Singulares formulaciones del bien jurídico en el delito fiscal .	86
2.2.1. Inexistencia de bien jurídico .....	86
2.2.2. El delito fiscal como prototipo de delito pluriofensivo	88
2.2.3. La fe pública.....	90
2.2.4. El orden socioeconómico.....	91
2.2.5. El poder tributario del Estado .....	94
2.2.6. La lealtad del contribuyente .....	96
2.2.7. Las funciones del tributo .....	99
2.2.8. El patrimonio privado colectivo .....	104
2.2.9. El Erario público como valor patrimonial protegido.	105
3. Jurisprudencia penal.....	108
4. Toma de postura .....	113
 <b>CAPÍTULO III</b>	
Acción típica .....	117
1. Comportamiento típico .....	117
1.1. Delimitación .....	117
1.2. Verbo rector de la acción típica: defraudar .....	118
1.2.1. Conducta activa.....	118
1.2.2. Conducta omisiva.....	124

---

1.3. Modalidades típicas del comportamiento de defraudación	130
1.3.1. Preliminar.....	130
1.3.2. Eludir el pago de tributos.....	131
1.3.3. Eludir el pago cantidades retenidas o que se hubie- ran debido retener.....	132
1.3.4. Eludir el pago de ingresos a cuenta.....	134
1.3.5. Obtener indebidamente devoluciones fiscales.....	135
1.3.6. Disfrutar indebidamente de beneficios fiscales.....	136
2. Resultado material.....	138
2.1. Planteamiento de la problemática.....	138
2.2. Especial consideración de la cuantía defraudada.....	140
2.2.1. Naturaleza jurídica: ¿resultado o condición?.....	140
2.2.2. Elementos conformadores de la cuantía defraudada: ¿cuota o deuda tributaria?.....	144
2.2.3. Reglas legales para su determinación.....	149
3. Sujetos.....	156
3.1. Sujeto activo.....	156
3.2. Sujeto pasivo.....	160
4. Técnica legislativa de tipificación de la defraudación tributaria	163
4.1. Precisiones terminológicas.....	163
4.2. Norma incriminadora de remisión.....	165
4.3. ¿Constitucionalidad de la ley penal en blanco?.....	166
4.4. Toma de posición personal.....	171
5. Elementos típicos normativos.....	172
5.1. Delimitación.....	172
5.2. Tributos.....	173
5.3. Retenciones.....	175
5.4. Ingresos a cuenta.....	177
5.5. ‘Indebidamente’ obtener devoluciones fiscales.....	178
5.6. ‘Indebidamente’ disfrutar de beneficios fiscales.....	180

6.	Imputación objetiva .....	181
6.1.	Fundamento de la doctrina .....	181
6.2.	Instituciones de la imputación objetiva en la defraudación tributaria .....	183
6.2.1.	Principio de confianza .....	183
6.2.2.	Principio de imputación a la víctima .....	186
6.2.3.	Principio de prohibición de regreso .....	190
6.2.4.	Principio de conocimientos especiales .....	197

**CAPÍTULO IV**

	Títulos de imputación subjetiva .....	201
1.	Consideraciones previas .....	201
2.	Planteamiento dogmático: determinación normativa del dolo..	203
3.	Dolo en la defraudación tributaria .....	209
3.1.	Caracterización conceptual .....	209
3.2.	Contenido objetivo .....	211
3.3.	Tipos de dolo: especial referencia al dolo eventual .....	213
4.	Elementos típicos subjetivos distintos del dolo .....	219
4.1.	Preliminar .....	219
4.2.	Naturaleza dogmática: su distinción del dolo .....	220
4.3.	¿Exigencia de tales elementos típicos subjetivos en el tipo legal?.	223
5.	Recapitulación .....	234

**CAPÍTULO V**

	Antijuricidad y justificación .....	237
1.	La antijuricidad en la defraudación tributaria .....	237
1.1.	Estructura formal del tipo de injusto .....	237
1.2.	Contenido material del injusto .....	239
2.	Causas de justificación .....	240

2.1. Estado de necesidad .....	240
2.2. Legítima defensa.....	251
2.3. Ejercicio legítimo de un derecho y cumplimiento de un deber	254
2.4. Obediencia debida .....	257
2.5. Consentimiento .....	260

**CAPÍTULO VI**

Culpabilidad y exculpación .....	265
1. Precisiones conceptuales .....	265
2. Imputabilidad y culpabilidad en la dinámica conductual de la defraudación tributaria.....	268
3. Causas de inimputabilidad.....	269
3.1. Anomalía o alteración psíquica y trastorno mental transitorio .....	269
3.2. Intoxicación plena o síndrome de abstinencia .....	276
3.3. Alteraciones en la percepción.....	279
4. Causas de exculpación o de inculpabilidad.....	280
4.1. Supuestos de error.....	280
4.1.1. Consideraciones generales .....	280
4.1.2. Error en la defraudación tributaria .....	283
a) Error de tipo.....	283
b) Error de prohibición.....	286
4.2. No exigibilidad de otra conducta sobre la base de una interpretación razonable de la norma tributaria.....	290
4.3. Miedo insuperable.....	293
4.4. Recapitulación.....	295

**CAPÍTULO VII**

Punibilidad, penalidad y procedibilidad.....	297
1. Planteamiento sistemático .....	297

2.	Punibilidad y su exclusión.....	299
2.1.	Punibilidad de la defraudación típica .....	299
2.2.	Regularización tributaria (art. 305.4 CP).....	300
2.2.1.	Previsión legislativa y configuración típica .....	300
2.2.2.	Naturaleza jurídica de la regularización tributaria ...	310
a)	Cuestiones preliminares.....	310
b)	Causa de atipicidad.....	315
c)	Causa de justificación .....	320
d)	Causa excluyente de punibilidad: excusa absoluta toria .....	322
2.3.	Toma de postura .....	325
3.	Penalidad .....	327
3.1.	Reflexiones previas .....	327
3.2.	Penas principales .....	330
3.2.1.	Pena privativa de libertad .....	330
3.2.2.	Pena pecuniaria .....	333
3.3.	Consecuencia accesoria: decomiso ampliado.....	335
3.4.	Otras sanciones penales: pérdida de la posibilidad de ob- tener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a go- zar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad social .....	341
4.	Procedibilidad: liquidación tributaria ante indicios de delito fiscal.	347

**CAPÍTULO VIII**

	<i>lter criminis</i> .....	357
1.	Delimitación metodológica y conceptual .....	357
2.	Consumación delictiva.....	359
2.1.	Ejecución consumativa en la defraudación tributaria .....	359
2.2.	Determinación del momento consumativo .....	362
2.2.1.	Teorías sobre su determinación .....	362

a) Liquidación de la cuantía defraudada .....	362
b) Perjuicio patrimonial a la Hacienda pública .....	365
2.2.2. Modalidades ejecutivas .....	366
a) Elusión del pago de tributos, de retenciones o de ingresos a cuenta .....	366
b) Obtención indebida de devoluciones .....	369
c) Disfrute indebido de beneficios fiscales .....	370
3. Tentativa del delito .....	371
3.1. Tentativa en la defraudación tributaria .....	371
3.2. Modalidades típicas .....	373
3.2.1. Elusión del pago de tributos, de retenciones o de ingresos a cuenta .....	373
3.2.2. Obtención indebida de devoluciones .....	376
3.2.3. Disfrute indebido de beneficios fiscales .....	379
3.3. Desistimiento .....	380

**CAPÍTULO IX**

Intervención delictiva. Especial referencia a la persona jurídica defraudadora fiscal .....	385
1. Planteamiento .....	385
2. Intervención delictiva en la defraudación tributaria .....	387
2.1. Perspectiva formal y material del delito .....	387
2.2. Sistema vicarial o sustitutivo de imputación de autoría .....	392
3. Responsabilidad penal del asesor fiscal .....	399
3.1. Rol social del asesor .....	399
3.2. Actuación peculiar del asesor .....	401
4. Responsabilidad penal de la persona jurídica defraudadora fiscal .....	409
4.1. Cuestiones preliminares y previsión legislativa .....	409
4.2. Exégesis del art. 31 bis CP .....	418
4.2.1. Rasgos definitorios del régimen .....	418

4.2.2. Sistema de exención de la responsabilidad penal .....	423
4.2.3. Condiciones mínimas de los planes de prevención ..	428
4.2.4. Oficial de cumplimiento.....	436
a) Órgano supervisor de la persona jurídica.....	436
b) Caracterización legal del órgano supervisor de los programas penales de cumplimiento .....	438
c) Funciones y responsabilidad penal.....	442

**CAPÍTULO X**

Tipos de atenuación punitiva y Tipos cualificados del delito .....	447
1. Delimitación general.....	447
2. Tipos de atenuación punitiva en la defraudación tributaria (art. 305.6 CP) .....	449
2.1. Previsión legislativa y configuración típica .....	449
2.2. Pago y reconocimiento: requisitos e idoneidad atenuatoria	452
2.3. Colaboración en la constatación del delito: modalidades y requisitos .....	458
3. Tipos cualificados de defraudación tributaria (art. 305 <i>bis</i> ) .....	460
3.1. Previsión legislativa y configuración típica .....	460
3.2. Agravación por el importe de lo defraudado .....	466
3.3. Agravación por cometerse la defraudación en el seno de una organización o grupo criminal.....	469
3.4. Agravación por utilización de sujetos interpuestos, de negocios o instrumentos fiduciarios, de paraísos fiscales o territorios de nula tributación.....	472

**CAPÍTULO XI**

Prescripción penal .....	481
1. Singularidad del instituto de la prescripción en la defraudación tributaria .....	481

2.	Prescripción penal y tributaria .....	483
2.1.	Dualidad de prescripciones y plazos.....	483
2.2.	¿Autonomía normativa o incongruencia legislativa?.....	485
3.	Cómputo del plazo de prescripción penal.....	491
3.1.	Comienzo del cómputo.....	491
3.2.	Plazo legal de la prescripción .....	492
3.2.1.	Tipo básico.....	492
3.2.2.	Tipos cualificados.....	493
3.3.	Repercusiones de la reforma de la LO 7/2012 .....	493
4.	Interrupción del plazo de prescripción penal .....	495
4.1.	Antecedentes legislativos y jurisprudenciales .....	495
4.2.	Primera STS (de 24-X-2013) que interpreta la regulación vigente en el delito fiscal .....	500
4.3.	Reflexiones finales.....	504

**CAPÍTULO XII**

	Problemática concursal .....	507
1.	Unidad, pluralidad de delitos y concurrencia delictiva .....	507
2.	Defraudaciones tributarias y delito continuado.....	508
3.	Concurso con otros tipos penales.....	515
3.1.	Alzamiento de bienes.....	515
3.2.	Falsedades .....	516
3.3.	Cohecho.....	520
4.	Especial vinculación entre el delito fiscal y el blanqueo de capi- tales.....	523
4.1.	¿Delito fiscal como precedente del blanqueo de capi- tales? .....	523
4.2.	Relación concursal entre el delito fiscal y el autoblanqueo	531
4.3.	Toma de posición.....	538

Conclusiones.....	543
Bibliografía .....	559
Documentos electrónicos .....	617
Jurisprudencia .....	621
Circulares, informes, instrucciones y consulta.....	631

---

## Prólogo

«España se constituye –dice el art. 1.1 de la Constitución– en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político». Que sea un Estado *social* significa, entre otras cosas, que «(t)oda la riqueza del país (...) está subordinada al interés general» (art. 128 CE) y que, por consiguiente, la Hacienda pública tenga por cometido primero y primordial el proveer a los ciudadanos los servicios públicos necesarios para el desarrollo de su vida personal y comunitaria. Esta tarea, irrenunciable en la dimensión *social* del Estado de Derecho, no es desde luego una obligación unilateral, una concesión graciosa del Estado a sus súbditos, sino una obligación sinalagmática y bilateral (*do ut des*) entre el Estado y los ciudadanos: éstos se ven obligados a contribuir, con su peculio personal, al pago de los tributos que correspondan en función de su patrimonio y de su productividad y aquél, por su parte, corresponde poniendo a disposición de los ciudadanos los servicios públicos fundamentales. Pero la cuestión no se limita al establecimiento de esos deberes sinalagmáticos entre uno y otros, sino precisamente en los *defectos* en el cumplimiento de esos deberes bilaterales por parte del Estado o de los ciudadanos.

