

Cuestiones generales del delito fiscal ¹

General issues of fiscal crime

Diego Fernando, Palomino-Flórez²

Universidad de Sevilla, España

Como referenciar este artículo:

Palomino-Flórez, D., F. (2019). Cuestiones generales del delito fiscal. *Revista Ciencia Jurídica y Política*, 53-71. Recuperado de: <https://portalderevistas.upoli.edu.ni/index.php/5-revicienciasjuridicasypoliticas/article/view/360>.

RESUMEN

El trabajo presenta un estudio sobre el objeto de protección del delito fiscal, así como la determinación de los autores y otros participantes en el delito, y quién debe considerarse afectado. Esto, teniendo en cuenta la complejidad del fraude fiscal debido a implicaciones económicas, tributarias y administrativas, entre otros.

Palabras clave: *Objeto de protección jurídica, fraude fiscal, autores y partícipes, afectados, víctima.*

ABSTRACT

The work presents a study about object of protection of the tax crime, as well as the determination of the authors and other participants in the crime, and who must be considered to be affected. Taking into account complexity of the tax evasion due to economic, tributary and administrative implications, between others.

Keywords: *Object of legal protection, tax fraud, perpetrators and participants, affected, victim.*



¹ El presente texto es un fragmento revisado y actualizado del Trabajo de Fin de Máster “Deber de contribuir y fraude fiscal” presentado para el Máster Oficial en Derecho público (2017) de la Universidad de Sevilla, bajo la dirección de la Profa. Dra. Ana LUQUE CORTELLA.

² Máster en Derecho público y estudiante de doctorado en Derecho en la Universidad de Sevilla, España. Correo electrónico: abgdiegopalominoflorez@outlook.com.

1.- Introducción

Para determinar que se está en presencia de un delito, es necesario que se verifique la existencia de ciertos parámetros jurídico-normativos conforme a presupuestos legales y dogmáticos. A través de tales criterios, es posible definir cuándo el comportamiento de una persona constituye o no un delito. Estos elementos funcionan como una especie de “puzzle”, en el que sus piezas deben ser colocadas en su totalidad y de una determinada manera para comprobar la figura delictiva ante la que nos encontramos; se trata de los conceptos de conducta, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad, los cuales, deben concurrir para la imposición de una pena¹.

De esta forma, lo primero a verificar es la existencia de una conducta: si una acción u omisión, o mejor, «si un suceso, por ser objetivamente imputable, constituye una acción jurídico-penalmente relevante»². Seguidamente se realiza una confrontación de dicho comportamiento con una norma penal incriminadora (tipo), y se verifica si representa, a su vez, una contrariedad formal y material del precepto legal que permitirá realizar un reproche normativo y personal a un sujeto destinatario; finalmente se debe determinar la «susceptibilidad, necesidad y merecimiento de pena»; una vez concluida esta escalada de facetas se puede afirmar con plenitud la existencia de un delito³.

El delito de fraude fiscal, debe, como todos los tipos penales, analizarse a la luz de estos presupuestos básicos del Derecho penal. En este trabajo haremos, no obstante, especial referencia al tratamiento del bien jurídico protegido de esta infracción; tanto desde su mirada tradicional, como normativa; así como a los sujetos que se relacionan en este delito: sujeto activo y sujeto pasivo (¿víctima?); pues una vez verificamos qué se protege y a quién se responsabiliza por un delito fiscal, será más fácil establecer quién ha de considerarse como perjudicado de la realización delictiva. Valga aclarar, que a pesar de que este tipo penal ha sufrido -al menos- seis reformas en los últimos cuarenta años, la efectuada mediante la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, es la más extensa, y la efectuada mediante Ley

¹ POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Lecciones de Derecho penal, parte general*, tomo II, 3ª edición, editorial Tecnos, Madrid (2019), pág. 18.

² JAKOBS, Günther, *La imputación objetiva en Derecho Penal*, traducción de SUÁREZ GONZÁLEZ y CANCIO MELIÁ, editorial Civitas, Pamplona (1996), pág. 100.

³ POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Lecciones de Derecho penal, parte general*, op. cit., págs. 19 y ss.

Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, la más reciente; siendo estas legislaciones a las que hemos de remitirnos. No obstante, se realizaran algunas alusiones interpretativas que se han realizado cuando han estado vigentes regulaciones anteriores, pero para efectos una visión panorámica del delito resulta de particular interés.

2.- Objeto de protección jurídica

Tradicionalmente se ha considerado al “bien jurídico” como relevante al momento de hablar de infracciones jurídico-penales, en la medida que, se dice, jugar un papel trascendental de justificación y limitación de la intervención del poder coercitivo del Estado⁴. Así, al momento de la configuración de los tipos penales por parte del legislador se debe tener presente que el Derecho penal se estatuye como un sistema de protección de la sociedad, a través de la salvaguarda de intereses que a juicio de la sociedad merecen protección penal; en consecuencia, «el Derecho penal solo puede proteger «bienes jurídicos», sirviendo desde esta perspectiva como justificador y demarcador del linde mínimo de lo que puede ser objeto de protección jurídico-penal⁵. Esto significa que todo tipo de delito debe salvaguardar unos presupuestos que la sociedad a través del legislador considera trascendentales para el desarrollo de las personas o de la comunidad misma; y que suelen ser asimilados como bienes jurídicamente relevantes, que *prima facie* fundamentan la consagración de determinados hechos como delictivos cuando atenten contra tales prerrogativas.