En los últimos tiempos se ha prestado particular atención al incumplimiento o al cumplimiento defectuoso de los deberes activos por parte (de representantes) del Estado o de la Administración, en diversos supuestos de prevaricación, corrupción o manejo arbitrario de los fondos públicos, y también en el ámbito deportivo y artístico, donde no pocos de sus representantes han protagonizado algunos de los casos más sonoros del fenómeno de la criminalidad tributaria en los últimos tiempos. Pero también del lado de los ciudadanos de a pie existen deberes personales de trascendencia social cuya infracción o cuyo incumplimiento genera un efecto en el Estado, en la Administración y en los demás ciudadanos. Dentro de esos deberes los más llamativos son los que tienen un contenido o un efecto económico y, en particular, el deber del ciudadano a contribuir al erario público. El particular suele ser muy expedito en el momento de reclamar efectividad en la provisión y en la gestión de los servicios públicos pero se torna mucho más premioso a la hora de abrir la bolsa y contribuir activamente al pago de los tributos.

Y ahí está el origen del delito fiscal, que encuentra una explicación (y, en algunos casos, hasta una empatía causi-justificativa) en sectores de la población que consideran lícito desnivelar la relación sinalagmática entre el Estado *opresor* y el ciudadano *oprimido*, pero que constituye en puridad uno de los ataques más contundentes a las bases de la dimensión social del Estado de Derecho y, con ello, a los mismos derechos fundamentales de los ciudadanos: «el dinero público no es de nadie» decía una alta representante del Estado, cuando es realidad sucede lo contrario: es de todos. Así se reconoce, expresamente, por ejemplo, en los países asiáticos, y particularmente en el Japón: allí, sin ir más lejos, se considera sin ambages que el ciudadano que omite el pago de los tributos a que viene obligado está afectando realmente al bienestar de los ciudadanos, poniendo en peligro directo la realidad del Estado *social* y democrático de Derecho, de suerte que merece el reproche más intenso de cuantos puede imponer el Estado, precisamente el de la pena capital.

Al margen del interesantísimo substrato antropológico y social de las conductas fiscales evasivas, también desde el punto de vista dogmático constituye un delito de un atractivo especial y, al tiempo, una de las figuras más complejas de toda la Dogmática de la parte especial. Precisamente por ello, no suele despertar en los jóvenes estudiosos particular interés: los intrincados problemas que plantea ya la redacción típica, unidos al no menos dificultoso tratamiento jurisprudencial y al extensísimo abordaje doctrinal de la figura, operan como elemento disuasorio al momento de elegir el primer objeto de investigación constitutivo de la tesis doctoral.

No sintió esos temores ni tales miedos mi joven discípula María Belén Linares cuando, hace años, llegó a Sevilla procedente de la ciudad de Pergamino, en la provincia de Buenos Aires, desde su Argentina natal. Pese a su aspecto inicial de aparente fragilidad y de tímida inocencia muy pronto la doctoranda Belén Linares mostró una resolución universitaria y un arrojo investigador no particularmente sólitos. Desde un inicio tenía muy claro que quería dedicarse al estudio del delito tributario y no le asustaba ni la entidad del tema, ni la complejidad de la problemática ni el volumen de obras, en castellano y en alemán, que había de empezar a leer y a estudiar. Y ya, desde un inicio, se reveló claramente su vocación universitaria e investigadora, que no fue sino la anticipación de la extraordinaria tesis doctoral que, en efecto, terminó llegando y que constituye la base del presente libro.

Ya en la Argentina, Belén Linares había iniciado su aproximación al estudio del Derecho penal económico y tributario. Después de brillantísimos estudios en la Universidad de Belgrano, y de sucesivas especializaciones jurídicas, trabajó en el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario número 1 de Buenos Aires del que es titular el juez Javier López Biscayart, antiguo discípulo mío en la Universidad de Sevilla. Fue Javier, precisamente, el que generosamente —quizá para que su joven colaboradora culminara lo que él, imbuido en mil obligaciones personales y profesionales, no pudo

hacerlo años antes (a cambio se convirtió en un respetado y competente juez de la Argentina y uno de los grandes expertos en esta materia penal tributaria)— recomendó a Belén que cruzara el océano y arribara a la bella ciudad de Sevilla para iniciar sus estudios de doctorado. Fue en 2013 y pronto, al año siguiente, obtuvo Belén Linares, merced a su impecable currículum, una beca de formación del personal e investigador del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte del Gobierno de España para desarrollar su labor de docencia e investigación en el Departamento de Derecho penal y Ciencias criminales, entonces dirigido por mí. En todo ese tiempo, Belén Linares se ganó la simpatía y la admiración de todos, desde el más joven docente al más más maduro profesor: para toda actividad académica estaba disponible Belén, para organizar unas jornadas lo mismo que para impartir un curso extraordinario, para integrar tribunales de TFG o de TFM que para escribir en obras colectivas, para colaborar en un proyecto de investigación al tiempo de seleccionar, analizar y comentar las últimas sentencias sobre cualquier tema. Y, además de todo lo relacionado con el Departamento, estaba lo *suyo*, sus propios intereses académicos de formación universitaria: en ese tiempo, Belén Linares cursó los estudios del título de Experto Universitario en Victimología, que yo dirigía, obteniéndolo brillantemente en su X edición, en 2013; asimismo obtuvo su título de Licenciada en Derecho por la Universidad de Sevilla en 2016 y —al año siguiente— el doctorado con una estu-  
penda tesis doctoral que le ha merecido el premio extraordinario de doctorado de nuestra Universidad, y todo ello son olvidar sus exámenes del Toefl y de alemán en el Goethe Institut, que superó también (no podía ser de otro modo) brillantemente.

Mi maestro el profesor José María Navarrete Urieta solía decir que «lo bueno es enemigo de lo mejor», y ese mismo espíritu de superación y de perfección, que modestamente he querido transmitir a mis discípulos, lo acogió Belén Linares como una divisa personal desde un inicio, aunque seguramente ya desde su Pergamino natal venía plantada esa semilla gracias a la labor de sus padres, destacados escribanos públicos y magníficos profesionales del Derecho. No es el único ejemplo en la destacada formación académica y universitaria de Belén Linares, que ha tendido muy decididamente a la excelencia, pero su tesis doctoral es el fruto más notorio hasta ahora de ese espíritu investigador. El tribunal que juzgó el trabajo de investigación (integrado por diversos especialistas en la materia: los queridos y admirados colegas Juan Carlos Ferré Olivé, Esteban Mestre Delgado, José Manuel Palma Herrera, Myriam Herrera Moreno y Miguel Polaino-Orts) ya ponderó ampliamente los méritos de la obra que ahora se presenta, lo que me ahorra a mí la labor de repetirlo. Además, toda obra, aunque acuse la impronta del director, es, al fin y al cabo, trasunto de la personalidad de su autor y el presente libro no es una excepción: un libro meticoloso, detenido, exhaustivo, riguroso y serio como hay pocos en su género, que denota una preocupación desusada por una problemática nada fácil para el jurista de hoy, un modelo de investigación universitaria en un tiempo en que las investigaciones

universitarias no tienen el reconocimiento que, en verdad, deberían tener. Un libro admirable que prestigia a su autora, al Departamento donde se redactó y a la Universidad en la que se llevó a cabo. (Lo único que lamento muy de veras, y lamentamos todos en el Departamento, es que Belén Linares marchara, por cuestiones personales, a la Argentina después de su estupenda doctoral, rehusando la plaza de profesora de Derecho penal que se le presentaba en la Universidad de Sevilla, que ha perdido de esta forma a una investigadora cabal y brillante, con un futuro arrollador por delante). Trabajos, en fin, como el de mi querida discípula y ahora admirada colega la Dra. María Belén Linares hacen que, al cabo de los años idos, uno llegue a pensar, ya a las puertas de la despedida, que la vida universitaria no fue en balde y que, de algún modo, gracias a trabajos como éste, valió la pena.

**Prof. Dr. *Dr. h. c. mult.* Miguel Polaino Navarrete**

Catedrático Emérito de Derecho Penal  
Universidad de Sevilla

---

## Abreviaturas

AA.VV.	Autores Varios
ADPCP	Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales
AP	Audiencia Provincial
AAPP	Audiencias Provinciales
AO	<i>Abgabenordnung</i> (Ordenanza Tributaria Alemana)
Apdo. (s.)	Apartado(s)
ARP	Aranzadi penal
Art.(s.)	Artículo(s)
AT	Agencia Tributaria
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
CC.AA.	Comunidades Autónomas
Cc	Código Civil
CDJ	Cuadernos de Derecho Judicial
CDJP	Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
Cfr.	Confróntese
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
CJT	Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria
CNMV	Comisión Nacional de Mercado de Valores

Cód.	Código
Coord.(s.)	Coordinador(es)
CP	Código Penal
CPC	Cuadernos de Política Criminal
CT	Crónica Tributaria
DF	Disposición Final
DRZ	<i>Deutsche Rechts-Zeitschrift</i> (Revista Alemana de Derecho)
<i>Ead.</i>	<i>Eadem</i> (lat.) La misma
Edic.	Edición
Edit.	Editorial
EEMM	Estados Miembros
<i>Eid.</i>	<i>Eidem</i> (lat.) Los mismos
EPC	Estudios Penales y Criminológicos
Esp.	Especialmente
Etc.	Etcétera
Fasc.	Fascículo
FGE	Fiscalía General del Estado
GF	Gaceta Fiscal
IAE	Impuesto de actividades económicas
IBI	Impuesto sobre bienes inmuebles
ICIO	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras
<i>Id.</i>	<i>Idem</i> (lat.). El mismo, lo mismo
IDMT	Impuesto sobre determinados medios de transporte
IGTE	Impuesto general de tráfico de empresas
IIEE	Impuestos especiales
IIVTNU	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana
Inc.(s.)	Inciso(s)
IP	Impuesto sobre el patrimonio

---

IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas
IRNR	Impuesto sobre la renta de no residentes
IS	Impuesto sobre sociedades
ISD	Impuesto sobre sucesiones y donaciones
ITE	Impuesto sobre el tráfico de empresas
ITP y AJD	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
IVA	Impuesto sobre el valor añadido
LCSP	Ley de contratos del sector público
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LECr.	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LIVA	Ley de Impuesto sobre el valor añadido
LMV	Ley de Mercado de Valores
LO	Ley Orgánica
<i>l.u.c.</i>	Lugar últimamente citado
LPSPV	Ley de la potestad sancionadora de las administraciones públicas de la Comunidad del País Vasco
LSC	Ley de Sociedades de Capital
Núm.	Número
<i>Op. cit.</i>	<i>Opus citatum</i> (lat.): obra citada
Pág.(s.)	Página(s)
PE	Parte especial
PG	Parte general
Prof.(a.)	Profesor(a)
PJ	Poder Judicial
PNB	Producto nacional bruto
RCT	Revista de Contabilidad y Tributación
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública

RDJ	Revista de Derecho Judicial
RDV	Revista de Derecho Público
RDLJ	Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia
RDPC	Revista de Derecho Penal y Criminología
RDPP	Revista de Derecho y Proceso Penal
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
REDUR	Revista electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja
RECPC	Revista electrónica de Ciencia penal y Criminología
RED	Revista de Estudios Jurídicos
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
REHJ	Revista de Estudios Histórico-Jurídicos
REJ	Revista de Estudios Jurídicos
RFDUCM	Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid
RGD	Revista General de Derecho
RGDP	Revista General de Derecho Penal
RGIT	Reglamento General de Inspección de los Tributos
RGR	Reglamento General de Recaudación
RIDP	<i>Revue Internationale de Droit Pénal</i>
RIDT	Revista Iberoamericana de Derecho Tributario
RJ	Repertorio de Jurisprudencia
RJC	Revista Jurídica de Catalunya
RJEDJB	Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía
RPJ	Revista del Poder Judicial
RTC	Repertorio del Tribunal Constitucional

---

RTF	Revista Tributaria y Financiera
RTL	Revista Técnico Laboral
RTT	Revista Técnica Tributaria
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
SEJ	Secretaría de Estado de Justicia
Sig.(s.)	Siguiente(s)
SSAP	Sentencias de Audiencia Provincial
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
Trad.	Traducción
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
T.	Tomo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia UE Unión Europea
UJI	Universitat Jaume I
US	Universidad de Sevilla
<i>Vid.</i>	<i>Videtur</i> (lat.): véase
Vol.	Volumen



---

## Introducción

La problemática abordada en la presente obra, que se dedica al análisis dogmático del delito de defraudación tributaria en el Código penal español, constituye una pieza clave en el Derecho penal económico. En este ámbito ha suscitado un enorme interés desde sus orígenes la conformación dogmática de aquel tipo penal, y tal inquietud quedó evidenciada ya en tempranas publicaciones sobre la materia, como la pionera aportación debida a mi Maestro, el Profesor Miguel POLAINO NAVARRETE, titulada *El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal*<sup>1</sup>.

La importancia de la normativa reguladora del delito de defraudación tributaria encuentra su reflejo en el art. 31 de la Ley Fundamental, disposición que prescribe un deber general que se concreta en la obligación de todos los ciudadanos de tributar, singularmente ajustada al sistema tributario español. La necesidad de preservar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos plasmado en la Carta Magna condujo al nacimiento de un Derecho sancionador tributario y, rebasando este ámbito, en última instancia a la configuración político-criminal de un moderno Derecho penal fiscal.

En el campo de los injustos típicos, el art. 305 CP configura el tipo penal del tradicionalmente denominado *delito fiscal*, que fue incorporado en la legislación penal española en el año 1977 precisamente con ese correcto *nomen iuris*. Pero la introducción de un nuevo delito contra la Hacienda pública en el ordenamiento punitivo, llevada a cabo por la LO 2/1985, al que se denominó «delito contable», provocó que la doctrina comenzase a hablar de *delito de defraudación tributaria* para referirse a la figura que hoy se tipifica en el art. 305 CP con una redacción que, si bien coincide en sus aspectos fundamentales con la pergeñada en su configuración original, ha experimentado sensibles modificaciones de índole normativa, acordes a la dinámica propia de incesantes reformas penales introducidas en el cuerpo punitivo vigente

---

1 Editada en *Estudios Penales y Criminológicos IX*, Secretariado de Publicaciones, Universidad de Santiago de Compostela, 1985.

que en su día se presentara en sociedad con el eufemístico apelativo de Código penal «de la democracia» o aun «del nuevo siglo».

El delito de defraudación *tributaria* –o, si se prefiere, delito *fiscal*– es la infracción central del Título XIV, condición que no obedece únicamente a razones históricas o derivadas de su mayor relevancia práctica, sino también a indiscutibles exigencias dogmáticas. En este último sentido, hay que observar que en el ámbito del delito fiscal han tenido lugar debates científicos sobre determinados aspectos técnicos del tipo penal que han servido para el estudio de las restantes figuras delictivas del Título XIV e incluso para una mejor comprensión de problemas generales del Derecho penal económico, tales como la delimitación del bien jurídico, la cuestión de la defraudación por omisión, la naturaleza jurídica del límite cuantitativo, la relevancia del error, el instituto político-criminal de la regularización tributaria o los títulos de imputación en materia de autoría y participación, entre otros.

Debemos tener presente la enorme dificultad que reviste este delito de naturaleza económica y de corta tradición legislativa en el ordenamiento jurídico-penal español. Particularmente compleja se muestra su conformación por el hecho de haberse empleado la técnica legislativa de remisión, siendo configurado el tipo legal por una ley penal en blanco o de remisión, que requiere, para su correcta interpretación y aplicación, la integración del tipo incompleto o necesitado de complemento con el recurso a una vastísima y casuística maraña de disposiciones tributarias que desarrollan el deber contributivo fundamental del ciudadano recogido en el art. 31 CE. El empleo de tal técnica de configuración legal no es baladí –afirmación que verificaremos a lo largo de la investigación– por cuanto abre un amplísimo abanico de cuestiones a dilucidar en esta materia y en cada nivel de la estructura del concepto dogmático de delito.

Otro apunte a considerar en este introito es el signo de la evolución normativa –y, consiguientemente, jurisprudencial– que ha experimentado la interpretación de la figura del delito de defraudación tributaria en el ordenamiento punitivo español desde su no muy remota aparición, pero de manera muy especial durante el presente siglo, circunstancia que refleja el esfuerzo desplegado para abordar el tratamiento legislativo de los singulares problemas que rodean a esta figura legal. Pero también es innegable otro aspecto que en no menor medida se muestra característico de la conminación penal de la conducta defraudadora tributaria, cual es la escasa existencia de un auténtico reproche social frente a comportamientos que lesionan gravemente el patrimonio del Erario público, factor sustancialmente legitimador de la incriminación. Esta circunstancia –déficit de conciencia fiscal– e, igualmente, la juventud de la configuración de un nuevo tipo de delito, pueden haber sido factores determinantes para que un numeroso grupo de agentes jurídicos pongan aún en tela de juicio la trascendencia de estos comportamientos y la conveniencia de su tratamiento por medio del Derecho penal.

---

Enrolarse en la doctrina que propugna explícitamente limitar el castigo de los comportamientos defraudatorios a la esfera sancionadora administrativa supone, a nuestro entender, un recorte valorativo en la dimensión que debe concederse al sentido y alcance de una obligación tributaria que afecta a la propia esencia de los deberes fundamentales de los ciudadanos, por lo que en principio no compartimos las premisas en las que tal posicionamiento (pseudo)político-criminal se asienta. La incriminación de las más graves conductas socialmente nocivas en la órbita penal constituye palmariamente uno de los mecanismos utilizables para la salvaguarda de una expectativa ciudadana básica, y la perseguibilidad de la delincuencia tributaria resulta fundamental para el desarrollo de las funciones rectoras de la gestión del patrimonio público que se erige en uno de los pilares fundamentales sobre los que se cimienta un Estado de Derecho.

Ahora ya, y adelantadas estas reflexiones preliminares, hemos de proceder a adentrarnos sin más dilación en el objeto de examen que se afronta en este trabajo: analizar dogmáticamente, en sus actuales confines típicos, el delito de defraudación tributaria.



## CAPÍTULO I

## Contextualización de la problemática

---

SUMARIO: 1. Perspectiva histórica del delito de defraudación tributaria. 1.1. Consideraciones previas. 1.2. Antecedentes legislativos previos a la codificación. 1.3. Secuencias de la codificación. 1.3.1. Siglo XIX. 1.3.2. Siglo XX. 1.3.3. Siglo XXI. 2. Ordenamiento sancionador y Derecho penal. 2.1. Rasgos diferenciadores. 2.2. Principios rectores del Derecho penal. 2.3. Síntesis. 3. Política criminal en materia tributaria. 3.1. Planteamiento. 3.2. Factores propiciatorios de la comisión del delito fiscal. 3.3. Problemática de la incriminación del delito fiscal. 3.3.1. Razones en contra de su criminalización. 3.3.2. Razones a favor de su criminalización. 3.4. Técnicas de combate de la defraudación tributaria.

---

## 1. Perspectiva histórica del delito de defraudación tributaria

### 1.1. Consideraciones previas

Desde la incorporación en el Código penal español del moderno delito fiscal<sup>2</sup> han sido crecientes el interés y la atención puestos por la doctrina en el estudio de

---

2 Se podría argüir que no puede denominarse como *delito fiscal* específicamente a la descripción típica contenida en el vigente art. 305 CP, pues el delito contable del art. 310 CP también es un delito fiscal. Por este motivo, una parte de la doctrina comenzó a denominar a este tipo penal –tras la reforma del Código penal por la LO 6/1995, de 29 de junio, que introdujo lo que hoy se conoce como delito contable– como *delito de defraudación tributaria*. Mantenemos en este trabajo la denominación de *delito fiscal* –expresión empleada por la generalidad– indistintamente con la de *defraudación tributaria*. En el mismo sentido se ha pronunciado LOMBARDEO EXPÓSITO, L. M. en su obra: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Editorial Bosch, Barcelona, 2011, pág. 19.

la configuración del tipo legal, aunque poco se ha investigado acerca de sus antecedentes históricos.

Se podría sostener que un análisis de la evolución histórica de la figura legal es irrelevante, pero no creemos que sea así. Esto es realmente necesario para comprender el presente, y asomarse al pasado es una tarea que debe medirse en términos de pragmatismo y no de curiosidad<sup>3</sup>. Es por esto que un análisis dogmático del delito fiscal exige una referencia cronológica a los antecedentes normativos, pues «el instrumento histórico tiene un poderoso valor en la interpretación de la norma porque el fenómeno jurídico es de naturaleza histórica, en el sentido de que por referirse a la conducta humana está íntimamente ligado a lo que ha sucedido en épocas anteriores»<sup>4</sup>.

La mayor parte de la doctrina señala la Ley de Medidas urgentes de Reforma fiscal de 14 de noviembre de 1977 como el más lejano antecedente legislativo del moderno delito fiscal. Este cuerpo normativo vino a reestructurar, por medio de sus arts. 35 a 37, los aspectos sustantivos y procesales del delito que, bajo la rúbrica *Del delito fiscal*, adquiere por primera vez ese *nomen iuris* y es objeto de novedosa redacción<sup>5</sup>.

No obstante, y aunque sea cierto que en aquel momento se tomó conciencia de la dimensión e importancia del fraude fiscal, en rigor no estamos ante un fenómeno que sea exclusivamente peculiar del siglo XX. En verdad, la resistencia del súbdito a la voracidad del poderoso es una constante en la historia<sup>6</sup>, lo que explica la existencia de numerosos precedentes legislativos que en materia de contrabando —sobre todo— se pierden en el recuerdo histórico<sup>7</sup>.

Por lo dicho, nos preguntamos: ¿qué sucedió hasta 1977? Para responder a esta pregunta, y teniendo presente las consideraciones efectuadas, estudiaremos en sus puntos nucleares los antecedentes legislativos del delito fiscal, previos a la incorporación de esta figura de delito al texto punitivo codificado, conscientes de que el

3 AYALA GÓMEZ, I., «Capítulo Primero: Antecedentes legislativos de los ‘delitos contra la Hacienda Pública’», en E. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (Director y Coordinador), *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2009, pág. 29.

4 SÁINZ CANTERO, J. A., *La Ciencia del Derecho penal y su evolución*, Editorial Bosch, Barcelona, 1970, pág. 23.

5 RIBES RIBES, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Editorial Iustel, Madrid, 2007, pág. 39.

6 AYALA GÓMEZ, I., «Capítulo Primero: Antecedentes legislativos de los ‘delitos contra la Hacienda Pública’», op. cit., pág. 23.

7 APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990, pág. 6.

cabal conocimiento de la génesis y el devenir de un sistema normativo nos permitirá comprender mejor el modelo vigente.

Entremos, pues, en materia sin mayor demora.

## 1.2. Antecedentes legislativos previos a la codificación

El más remoto antecedente del tipo penal bajo estudio se remonta a las Siete Partidas<sup>8</sup> y, en concreto, a la Partida V, Título VII («De los mercadores, et las ferias et de los mercados en que compran et venden las mercadorías, et del diezmo et del portadgo que han a dar por razon dellas»), Ley V, bajo la rúbrica «De los portadgos et de los otros derechos que han á dar los homes por razón de las cosas que llevan de unos logares á otros», en donde luego de establecerse quiénes eran los obligados al pago del *portadgo* al rey se disponía: «E si algunos contra esto hicieren, mandamos que quanto de esta guisa encubrieren, que lo pierdan (...)». Es decir, se regulaba un castigo (pena de comiso) para quienes no pagaban estos tributos.

El precedente señalado no puede ser considerado como una definición del delito fiscal. No existía, a la sazón, un sistema tributario ni un Derecho penal fiscal como hoy son conocidos, lo que hizo imposible la aplicación de la figura delictiva por los Tribunales, cuya sanción estaba sometida a las autoridades administrativas con potestad recaudatoria<sup>9</sup>.

Otros autores<sup>10</sup> señalan que el origen del delito fiscal se remonta a la Ley III, Título XVII, Libro VI, de la novísima recopilación de las Leyes de España<sup>11</sup>, en donde se disponía:

8 Si hay algún texto que pueda encarnar por encima de cualquier otro la historia del Derecho en España es, sin duda, el Libro del Fuero de las Leyes, más conocido como las *Siete Partidas*, dictada durante el reinado de Alfonso X, llamado «el Sabio» (1252-1284). *Vid.*, sobre el contenido de la Partida aludida, SÁNCHEZ-ARCILLA, J., *Las siete partidas*, Editorial Reus, Madrid, 2004, págs. 689 y 720-722, esp. pág. 722.

9 DE FUENTES BARDAJÍ, J., «Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública», en ID./P. CANCER MINCHOT/R. FRÍAS RIVERA/J. J. ZABALA GUADALUPE (Directores)/E. BAL FRANCÉS/J. J. ZABALA GUADALUPE (Coordinadores), *Manual de delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, págs. 37-62, esp. pág. 37.

10 Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 del CP)*, J. M<sup>a</sup>. Bosch Editor, Barcelona, 2010, pág. 28.

11 La recopilación, dividida en XII libros, que reformó la Recopilación publicada por Don Felipe II en el año de 1567, fue reimpressa en el año 1775. En esta obra se incorporan las

«Los Alcaydes de castillos y fortalezas no exiján de los pasajeros, ganados y mercaderías otras imposiciones que los derechos antiguamente acostumbrados. Los alcaydes de los nuestros castillos y fortalezas no sean osados de tomar ni tomen derechos y castillerías, ni desafueros de los que pasan cerca de los castillos y fortalezas, y de los ganados y bestias, y otras mercaderías y cosas, salvo que lleguen aquellos derechos que antiguamente de tiempo inmemorial acostumbraron a llevar, y no mas; y si lo contrario hicieren, incurrirán en la pena que los Derechos ponen contra los que roban y toman por fuerza lo ageno: y damos poder y facultad á los Alcaydes y Justicia de cualesquier ciudades y villas lugares donde esto acaeciére, que puedan dello conocer y juzgar, y hacer cumplimiento de justicia contra dichos alcaldes»<sup>12</sup>.

Al respecto, y con relación a esta última referencia histórica, hay quienes afirmaron que podría encuadrar en el art. 305 CP, específicamente en la modalidad de los obligados a retener ingresos a cuenta<sup>13</sup>.

---

pragmáticas, cédulas, decretos, órdenes y resoluciones reales, y otras providencias no recopiladas y expedidas hasta el año 1804 (impresa en Madrid, en la Imprenta de Sancha en el año MDCCCV, y accesible en <http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/novisimaRecopilacionT1.pdf>).

- 12 *Vid.*, sobre la mencionada Ley, PASCUAL SARRÍA, F. L., «Las obligaciones militares establecidas en los ordenamientos de las Cortes Castellano», en *REHJ*, núm. XXV, Valparaíso, Chile, 2003, págs. 147-185, esp. apartado III. 2: «Con la *castellería*, *castillería* o *castillaje* sucede algo similar que con la *anubda*: constituyendo en un principio una prestación personal para la reparación de castillos y fortificaciones, pasó con el tiempo a ser un tributo para contribuir a las reparaciones (...) estaríamos ante de una contribución para reparar castillos y puntos fuertes, tomando para ello la regulación que se da en las *Reales Ordenanzas de Castilla*, Libro IV, título VII, al establecer que ‘...no sean osados de tomar ni tomen derechos ni castillerías, ni desafueros de los que pasaren cerca de sus castillos o fortalezas con sus ganados...’; en el Diccionario Enciclopédico de la Guerra, se le considera igualmente un tributo a pagar por quienes pasaban por el territorio de un castillo. Y el mismo criterio se mantiene por Palomeque y Muñoz y Romero, con base en las disposiciones contenidas en el *Fuero de Oviedo*, dado por Alfonso II ‘el Casto’ para los vecinos de Valpuesta el 24 de diciembre del 804. No obstante, la mayor parte de las disposiciones sobre la *castellería* regulan exenciones a su pago tanto en Fuero, como en Cortes, como mediante privilegios, cartas o indulgencias; así como meros ejemplos, cabe reseñar el *Privilegio del rey Don Alfonso VI*, de 28 de julio de 1075, concedido a Rodrigo Díaz; o la *Carta expedida en Pinilla por el rey D. Fernando II, el Santo*, a 6 de mayo de 1218, para los vecinos de Zorita de los Canes eximiendo a quienes mantuvieran casa habitada o caballo que valiera más de veinte maravedís».
- 13 Cfr. COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., pág. 28, nota 3.

## 1.3. Secuencias de la codificación

### 1.3.1. Siglo XIX

El primer intento de regular el delito fiscal en España se remonta al art. 574 CP de 1822<sup>14</sup>. El citado precepto establecía:

«El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado u ocultado para disminuir aquella».

En 1823 los Cien Mil Hijos de San Luis entran en España, restaurándose el absolutismo. Fernando VII declara abolida la Constitución de 1812 y el Código penal de 1822, y en este contexto, el 3 de mayo de 1830, se promulga la Ley Penal de los delitos contra la Real Hacienda<sup>15</sup> que, sin duda, responde a un espíritu eminentemente proteccionista y de gravísima severidad<sup>16</sup>.

Aquella regulación de los delitos contra la Hacienda pública, con un carácter omnicompreensivo<sup>17</sup>, no sólo tipifica el delito de defraudación en el pago de las contribuciones reales, sino también el delito de contrabando referido tanto a los órganos prohibidos y estancados como a la mera defraudación de la renta de aduana e, incluso, otras figuras (connivencia de empleados de la Real Hacienda en la comisión de

14 AYALA GÓMEZ, I., «Capítulo Primero: Antecedentes legislativos de los ‘delitos contra la Hacienda Pública’», op. cit., págs. 29-31.

15 MARÍA DE NIEVA, J., *Decretos del Rey nuestro Señor Don Fernando VII, y Reales Resoluciones y Reglamentos generales expedidos por las Secretarías del Despacho Universal y Consejos de S. M. desde 1 de enero hasta fin de diciembre de 1830*, vol. XV, Editorial Imprenta Real de Madrid, Madrid, 1831. El texto de la Ley Penal de los delitos contra la Real Hacienda puede consultarse en <http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=ucm.4900911105;view=1up;seq=21>.

16 SILVELA, L./ SILVELA, E., *El Derecho penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*. Parte segunda, Editorial Establecimiento Tipográfico de Ricardo Fé, Madrid, 1903, pág. 41.

17 Ello no sólo por afectar a todo lo tributario y figuras conexas, sino también por lo amplio del concepto de defraudación, manifestado sobre todo por la última cláusula relativa a toda otra especie de violación a las reglas administrativas (DE FUENTES BARDAJÍ, J., «Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública», op. cit., esp. pág. 39).

los delitos, resistencia a la Autoridad, una específica falsedad en documento público y, además, alguna otra cuestión de menor importancia)<sup>18</sup>.

La primera de las guerras tras la sucesión de Fernando VII en 1833, o la supresión de los tribunales especiales de Hacienda en 1835 llevada a cabo por el gobierno de turno, pueden haber sido los motivos por los cuales la aplicación práctica de las referidas disposiciones fue casi inexistente<sup>19</sup>.

El caótico panorama tributario que por entonces existía en España contribuyó al escasísimo éxito del antecedente reseñado. Algunas circunstancias tales como la existencia de tributos que se aplicaban con carácter general en todo el Estado mientras que en Castilla existían otros, pero no así en los reinos de la Corona de Aragón y viceversa, o que las clases más privilegiadas no pagaban impuestos<sup>20</sup>, fueron las razones que condujeron a la afirmación de que no había a la sazón un sistema tributario.

El Código penal de 1848 no reguló los delitos de defraudación a la Real Hacienda, omisión que intentó ser corregida por un Proyecto de Ley de Bravo Murillo de 1849 sobre la jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación, que no llegó a ser aprobada por el Congreso<sup>21</sup>. Esto motivó que tal descuido se solventara por medio de la promulgación de una nueva norma: el Real Decreto de 20 de junio de 1852<sup>22</sup>, que, en lo que concierne exclu-

18 *Vid.*, sobre el contenido de la Ley, entre otros, VALLEJO POUSADA, R., «Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea», en *Hacienda pública española*, núm. Extraordinario, 1996, págs. 135-150, esp. pág. 135; APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social en el nuevo Código penal (artículos 305 a 310 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre)*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 20-23; DE FUENTES BARDAJÍ, J., «Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública», op. cit., esp. págs. 38 y sig.; BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, Tesis Doctoral, Director: Prof. Dr. A. GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1997, págs. 7-11 (accesible en <http://biblioteca.ucm.es/tesis/19972000/S/0/S0027101.pdf>).

19 DE FUENTES BARDAJÍ, J., «Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública», op. cit., esp. pág. 39.

20 *Vid.*, ampliamente, COMÍN, F., «Raíces históricas del fraude fiscal en España», en *Hacienda pública española*, núm. 1, 1991, págs. 191-203.

21 VELASCO CANO, F., «Capítulo 3. El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código penal», en F. M. MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito fiscal*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009, págs. 75 y sig.

22 Cfr., al respecto, «Observaciones acerca del Real Decreto de 20 de junio de 1852, sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación», impresa

sivamente a la regulación del delito fiscal, ofreció un concepto amplio del término *defraudación*, pero cuya aplicación fue escasa –como sucedió en intentos anteriores– y únicamente en casos de contrabando y defraudación de renta de aduanas<sup>23</sup>.

El siguiente hito viene determinado por el art. 331 CP de 1870, precepto que recepta el delito conocido como «ocultación fraudulenta de bienes o industria»<sup>24</sup>, que durante más de cien años constituyó la regulación del delito fiscal. En concreto, aquella disposición –incardinada dentro del título *De las falsedades*– establecía:

«El que, requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes, el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que, en ningún caso, pueda bajar de 125 pesetas».

La estructura del mencionado precepto se caracterizaba por la existencia de tres elementos<sup>25</sup>:

1. Que se ocultaran todo o parte de bienes o industria.
2. Que dicha ocultación se hiciera con el fin de eludir el pago de impuestos que por razón de aquéllos se debieran satisfacer.
3. Que tuviera lugar tras el requerimiento del funcionario competente.

Tal caracterización dificultaba seriamente la aplicación, y su ubicación generó acaloradas controversias, pues la mayoría coincidía en que no era la *fe pública* lo que

---

en Madrid en el año 1853. El texto de la referida obra homónima se puede consultar en: [http://books.google.es/books?id=5I2WOAWbAQsC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](http://books.google.es/books?id=5I2WOAWbAQsC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false).

- 23 Esta circunstancia condujo a sostener que el delito fiscal no pasaba de ser en esta ley un *desideratum* debido a que el procedimiento de persecución regulado sólo era aplicable para el delito de contrabando, de defraudación de aduanas, y todo lo más a los tributos indirectos que gravaban la circulación de mercancías (cfr. VALLEJO POUSADA, R., «Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea», op. cit., esp. pág. 143).
- 24 Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Editorial Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1986, págs. 30-36.
- 25 Cfr. VIADA Y VILASECA, S., *Código penal reformado de 1870*, tomo II, Editorial Tipografía Manuel Ginés Hernández, Madrid, 1890, pág. 448.

esta figura tutelaba, sino que se trataría de un delito de desobediencia, contra la economía nacional o, directamente, un delito tributario<sup>26</sup>.

Sea como fuere, esta disposición no corrió mejor suerte que las anteriores: pese a las manifestaciones de quien ostentaba el cargo de Ministro de Hacienda, Laureano Figuerola, que en 1869 afirmó que en España existían «once millones de hectáreas y medio millón de casas, catorce millones de cabezas de ganado, que la Administración de Hacienda no encuentra aunque las busca»<sup>27</sup>, su aplicación fue prácticamente nula<sup>28</sup>.

### 1.3.2. Siglo XX

Las constantes modificaciones experimentadas por el Real Decreto de 1852 reclamaron una evolución en la materia, que fue llevada a cabo por la Ley de reforma de la legislación penal y procesal en materia de contrabando y defraudación, de 3 de septiembre de 1904. Esta normativa suprimió la doble penalidad derivada del procedimiento administrativo-judicial de 1852, y reservó el conocimiento de las faltas a la jurisdicción administrativa y de los delitos a la competencia de los Tribunales<sup>29</sup>.

El art. 1 de la señalada normativa determinó que era objeto de la Ley la represión del contrabando y de la defraudación que se cometiera por los conceptos tributarios de la renta de Aduanas, renta del alcohol, impuesto sobre azúcar e impuesto sobre la achicoria y otras sustancias. Se entendía por defraudación la fabricación, comercio, tenencia o circulación de los géneros o efectos sometidos a pago de de-

26 Cfr., en sentido discrepante, SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario (delito fiscal)*, Ediciones de Derecho Financiero, Madrid, 1977, págs. 59-61.

27 Trascrición plasmada en FONTANA I LÁZARO, J./CANGA ARGÜELLES, J., *La Hacienda en la Historia de España, 1700-1931*, Editorial Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1980, pág. 35.

28 En sus 107 años de vigencia son conocidas, solamente, tres sentencias del TS y, además, de finales del siglo XIX. Dos de ellas (una de 16.XI.1899 y otra de 17.VII.1899), son absolutorias por considerar que no estaba acreditado el ánimo defraudatorio. La tercera, es la más controvertida: Sentencia de 5 de febrero de 1898, por la que se condena a un vecino de un pueblo cercano de Zaragoza como consecuencia de «haberle sido ocupado a L.M.R tres corderos (que pesaron dieciocho kilos y medio) que le fueron decomisados en su casa, destinados a la venta, y por lo tanto a la especulación, sin haber sido sacrificados en el Matadero, eludiendo de este el pago de consumos y defraudando los intereses del municipio en la cantidad de 4 pesetas y 7 céntimos» (DE FUENTES BARDAJÍ, J., «Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública», op. cit., esp. pág. 44).

29 *Vid.*, ampliamente, BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, op. cit., págs. 22 y sig.

rechos cuando fuere con infracción de las disposiciones que aseguran la percepción del impuesto.

Por otro lado, resulta interesante destacar el art. 8 de la Ley señalada, que establecía los supuestos de delitos de defraudación y exigía para su realización que la cuantía de los derechos defraudados exceda de 4.000 pesetas<sup>30</sup>.

La Ley de 1904, denominada Ley de Osmá, fue modificada por la Ley de 18 de julio de 1922 y, posteriormente, por los Reales Decretos de 16 de febrero y 25 de abril de 1924. Sin embargo, por el Real Decreto de 14 de enero de 1924 se vuelve a la redacción del texto primitivo de la Ley de 1904<sup>31</sup>.

Durante la dictadura de Primo de Rivera se promulgaron diversas disposiciones penales dirigidas a adecuarlas a la nueva orientación política. La Comisión Codificadora se excedió del mandato para la reforma del Código penal de 1870 y elaboró un Proyecto que resultó en el nuevo Código penal de 1928, aprobado por el Real Decreto-Ley de 8 de septiembre, y que entró en vigor el 1 de enero de 1929<sup>32</sup>.

El Código penal de 1928 recogió el delito fiscal en el art. 390 en los siguientes términos:

«El que requerido por funcionario administrativo competente, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por éstas debiera satisfacer, incurrirá, salvo lo que

30 Art. 8 de la Ley de reforma de la legislación penal y procesal en materia de contrabando y defraudación: «Se incurrirá en delito de defraudación cuando se trate de géneros de lícito comercio, sujetos en su importación, exportación o circulación a pago de derechos en los siguientes casos: 1. Por la introducción en territorio español de géneros extranjeros sujetos al pago de derechos de entrada de cualquier clase o concepto, sin haberlos presentado en Aduana habilitada para su despacho y el pago de los derechos que correspondan. 2. Por disminuir en las declaraciones, facturas y demás documentos reglamentarios establecidos para el despacho o circulación de las mercancías la cantidad de éstas, o variar la calidad de las mismas, con el fin de reducir el importe de los derechos que han de satisfacer, o de obtener aplicación de franquicias que no les correspondan, siempre que el descubrimiento de tales hechos tenga lugar después de consumadas las operaciones de reconocimiento y despacho en las oficinas encargadas de practicarlas, y que no resulte plenamente justificado que ha concurrido como elemento determinante del hecho error racionalmente explicable».

31 DE FUENTES BARDAJÍ, J., «Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública», op. cit., pág. 45.

32 *Vid.*, ampliamente, LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J./RODRÍGUEZ RAMOS, L./RUIZ DE GORDEJUELA LÓPEZ, L., *Códigos penales españoles: recopilación y concordancias*, Editorial Akal, Madrid, 1988, págs. 666 y sig.

dispongan las leyes o reglamentos especiales, en una multa del tanto al quintuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas y sin perjuicio de que la Administración haga efectivos los derecho fiscales».

Con la dimisión de Primo de Rivera en 1929, la situación política española transitó por momentos complicados que llevaron a la proclamación de la II República el 14 de abril de 1931<sup>33</sup>. El gobierno provisional de la República derogó el Código penal de 1928 por el Decreto de 15 de abril de 1932 y entró nuevamente en vigor el Código de 1870. La tendencia de la Comisión de Códigos fue la de mantenerlo en su esencia y realizar, igualmente, algunas modificaciones para adaptarlo a la realidad social<sup>34</sup>.

El 5 de noviembre de 1932 se promulgó el nuevo Código penal que recogió el delito fiscal en el art. 324, reproduciendo casi íntegramente el texto anterior. Lo reguló en los siguientes términos:

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

En el año 1944, agonizada la Segunda República, se elaboró un nuevo Código penal que introdujo escasas modificaciones en nuestra materia: la ubicación del art. 324, la cuantía del límite de la multa y sutiles cambios de estilo<sup>35</sup>.

Las reformas siguientes se limitaron a modificar el límite mínimo de la multa establecida como sanción al comportamiento descrito. A saber, el decreto de 4 de enero de 1963 elevó la multa a 5.000 pesetas y la ley de 28 de diciembre de 1974 a 10.000, cuantía que se mantuvo hasta la ley de 14 de noviembre de 1977.

El fracaso legal del art. 319 CP fue señalado por la doctrina penalista, que destacó su inaplicación casi absoluta y de modo simbólico en casos de excepción

33 JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *La Legislación penal de la República española*, 1ª. edic., Editorial Reus, Madrid, 1932, págs. 8 y sigs.

34 *Vid.*, ampliamente, LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J./RODRÍGUEZ RAMOS, L./RUIZ DE GORDEJUELA LÓPEZ, L., *Códigos penales españoles*, op. cit., págs. 665-667.

35 APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social en el nuevo Código penal*, op. cit., pág. 24. *Vid.* un comentario sobre la disposición aludida en VIADA Y VILASECA, S., *Código penal reformado de 1870*, op. cit., pág. 448.

(por ejemplo, por el impago de un arancel de abastecimiento), en los que de manera absurda se encuadraba la conducta en el tipo legal<sup>36</sup>.

Así llegamos a la Ley 50 de 14 de noviembre de 1977, de Medidas urgentes de Reforma fiscal, que en su art. 35 contempló un nuevo art. 319 CP<sup>37</sup> que establecía:

«Cometerá delito fiscal el que defraudare a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria (...)»<sup>38</sup>.

La Ley de Medidas urgentes para la Reforma fiscal reguló «una serie de comportamientos defraudadores a la Hacienda Pública, bajo la denominación de delito fiscal, abriendo una nueva vía en materia de represión del fraude fiscal cuyas posibilidades de aplicación e índices de eficacia resultaron desalentadores en la práctica»<sup>39</sup>.

El primer intento durante la democracia de criminalizar el comportamiento defraudatorio fracasó por numerosas circunstancias: la deficiente –y probablemente inconstitucional– redacción del art. 319 CP que dificultaba su aplicación por los

36 POLAINO NAVARRETE, M., «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal», en *EPC, Cursos y Congresos de la Universidad de Santiago de Compostela*, núm. IX, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1985, págs. 147-205, esp. pág. 153.

37 El texto del apartado 34 del Proyecto de Ley presentado por el gobierno y publicado en el BO de las Cortes el día 8 de agosto de 1977, fue modificado por la Ponencia que introdujo diversos cambios. El nuevo texto fue convertido en el art. 35 de la Ley y, finalmente, en un nuevo art. 319 CP (*vid.*, ampliamente, las observaciones formuladas en POLAINO NAVARRETE, M., «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal», op. cit., esp. págs. 156 y sigs.).

38 La redacción de la conducta típica relativa al fraude fiscal se contenía en la parte pertinente del apartado primero transcrito. Asimismo, al lado de este art. 35 de la Ley de Medidas urgentes de Reforma fiscal dedicado al delito fiscal, hay que tener en cuenta también los arts. 36 (jurisdicción competente) y 37 (procedimiento aplicable). Igualmente, deben considerarse las disposiciones transitorias 3ª y derogatoria 2ª. La primera de ellas establecía que «el delito fiscal, regulado en los artículos treinta y cinco a treinta y siete, será de aplicación a los hechos realizados desde la entrada en vigor de la presente Ley, relativos a tributos que se devenguen con posterioridad a la referida fecha»; y, la segunda, establecía que «no obstante, la represión del contrabando continuará regulándose por sus normas específicas».

39 APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social en el nuevo Código penal*, op. cit., pág. 27.

tribunales<sup>40</sup>; la carencia de medios humanos y materiales de la Administración tributaria que contaba con 13.000 funcionarios y con una precaria informática para atender a más de 20.000.000 de contribuyentes por los distintos impuestos (la más baja relación numérica funcionario-contribuyente de la CEE)<sup>41</sup>; la enorme dimensión del fraude fiscal y su consideración como un comportamiento natural que inducía incluso a los católicos a asegurar que no era repudiado por la moral (sólo el 14 por ciento admitía que el fraude era pecado grave); la falta de formación específica de los funcionarios que no conocían el funcionamiento del proceso penal, lo que determinaba que la mayoría de los casos que llegaban a la justicia concluyeran en absoluciones; y, también, el hecho de que los Tribunales, en sintonía con la sociedad, tampoco consideraban al delito fiscal –salvo en contadas situaciones– como un supuesto susceptible de reproche<sup>42</sup>. Este escenario, sin duda, exigió una nueva regulación de la conducta delictiva.

Al respecto, recordemos las palabras pronunciadas por el Catedrático de Derecho Tributario en la Universidad de Sevilla y a la sazón Ministro de Hacienda Jaime GARCÍA AÑOVEROS, quien al presentar el Proyecto de Ley, y luego de manifestar que «el fraude fiscal ha definido nuestra actitud ante el impuesto: el español tiene mala conciencia sobre su grado de cumplimiento y tiene un invencible escepticismo sobre el grado de cumplimiento de los demás», afirmó que aquella reforma partía «de un segmento de coincidencia en la opinión política del país y supone la materialización de un estado de conciencia nacional y civil», aludiendo específicamente a la necesidad de estos cambios «para empezar a ser un país moderno»<sup>43</sup>.

En 1980 se promovió un Proyecto de reforma del Código penal, que en el Título VIII, Libro II –rubricado *Delitos contra el orden socioeconómico*–, se incorporó un capítulo autónomo destinado a las conductas consideradas lesivas a la Hacienda pública. En el referido apartado se contemplaban tres figuras: el delito

40 Inconstitucionalidad predicada por SIMÓN ACOSTA, E., «El delito de defraudación tributaria», en *CJT*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 17.

41 Según lo afirmado en CASTILLO LÓPEZ, J. M., *El fraude fiscal en España*, Editorial Comares, Granada, 1996, pág. 33.

42 MARTÍN SECO, J. F., *La farsa neoliberal. Refutación de los liberales que se creen libertarios*, Editorial Temas de Hoy, Madrid, 1995, pág. 125. Cfr. SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario (delito fiscal)*, op. cit., pág. 132.

43 Consúltese Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Presidencia Interina de Don F. ÁLVAREZ DE MIRANDA Y TORRES, Comisión de Economía y Hacienda, Sesión núm. 1, Presidente de la Comisión: Don J. GARCÍA AÑOVEROS, Sesión informativa celebrada el 9.VIII.1977, núm. 6, Editorial Rivadeneyra S. A., Madrid, 1977, págs. 107-144, esp. pág. 109.

fiscal, el delito de obtención ilícita de subvenciones y el delito de cambio indebido de su destino<sup>44</sup>.

La fragilidad del gobierno, y los conflictos políticos y económicos de la época, contribuyeron a que el Proyecto no se aprobara. Así, luego de esperar tres años, el gobierno socialista hizo buena la máxima de que todos los nuevos regímenes tienden a adaptar las normas penales a la situación creada, e impulsó la Propuesta de Anteproyecto del nuevo Código penal de 1983, conservando la rúbrica *Delitos contra la Hacienda pública* para el Capítulo V, Título XII, Libro II. En esta sección se introdujo, al lado del delito fiscal y del delito de obtención ilícita de subvenciones, el delito de contrabando (actualmente contemplado en un cuerpo normativo independiente)<sup>45</sup>.

A pesar de que el Código penal en su conjunto no llegó a aprobarse, sirvió para constatar la necesidad de modificar la normativa penal y, en lo que nos interesa, el delito fiscal. Es así que surge una nueva reforma del Código penal mediante la LO 2/1985, de 29 de abril, que en nuestra materia deroga el art. 319 que regulaba el delito fiscal e incorpora tres preceptos nuevos<sup>46</sup>: art. 349 (defraudación tributaria), art. 350 (fraude de subvenciones) y el art. 350 *bis* (irregularidades contables).

El art. 349 CP establecía:

«El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo y, si este fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida

44 *Vid.*, sobre esta reforma, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 45 y sig.; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982, págs. 395 y sigs.

45 LO 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando. Publicada en BOE, de 13 de diciembre de 1995, tiene vigencia desde el 14 de diciembre de 1995.

46 *Vid.* GARCÍA VALDÉS, C., *El proyecto de nuevo Código penal*, Editorial Tecnos, Madrid, 1992, págs. 15 y sigs.; POLAINO NAVARRETE, M., «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una Reforma penal», op. cit., esp. págs. 175-184; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 49-56.

de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años».

Conforme a la redacción transcrita, las características esenciales de la figura delictiva objeto de reforma eran<sup>47</sup>:

1. Defraudación a la Hacienda estatal, autonómica o local (se hace referencia a la Hacienda autonómica, no mencionada en el texto anterior).
2. Ejecución de la defraudación eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda los 5 millones de pesetas (la cuantía de la defraudación se eleva y se especifica que debía ser la *cuota*).
3. La expresión «elusión de *impuesto*» es reemplazada por «elusión de *tributos*», y la de «disfrute *ilícito* de beneficios fiscales» por «disfrute *indebido* de beneficios fiscales».
4. Se elimina la presunción de ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad, y anomalía y obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.
5. Se eleva la pena privativa de libertad de arresto mayor a prisión menor introduciendo, además, la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlos durante el periodo de tres a seis años.
6. Se elimina la condición objetiva de procedibilidad.

Pese a que la reforma propició una mayor actividad en la persecución del delito fiscal, en poco tiempo se postularon nuevos cambios que evidenciaron una insatisfacción con la nueva regulación<sup>48</sup>.

El siguiente momento en esta reseña se ubica en junio de 1995, cuando se promulga la LO 6/1995 con la finalidad de consolidar el delito fiscal en España mediante «la superación de los defectos iniciales de su construcción y la formación de

47 Cfr. APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social en el nuevo Código penal*, op. cit., págs. 28 y sig.

48 CASTILLO LÓPEZ, J. M., *El Fraude fiscal en España*, op. cit., pág. 148. *Vid.*, ampliamente, GARCÍA VALDÉS, C., *Temas de Derecho penal* (Penología, Parte especial, Proyectos de Reformas), Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1992, págs. 283-287.

una doctrina jurisprudencial elaborada mediante su aplicación por los Tribunales»<sup>49</sup>. La Ley agregó en el art. 349 CP el término «dolosa» y la modalidad típica de defraudación a la Hacienda *foral*, y suprimió la referencia a la Hacienda de la *Comunidad Europea*.

Concretamente, la disposición señalada quedó redactada en los siguientes términos:

«El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía».

Asimismo, esta reforma creó el delito de defraudación a la Seguridad social como figura afín (art. 349 *bis* CP), y actualizó la cuantía del delito de fraude de subvenciones (art. 350 CP) y del delito contable (art. 350 CP).

En menos de cinco meses –el 24 de noviembre de 1995– se publicó la LO 10/1995 aprobando el nuevo Código penal que recogió en los arts. 305 a 310 los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social<sup>50</sup>, con las siguientes novedades:

1. En el delito de defraudación tributaria y en el delito de defraudación a la Seguridad social se suprime el adjetivo «dolosa» referente a la acción u omisión.

49 Tal y como dice la EM de la referida Ley 6/1995, de 29 de junio: «La figura del delito fiscal introducida en el artículo 319 del Código Penal, mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en sustitución del antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria, ha requerido para su plena consolidación en nuestro ordenamiento la superación de los defectos iniciales de su construcción y la formación de una doctrina jurisprudencial elaborada mediante su aplicación por los Tribunales».

50 *Vid.* reseña de esta reforma en APARICIO PÉREZ, A., «Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código penal: artículos 305 a 307 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre», en *RDLJ*, año núm. 12, núm. 2, 1996, *passim*; BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000, págs. 22 y sig.

2. Se introduce el delito de defraudación a la Hacienda de las Comunidades Europeas, el de defraudación a los presupuestos generales de las Comunidades y el de obtención indebida de fondos de las Comunidades<sup>51</sup>.
3. Se regulan nuevas faltas con relación a las infracciones contra la Hacienda pública: de defraudación a la Hacienda de las Comunidades, de defraudación a los presupuestos generales de las Comunidades y de obtención indebida de fondos de las Comunidades.
4. Se adaptan las penas privativas de libertad establecidas en la antigua legislación a las nuevas del Código penal.

Concretamente, el art. 305 CP, conforme a la LO 10/1995, establecía:

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

### 1.3.3. Siglo XXI

La primera reforma que experimenta el delito de defraudación tributaria en el siglo XXI es con la LO 15/2003, de 25 de noviembre, que modificó la unidad monetaria y modificó la cuantía mínima de 15.000.000 de pesetas a 120.000 euros.

Asimismo, abordó la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el art. 31.2 CP, precepto que dispuso que cuando se imponga una pena de multa al administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica por hechos relacionados con su actividad, ésta sería responsable del pago de manera directa y solidaria,

51 Estas figuras, que genéricamente podríamos denominar *delitos contra la Hacienda de las Comunidades Europeas*, surgen como consecuencia de la definitiva aprobación, el 26 de junio de 1995, del Convenio para la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas (DE FUENTES BARDAJÍ, J., «Introducción. Desarrollo histórico de la regulación de los delitos contra la Hacienda pública», op. cit., esp. pág. 61).

cuestión de importancia en un ámbito en el que la mayoría de los casos el delito se comete a través de una persona jurídica<sup>52</sup>.

La LO 5/2010, de 22 de junio, incrementó las penas en el ámbito de los delitos contra la Hacienda pública con la intención de adecuarlas a la gravedad de las conductas<sup>53</sup>. Asimismo, dispuso que los jueces recaben el auxilio de los servicios de la Administración para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, lo que reforzó la vía ejecutiva<sup>54</sup>.

En efecto, se modificó el párrafo primero del apartado 1 y se incluyó un apartado 5 al art. 305 CP. Los apartados señalados quedaron redactados como sigue:

- «1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía (...).
5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley».

Pese a la buena voluntad del legislador, los numerosos interrogantes sin resolver condujeron a una nueva reforma en nuestra materia. Y es así que se publica en el

52 Art. 31.2 CP, conforme a la LO 15/2003, de 25 de noviembre: «(...) En estos supuestos, si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó».

53 Así se afirma en la EM de la Ley 5/2010, de 22 de junio, en el apartado XXIII.

54 ÁLVAREZ GARCÍA, F. J. (Director)/MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A. (Coordinadora)/VENTURA PÜSCHEL, A. (Coordinador), *Derecho penal español, Parte especial II*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2011, pág. 799.

BOE la LO 7/2012, 27 de diciembre, que introdujo significativas novedades en la regulación de los delitos contra la Hacienda pública<sup>55</sup>:

1. Modificación de la redacción de los arts. 305.1 y 305.4, relativos a la regularización de la situación tributaria<sup>56</sup>.
2. Persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación.
3. Incremento de las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impaga evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal.
4. Previsión de tipos cualificados en el art. 305 *bis* para castigar conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento.
5. Mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea.
6. Incorporación de una atenuación específica aplicable en algunos casos de regularización extemporánea.

55 Modifica los arts. 31 *bis* 5, 305, 306, 307, 308, 310 *bis*, 311, 398 y 433 *bis*; añade los arts. 305 *bis*, 307 *bis* y 307 *ter*; y, deroga los arts. 309, 627 y 628. Este CP entró en vigor el 17 de enero de 2013, de acuerdo con lo dispuesto por la DF Segunda de la LO 7/2012. Téngase presente, asimismo, el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público; y, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

56 Cabe hacer referencia, en este punto, al Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, que en su disposición adicional primera establece la posibilidad de una regularización fiscal extraordinaria –que en el entendimiento de algunos encubre una *amnistía fiscal* parcial– (declarada inconstitucional y nula por el pleno del Tribunal Constitucional en Sentencia de 8.VI.2017, como fórmula de regularización procedente, si bien con el paradójico reconocimiento de los efectos ya producidos en el presente caso; Ponente: OLLERO TASSARA), generando notables incertidumbres no sólo en el ámbito fiscal y tributario, sino en lo que se refiere a la interpretación de cuál será, exactamente, la trascendencia penal de la misma a los efectos de quedar exonerado de posibles delitos fiscales, falsedades instrumentales, irregularidades contables y blanqueo de capitales (éstos, asociados al propio delito fiscal). *Vid.*, ampliamente, DEL ROSAL BLASCO, B., «Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012», en *Diario La Ley*, núm. 7893, 2012, págs. 1-3, esp. pág. 3.

El tipo básico contemplado en el art. 305.1 CP quedó redactado en los siguientes términos:

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años (...).

El art. 305 *bis* CP –añadido por la reforma de 2012 aludida– dispone lo siguiente:

- «1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:
  - a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
  - b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
  - c) 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.
2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305. En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años».

Uno de los criterios que inspiró a esta reforma fue mejorar la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y gastos públicos que se revelaba como un

«elemento imprescindible del conjunto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica, especialmente severa en el ámbito europeo, y más en concreto en el caso español, así como con la necesidad de acompañar las mismas de las reformas necesarias en los sectores o actividades económicas afectadas; actividades económicas en las que, por otro lado, existe una mayor percepción del fraude y que son precisamente donde deben adoptarse las reformas penales concretas»<sup>57</sup>.

La LO 1/2015, de 30 de marzo, no ha efectuado expresamente modificación alguna en los arts. 305 y 305 *bis*, pero sí introdujo reformas que repercuten en el tratamiento del delito de defraudación tributaria, en la medida en que lo incorporó en la sistemática del decomiso ampliado (art. 127 *bis* y concordantes CP)<sup>58</sup> y, además, que modificó el régimen del beneficio de la suspensión de la ejecución de la pena en el mismo (art. 308 *bis* CP).

La crisis financiera ha golpeado duramente al conjunto de la población española, que ha reaccionado solicitando mayor austeridad y transparencia de los poderes públicos. La profunda revisión y consecuente modificación de los delitos contra la Hacienda pública ha sido el resultado lógico de las exigencias sociales.

## 2. Ordenamiento sancionador y Derecho penal

### 2.1. Rasgos diferenciadores

Un riguroso estudio técnico del delito fiscal exige tener en cuenta, además de las cuestiones de índole puramente dogmático-penal, las consideraciones económico-tributarias que rodean toda su problemática y que requieren la remisión constante al Derecho administrativo sancionador. Por eso, nos preguntamos si la conducta típica de la figura bajo lupa ha de ser inexorablemente regulada en el ámbito penal o si, por el contrario, su sanción punitiva podría ser excesiva y, en su caso, resultar apropiada su regulación única o básicamente en el ámbito administrativo.

En primer lugar, para dilucidar la cuestión formulada, sería conveniente delinear los rasgos propios del Derecho penal criminal (en expresiva terminología

57 Así se ha dicho en la EM de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, apartado III.

58 *Vid.*, sobre la reforma llevada a cabo por la LO 1/2015, de 30 de marzo, GARCÍA VALDÉS, C./MESTRE DELGADO, E./FIGUEROA NAVARRO, C., *Lecciones de Derecho penal, Parte especial* (adaptadas a la docencia del Plan Bolonia), 2ª. edic. (según las reformas del Código penal de 2015), Editorial Edisofer, Madrid, 2015, págs. 13 y sig.

germánica) y del Derecho administrativo sancionador<sup>59</sup>, discusión tradicional en la ciencia jurídico-penal y en la doctrina tributaria<sup>60</sup>.

El origen de la cuestión se remonta a la época ilustrada del Iluminismo<sup>61</sup>, cuando se intentó atribuir desde una nueva perspectiva valorativa un concepto material al delito. Y su desarrollo se sitúa sobre las bases *ius naturalistas* a finales del siglo XVII, pues una de las características principales de aquel ordenamiento fue su cariz ontológico, que concibe al individuo como anterior a la sociedad y, por tanto, como fundamento del Derecho, la Moral, la Sociedad y el Estado<sup>62</sup>.

En la pretensión de establecer una distinción entre Derecho penal y Derecho administrativo sancionador, ya PUFFENDORF sostuvo que la función del Derecho penal es alcanzar la paz y la seguridad social como fin del Estado. El Derecho pe-

- 59 Para referirse al *Derecho administrativo sancionador* se han utilizado diversos términos, tales como *Derecho penal de policía*, *Derecho penal administrativo* o *Derecho administrativo sancionador*. No obstante, dichas expresiones no deben ser consideradas sinónimos, pues responden a denominaciones empleadas en distintas épocas. El *Derecho penal de policía* o *Derecho de policía* eran las sanciones impuestas por los órganos de la Administración en el ejercicio de la potestad de policía que operaba como alternativa de la jurisdicción; la función de policía era evitar el desorden y, en su caso, restablecer el orden transgredido. El *Derecho penal administrativo* se separa de la filiación de policía y parte de la consideración de que la Administración tiene fines propios y para alcanzarlos cuenta con una potestad sancionadora propia que le permite imponer coactivamente el cumplimiento de las normas; su objetivo es despenalizar el injusto administrativo. Finalmente, el *Derecho administrativo sancionador*—cuya génesis se encuentra en la ley alemana de 1965—, considera la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, diferente a la penal, dotada de medios técnicos y jurídicos suficientes, que procura la protección del gobernado. *Vid.*, ampliamente, NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, 5ª. edic., totalmente reformada, Editorial Tecnos, Madrid, 2012, págs. 139 y sigs.
- 60 La doctrina criminal todavía califica de «extraordinariamente problemáticas» las relaciones entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador, y mantiene viva la discusión. Por eso, consideran urgente un replanteamiento por el legislador de los límites entre ambos Derechos (cfr., al respecto, COBO DEL ROSAL, M./VIVES ANTÓN, T. S., *Derecho penal, Parte general*, 5ª. edic., Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1999, pág. 51).
- 61 *Vid.* CEREZO MIR, J., «Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo», en ID./A. BERISTAIN IPIÑA/J. R. CASABO RUIZ/J. CÓRDOBA RODA/Mª. D. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ/G. LANDROVE DÍAZ/F. MUÑOZ CONDE/J. ORTEGO COSTALES/J. Mª. RODRÍGUEZ DEVESA/G. RODRÍGUEZ MOURULLO/Á. TORÍO LÓPEZ, *III Jornadas de Profesores de Derecho penal*, Universidad de Santiago de Compostela, Cursos y Congresos de la Universidad de Santiago de Compostela, Madrid, 1976, págs. 69-93, esp. pág. 71.
- 62 MATTES, H./MATTES, H., *Problemas del Derecho penal administrativo*. Historia y Derecho comparado, traducción y notas por J. Mª. RODRÍGUEZ DEVESA, Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1979, págs. 214-218.

nal permite al Estado vigilar que en la sociedad se respeten los preceptos de la ley natural y castigar jurídico-penalmente las acciones que lo perjudiquen. No obstante, cuando el castigo no sea beneficioso para el Estado, el comportamiento no podrá ser penado y llevará consigo una pena natural o divina. Sin embargo, el Derecho natural concibe que quien delinque es merecedor de una pena<sup>63</sup>.

Desde planteamientos propios del *iusnaturalismo*, diversos tratadistas apuntaron una diferenciación sustancial entre el Derecho penal y el Derecho de policía y, correlativamente, también entre delito e ilícito administrativo. Pero «no es hasta con el Estado liberal en que el Derecho penal se convirtió en uno de los exponentes más representativos del moderno Estado de Derecho, ya que el propio Derecho penal queda vinculado al ejercicio del *ius puniendi* estatal, el Estado decimonónico elevó la protección del individuo al *quid* del propio Estado. No obstante, es en la transición del liberalismo tardío cuando emerge la metamorfosis del Estado policial al moderno Estado administrativo»<sup>64</sup>.

En este contexto cobra especial importancia la tesis de GOLDSCHMIDT, quien creyó encontrar una diferencia ontológica entre el injusto administrativo y el penal en la circunstancia de que el Derecho penal protege derechos subjetivos o bienes jurídicos individualizados, mientras que el Derecho administrativo debe operar frente a la desobediencia de mandatos emitidos por la Administración, que no protegen bienes jurídico-penales, sino que están al servicio de los deberes de orden público y de bienestar, y que, por ello, carecen de un desvalor ético<sup>65</sup>.

No es momento para entrar a exponer detalladamente las distintas posiciones que históricamente se han esbozado sobre esta discusión, y sólo se mencionará la doctrina de Eberhard SCHMIDT, quien resume y continúa una significativa tradición proveniente de las doctrinas de James GOLDSCHMIDT, Adolf SCHÖNKE y Erich WOLF<sup>66</sup>.

63 *Vid.*, ampliamente, COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., págs. 46 y sig.

64 COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria en el Código penal español*, op. cit., págs. 47 y sig.

65 BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2010, pág. 86.

66 Quien mantiene la separación de los ilícitos penales y los ilícitos administrativos poniendo el acento en los distintos fines y valores a los que cada uno se direcciona es WOLF: la Administración pretende la consecución del bienestar social, mientras que el Derecho acoge como valor supremo el de la justicia (BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*, op. cit., pág. 159, nota 263).

La teoría escogida postula que la distinción entre el delito y la infracción administrativa se encuentra en la indiferencia ética de ésta o, dicho de otro modo, en la ausencia de eticidad. De la mano de GOLDSCHMIDT, el autor parte de la oposición entre Jurisdicción y Administración, destacando que el delito y la sanción penal son tarea exclusiva de los órganos de justicia. Mientras que el delito lesiona intereses vitales jurídicamente protegidos (es decir, bienes jurídicos,) la infracción administrativa lesiona los intereses de la Administración en la colaboración del ciudadano (es decir, bienes administrativos). La multa, como sanción administrativa, se distingue de la pena criminal no sólo nominalmente, sino en su esencia, pues es considerada una mera advertencia al deber y no una pena<sup>67</sup>.

Creemos que esta distinción ontológica es inexacta.

En primer lugar, es inaceptable la oposición entre Justicia y Administración, y no puede negarse que los preceptos administrativos sean preceptos jurídicos y tengan un contenido de justicia.

Además, puede constatarse en la realidad legislativa que muchos bienes jurídicos no son más que intereses pertenecientes a la Administración. Así pues, la diferencia entre bienes jurídicos y bienes administrativos es insostenible, pues no cabe duda de que tanto el injusto administrativo como el injusto penal lesionan bienes jurídicos<sup>68</sup>.

Hoy en día es opinión extendida que la diferencia entre el delito y la infracción administrativa puede encontrarse en consideraciones formales, mas el acuerdo se esfuma al momento de considerar precisamente cuáles sean sus rasgos distintivos.

Algunos autores encuentran la diferencia en el procedimiento que se lleva a cabo, y otros ponen la atención en los órganos que determinan la sanción a imponer<sup>69</sup>. También hay quienes hacen hincapié en la naturaleza de las sanciones aplicables en virtud de la improcedencia de la privación de libertad cuando nos encontramos ante

67 SCHMIDT, E., *Das neue westdeutsche Wirtschaftsstrafrecht*, J. C. B. Mohr, Tübingen, 1950, págs. 20 y sigs., 25 y sigs. y 44 y sigs.

68 *Vid.* RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Derecho penal, Parte general*, Editorial Civitas, Madrid, 1978, pág. 33; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N., «Las sanciones administrativas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», en *Jueces para la democracia*, Sección Debate, núm. 16-17, 1992, págs. 30-34, esp. pág. 30. Sobre la génesis y el desarrollo posterior de estas teorías: COBO DEL ROSAL, M./VIVES ANTÓN, T. S., *Derecho penal, Parte general*, op. cit., págs. 51-57; GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, A., *Derecho penal. Introducción*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 2000, págs. 29-37.

69 Cfr., en este sentido, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Derecho penal, Parte general*, op. cit., pág. 34.

una mera infracción administrativa. Pero, en verdad, todos los elementos apuntados cumplen la función de diferenciar ambas clases de ilícitos<sup>70</sup>.

La doctrina tributarista, por su parte, predica la unidad sustancial de los delitos tributarios y las infracciones administrativas, y fundamenta tal afirmación en el similar contenido material e idéntica estructura lógica<sup>71</sup>. La más patente diferencia la ubica –no de forma unánime<sup>72</sup>– en un elemento de naturaleza cuantitativa y no cualitativa<sup>73</sup>, cual es el importe de la deuda defraudada a la Hacienda pública<sup>74</sup>.

Asimismo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoció dicha identidad entre el injusto administrativo y el injusto penal en la Sentencia de 9 de febrero de 1972, pronunciamiento que afirmó lo siguiente:

- 70 RIBES RIBES, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, op. cit., págs. 28 y sig.
- 71 Cfr., en este sentido, SÁINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero, I, Introducción*, vol. II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 612: «Las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada sustancialmente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas». *Vid.*, asimismo, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 263 y sigs.; RODRÍGUEZ BEREIJO, Á., «Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España», en *RIDT*, núm. 4, 1997, págs. 61-90, esp. pág. 69.
- 72 Interesa aquí la opinión apuntada en RUIZ VADILLO, E., «Delitos contra la Hacienda pública (El delito fiscal desde la perspectiva judicial)», en *CT*, núm. 60, 1989, págs. 33-54, esp. pág. 35.
- 73 La determinación de si algo está cualitativa o sólo cuantitativamente diferenciado no constituye más que un entretenimiento especulativo sin nada que aportar a la solución del problema de las relaciones entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador, y más bien mucho que perturbar. El máximo exponente de la confusión que provoca perderse en clasificaciones conforme a lo cualitativo o lo cuantitativo constituye, por ejemplo, la presencia de enfoques que afirman que entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador sólo hay diferencias en la gravedad de la conducta, para inmediatamente dejar dicho que se trata de diferencias cualitativas (RANDO CASERMINO, P., *La distinción entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador. Un análisis de política jurídica*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2010, págs. 52-60, esp. pág. 59, nota 68).
- 74 Cfr., al respecto, MATTES, H./MATTES, H., *Problemas de Derecho penal administrativo. Historia y Derecho comparado*, traducción y notas por J. M<sup>a</sup>. RODRÍGUEZ DEvesa, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1979, págs. 199 y sigs.; MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J. M., «Los delitos contra la Hacienda pública en el Código penal español», en *CT*, núm. 53, 1985, págs. 131-198, esp. pág. 161; BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Colección Ceura, Madrid, 2000, pág. 12.

«Las contravenciones tipificadas (en un reglamento administrativo) se integran en el supraconcepto del ilícito, cuya *unidad sustancial* es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas entre las cuales se encuentra tanto el ilícito administrativo como el penal»<sup>75</sup>.

La doctrina del Tribunal Supremo también fue sostenida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el fundamento 49 de la Sentencia de 21 de febrero de 1984<sup>76</sup>, oportunidad en la que manifestó lo siguiente:

«El Convenio de Roma no impide a los EEMM establecer o mantener una distinción entre diferentes tipos de infracciones definidas por el derecho interno. El legislador que sustrae ciertos comportamientos de la categoría de infracciones penales puede servir, a la vez, al interés del individuo y a los imperativos de una buena Administración de Justicia, particularmente cuando libera a las autoridades judiciales de la persecución y represión de faltas, numerosas, pero de escasa importancia, a las normas de la circulación viaria. El Convenio no contradice las tendencias a la despenalización que aparecen, bajo formas muy diversas, en los Estados Miembros del Consejo de Europa».

Más allá de la indiferencia ontológica entre los injustos administrativos e injustos penales, la discusión no se encuentra agotada. En efecto, existen nuevos intentos de distinción con criterios que pretenden reconocer una diferencia sustancial entre la pena criminal y cualquier otro castigo<sup>77</sup>.

Sin ánimo de examinar de forma exhaustiva las teorías mencionadas, creemos que no analizan exactamente la diferencia entre los injustos, sino que se limitan a

75 STS de 9.II.1972 (Ponente: DE MENDIZÁBAL ALLENDE), calificada como decisión histórica, y como el origen de la equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el *Ius puniendi* del Estado (pronunciamiento señalado por la STS de 19.XI.2001, ponente: FERNÁNDEZ MONTALVO).

76 Sentencia del TEDH de 21.II.1984 (*caso Ozturk*).

77 *Vid.* GARCÍA CAVERO, P., *Derecho penal económico. Parte general*, Universidad de Piura, Piura, 2003, págs. 71 y sigs.; SILVA SÁNCHEZ, J.-M<sup>a</sup>., *La expansión del Derecho penal: aspectos de Política criminal en las sociedades postindustriales*, 3<sup>a</sup>. edic. ampliada, Editorial Edisofer, Madrid, 2011, pág. 125; FEIJÓO SÁNCHEZ, B., «Sobre la ‘administrativización’ del Derecho penal en la ‘sociedad del riesgo’. Un apunte sobre política criminal a principios del siglo XXI», en *Derecho penal contemporáneo: Revista internacional*, núm. 19, 2007, págs. 101-152; BAJO FERNÁNDEZ, M., «Nuevas tendencias en la concepción sustancial del injusto penal. Recensión a Bernardo Feijóo, Normativización del Derecho penal y realidad social», en *Indret: Revista para el análisis del Derecho*, núm. 3, julio 2008, págs. 1-10.

describir sus características distintivas o preferencias en el tratamiento de las infracciones que podrían ser una orientación para el legislador<sup>78</sup>.

Sin embargo, la posición de quienes reconocen una distinción sustancial puede suponer una pauta para el legislador: el deslinde entre Jueces y Administración podría hacerse sobre el criterio básico que postula que el Derecho administrativo sanciona el incumplimiento del deber de autorregulación establecido para prevenir ciertas conductas, y el Derecho penal, la lesión de un bien jurídico. Pero esto no deja de ser una mera propuesta<sup>79</sup>.

Recapitulando, y superada la pretendida distinción, abogamos por la identidad sustancial de los ilícitos penales e ilícitos administrativos y, por ende, entre el delito tributario y las infracciones tributarias<sup>80</sup>.

## 2.2. Principios rectores del Derecho penal

Lo que sigue es cuestionarse si las diferencias aludidas revisten entidad suficiente para considerar que las infracciones administrativas deban sustraerse de los

78 En efecto, se ha resaltado que «(1)a tesis expuesta de Feijóo como criterio de diferenciación entre injusto penal y administrativo tiene, como las anteriores de Silva o García Caveró, el grave defecto de que se refiere únicamente al caso en que el injusto sancionado –en leyes administrativas, por órganos administrativos, bajo el proceso administrativo– represente un peligro. Pero los injustos administrativos son también de lesión y son tan abundantes (infracciones tributarias, contra el medio ambiente, de riesgos laborales, etc...) que no puede desconocerse que es voluntad clara del legislador la de someter al Derecho administrativo sancionador el castigo de tales conductas de lesión de un bien jurídico» (BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*, op. cit., pág. 94).

79 NIETO MARTÍN, A., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Editorial Iustel, Madrid, 2008, pág. 128.

80 La aludida identidad sustancial queda corroborada por el evidente paralelismo que guardan entre sí la definición de las infracciones tributarias en el art. 183.1 LGT y la definición de los delitos en el art. 10 CP. Se destaca aún más esta similitud si consideramos que el delito fiscal presenta semejanza con la infracción grave de omitir ingresos tributarios, contemplando también el art. 305 CP el supuesto de regularización fiscal semejante al del art. 27.2 LGT y que también se refleja en dicho tipo central de las infracciones tributarias graves. Interesa aquí, asimismo, hacer referencia al art. 25 CE, «el cual va referido conjuntamente a los ilícitos penales y administrativos, a la hora de establecer determinados límites al ejercicio de la potestad punitiva por parte de los poderes (judiciales y administrativos) del Estado, poniendo de manifiesto la sustancial identidad de las instituciones de uno y otro campo» (BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social*, op. cit., pág. 22).

principios fundamentales del Derecho penal o si, por el contrario, su régimen jurídico debe adecuarse a aquéllos<sup>81</sup>.

Consideramos que las infracciones no criminalizadas participan de una naturaleza punitiva y proclamamos la plena vigencia de los principios del Derecho penal en el Derecho administrativo sancionador<sup>82</sup>. Para fundamentar tal posición nos respaldamos en lo reconocido por la doctrina y la jurisprudencia constitucional de la mayoría de los Estados de Derecho<sup>83</sup>, así como en los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>84</sup>.

La precedente comprensión es compartida casi con unanimidad<sup>85</sup>, en especial luego de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de

- 81 *Vid.*, ampliamente, FOLCO, C. M./LÓPEZ BISCAYART, J./ABRALDES, S., *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874*, Editorial Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2004, págs. 31-42.
- 82 TORÍO LÓPEZ, Á., «Injusto penal e injusto administrativo (presupuestos para la reforma del sistema de sanciones)», en S. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER (Coordinador), *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, vol. III, *La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno, y de las Administraciones Públicas*, Editorial Civitas, Madrid, 1991, págs. 2529-2546, esp. pág. 2542. Cfr. RIBES RIBES, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación*, op. cit., pág. 29.
- 83 La cuestión no está exenta de controversias en algunos países. Tal es el caso de Italia, cuya Corte Constitucional se niega a aplicar los principios constitucionales del Derecho penal a los ilícitos administrativos y advierte que este tratamiento diferenciador de los regímenes no vulnera en lo más mínimo el principio de igualdad. Por otro lado, la doctrina y la jurisprudencia francesa ha venido defendiendo la tesis contraria, hoy desechada (NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., págs. 131 y sigs.).
- 84 *Vid.*, por todas, Sentencia del TEDH, de 21.II.1984 (*caso Ozturk*).
- 85 *Vid.*, con relación a la aspirada asimilación de potestades administrativo sancionadora y penal como meras manifestaciones de un único poder punitivo estatal, BAYONA DE PEROGORDO, «El procedimiento sancionador», en *Revista de Información Fiscal*, núm. 16, 1996, págs. 7-30, esp. págs. 22 y sigs. En contra, entre otros, NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., págs. 567 y sig.; GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*, Editorial Trivium, Madrid, 1989, págs. 58 y sigs.; BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social*, op. cit., pág. 33; MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda pública*, Editorial Edersa, Madrid, 1996, pág. 27; GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R., *Curso de derecho administrativo*, II, 14ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2015, pág. 176; PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 26ª. edic., Editorial Civitas, Navarra, 2016, págs. 477 y sig.

1981<sup>86</sup>, que declaró la traslación de los principios penales a la esfera de los ilícitos administrativos. Dicho pronunciamiento consideró que tanto el Derecho penal como el Derecho administrativo sancionador son manifestaciones de un único *ius puniendi* del Estado, confirmando así lo ya proclamado anteriormente por el Tribunal Supremo<sup>87</sup> y reiterado luego en la jurisprudencia de ambos tribunales<sup>88</sup>.

Ahora bien, entendemos que la extensión de principios y garantías ha de efectuarse de manera matizada, pues la convergencia de ambos ordenamientos en la genérica potestad sancionadora del Estado no se somete en todo caso y en forma indiscriminada a los mismos principios.

Esta última cuestión ha sido señalada por el Tribunal Constitucional<sup>89</sup>, que estimó determinadas reservas respecto de la extensión del régimen penal, en la medida en que no puede determinarse de manera mecánica y sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico. Por consiguiente, y pese al esfuerzo del Tribunal<sup>90</sup>, la dificultad consiste en efectuar la matización requerida, para lo cual no parece existir un criterio general<sup>91</sup>.

86 STC de 8.VI.1981 (Ponente: GÓMEZ-FERRER MORANT). *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional», en *REDA*, núm. 29, 1981, págs. 359-368; PRIETO SANCHÍS, L., «La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho», en *REDC*, año núm.2, núm. 4, 1982, págs. 99-122, esp. págs. 110 y sigs.

87 *Vid.* una muestra significativa de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R., *Curso de Derecho administrativo sancionador*, op. cit., págs. 177 y sig.

88 Entre algunos pronunciamientos: STC de 21.I.1988 (Ponente: LÓPEZ GUERRA), de 6.II.1989 (Ponente: LEGUINA VILLA), de 26.IV.1990 (Ponente: LEGUINA VILLA). Además, véanse las SSTs de 14.V.1984 (Ponente: MORENO MORENO), de 24.XI.1984 (Ponente: ROLDÁN MARTÍNEZ), de 10.II.1986 (Ponente: ROLDÁN MARTÍNEZ) y, entre otras, de 20.I.1987 (Ponente: VENTURA FUENTES LOJO).

89 *Vid.*, al respecto, STC de 26.IV.1990 (Ponente: LEGUINA VILLA).

90 En la STC de 12.II.2007 (Ponente: PÉREZ VERA) se ha proclamado que las garantías procesales constitucionalizadas en el art. 24.2 son de aplicación al ámbito administrativo sancionador en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto. *Vid.* con relación a la incidencia del art. 24 CE, CANO MATA, A., *Las infracciones administrativas en la doctrina del Tribunal Constitucional*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1984, págs. 147-169.

91 NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., págs. 124-156 y 567. La tesis del autor, que afirma la imposible extensión mecánica de los principios del Derecho penal a la esfera administrativa sancionadora, propone que el Derecho administrativo sancionador

Probablemente, el pronunciamiento de mayor relevancia en la materia sea el del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1988, que afirmó lo siguiente:

«El Derecho administrativo sancionador es una de las materias más necesitadas de una regulación clara en nuestro Derecho. Y si bien a partir de la entrada en vigor de la Constitución se ha avanzado bastante en orden a perfilar la auténtica esencia de las infracciones y sanciones administrativas, no diferente, salvo en lo orgánico, de las infracciones y sanciones penales, lo cual supone que los mismos principios imbricados se aplican a todo el Derecho punitivo del Estado, son muchas todavía las cuestiones dudosas, cuya resolución definitiva sólo puede venir por la vía de una ley reguladora de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. Entretanto, los Tribunales tienen que ir buscando la justicia que se esconde bajo la letra de los textos en vigor mediante una penosa labor en que han de conjugar –hasta donde es posible con un ordenamiento tan imperfecto en este punto– las dos ideas contrapuestas de la garantía del ciudadano y la eficacia del actuar administrativo»<sup>92</sup>.

La ambigüedad de las matizaciones conduce a preguntarnos hasta qué punto es trasladable la regla penal de la imparcialidad de los juzgados y la estricta separación entre quienes instruyen y resuelven al procedimiento administrativo sancionador<sup>93</sup>. Al respecto, la STS de 12 de julio de 2010 (Sala de lo Militar) –singularmente minuciosa–, proclamó:

«La garantía de estricta imparcialidad que es dado requerir en la esfera judicial no es, presencia, predicable con igual significado y en la misma medida respecto de los órganos administrativos, aunque éstos se encuentren sujetos al cumplimiento de la ley y a la satisfacción de los intereses generales. Así, los jueces y tribunales necesariamente han de mantenerse en una posición de neutralidad y ausencia de prejuicios respecto de las partes del proceso, que obviamente no puede darse en las relaciones entre la Administración y los administrados cuando se han de resolver las discrepancias en el ámbito administrativo, pero sí cabe esperar de los órganos administrativos que actúan con objetividad»<sup>94</sup>.

Justamente ante la ausencia de objetividad apreciada en las expresiones vertidas por el Ministro de turno en declaraciones periodísticas, se anuló la sanción,

---

no sea construido con materiales y técnicas del Derecho penal, sino desde el propio Derecho administrativo del que obviamente forma parte, y desde la matriz constitucional y del Derecho público estatal.

92 STS de 20.XII.1988 (Ponente: GONZÁLEZ NAVARRO), Fundamento de Derecho segundo.

93 NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., págs. 138 y sig.

94 STS de 12.VII.2010 (Ponente: JULIANI HERNÁN), Fundamento de Derecho cuarto.

aunque con un voto en disidencia en el que se criticó la indebida recepción de la exigencia de la imparcialidad propia del Poder Judicial, y la confusión introducida entre los conceptos de «interdependencia» y «jerarquía», característica aquélla de los jueces y ésta de los funcionarios.

Además, el último pronunciamiento aludido del TS precisó, en un voto particular:

«No puede pretenderse que el instructor en un procedimiento administrativo sancionador, y menos aun el órgano llamado a resolver el expediente, proceda con las mismas garantías que los órganos jurisdiccionales; porque en este tipo de procedimientos el instructor es también acusador en la medida en que formula una propuesta de resolución sancionadora y, por otra parte, el órgano llamado a decidir es el mismo que incoa el expediente y, por ello no deja de ser juez y parte al mismo tiempo»<sup>95</sup>.

Lo dicho no debe ignorar el riesgo que una aplicación unilateral e intensa del Derecho penal puede suponer para los intereses generales y colectivos. La extensión de los principios penales viene justificada por la necesidad de garantizar los derechos fundamentales del ciudadano en un «mínimo suficiente que impida una desigualdad intolerable de trato entre el procesado y el expedientado»<sup>96</sup>.

## 2.3. Síntesis

Una idea a extraer de cuanto antecede es que el Derecho tributario sancionador constituye un ordenamiento de carácter sectorial, de lo que deriva la necesaria obediencia a los principios comunes del Derecho administrativo sancionador y del Derecho penal en este ámbito, con relación a su concreta regulación<sup>97</sup>.

El Derecho administrativo sancionador es, en primer término, Derecho *administrativo*, y en cuanto *sancionador* impone una mera modalidad adicional

95 Voto particular formulado por los Magistrados MARTÍNEZ DE CAREAGA Y GARCÍA Y PIGNATELLI MECA en la STS de 12.VII. 2010 (Ponente: JULIANI HERNÁN).

96 NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, op. cit., pág. 144, donde además afirma que este mínimo lo proporciona ahora el Derecho penal, pero si algún día lo garantizase el Derecho administrativo perdería su razón el préstamo actual.

97 *Vid.* RAMÍREZ GÓMEZ, S, «Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria», en *REDF*, núm. 109-110, 2001, págs. 187-216; RODRÍGUEZ BEREIJO, Á., «Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España», op. cit., pág. 82.