Así mismo, tradicionalmente se ha considerado que el bien jurídico sirve como baremo de la sanción que ha de imponerse a un determinado hecho delictivo en consideración a la lesión o puesta en peligro efectiva de un bien jurídico, es decir, funciona como un criterio para la medición de la pena en concreto⁶. En ese sentido, el bien jurídico se “aterriza” en el análisis de la antijuridicidad bajo el principio de ofensividad, en el que se exige la lesión no solo formal, sino también material a un bien jurídico para la configuración del delito, tal requerimiento es conocido como *nullum crimen sine iniuria*; así, se llega a la idea de que el bien jurídico constituye la tutela a la que se vincula el contenido material del injusto típico,

⁴ REGIS PRADO, Luiz, *Bien jurídico-penal y Constitución*, ARA editores, Lima (2010), págs. 26 y ss.

⁵ Cfr. MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal. Parte General*, 10ª edición, editorial Reppertor, Barcelona (2015), págs. 130-131, y 173.

⁶ MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal. Parte General*, op. cit., págs. 172-175. REGIS PRADO, Luiz, *Bien jurídico-penal y Constitución*, op. cit., págs. 56-57.

en la que el objeto del bien jurídico sería una «pretensión jurídica inherente al objeto protección típica»⁷.

Hablar de objeto de protección de la norma en vez del criterio tradicional de “bien jurídico”, nos obliga a referirnos a una interpretación normativo-funcional que acentúa la «vigencia de la norma» confrontada con esta tradicional acepción dependiente de contenidos pre-jurídicos y extra-penales; de acuerdo con criterios normativos, la protección de bienes jurídicos se considera inoperante para definir el contenido del injusto penal, sencillamente porque a pesar de afirmarse proteger bienes jurídicos la activación del ordenamiento se efectúa una vez se ha lesionado o puesto en peligro el bien⁸.

No obstante, el bien jurídico puede entenderse como una categoría normativa, que tiene a su vez un contenido que sirve para fundamentar el injusto material; en el que «la norma es la forma y el bien jurídico, el contenido», de manera que, la protección de bienes jurídicos «legitima el sistema punitivo», y la vigencia de la norma «configura la estructura del sistema jurídico»⁹. Esta posición conciliadora, entiende que un acto que simplemente contravenga una norma no puede catalogarse de antijurídico, pues, para colmar dicha categoría es necesaria «la ofensa al bien jurídico protegido por la norma que se infringe con la realización de la acción»¹⁰.

En todo caso, en el delito de fraude fiscal también se debe respaldar algún valor superior o interés esencial para la sociedad, que amerite que se castigue con prisión, multa y pérdida de posibilidad de adquirir beneficios a una persona que defraude a la Hacienda Pública. Sin embargo, esta no parece una tarea fácil, no sólo por la acepción misma que se pueda tener sobre el bien jurídico penal (naturalística o normativa), sino por las particularidades que la propia figura delictiva entraña en cuanto a su objeto de protección¹¹. En efecto, las primeras contrariedades en torno a este tema se generan por las constantes variaciones legislativas

⁷ POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Lecciones de Derecho penal, parte general*, op. cit., págs. 155-156.

⁸ LESCH, Heiko H., «Intervención delictiva e imputación objetiva», *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, Tomo 48, Fascículo 3, (1995), págs. 911 y ss.

⁹ Cfr. POLAINO NAVARRETE, Miguel, «Protección de bienes jurídicos y confirmación de la vigencia de la norma: ¿dos funciones excluyentes?», en JAKOBS, Günther [et al.], *Bien jurídico, vigencia de la norma y daño social*, ARA editores, Lima (2010), págs. 42 a 55.

¹⁰ MUÑOZ CONDE, Francisco & GARCÍA ARAN, Mercedes, *Derecho Penal. Parte General*, 9ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2015), pág. 325.

¹¹ MONTE FERREIRA, Mario, «Estafa y fraude tributario: ¿convergencia o divergencia en los fundamentos para su tipificación? Análisis desde el Derecho español y portugués», *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, Tomo 58, Fascículo 2, (2005), pp. 496 y ss.

históricas y contemporáneas, que no dejan claridad acerca de los valores que salvaguarda este tipo penal. Solo en el aspecto técnico-legislativo sobresalen diferencias, encontrando que en las consagraciones más antiguas se entendía como dicho interés la protección de «la Real Hacienda»¹², luego la distorsión con el delito de «ocultación fraudulenta de bienes o industria» en el capítulo de falsedades¹³, la simple denominación «Del delito fiscal»¹⁴, hasta finalmente llegar al epígrafe de «delitos contra la Hacienda Pública»¹⁵.

Desde el punto de vista doctrinal, tampoco pareciera existir un consenso pacífico para describir el bien jurídico que se ampara con el delito fiscal¹⁶. En los primeros años de regulación, las críticas iban centradas a la ubicación sistemática del delito dentro del Código Penal, lo cual dependía en gran medida de la definición de su objeto de protección, pero fuera de estos planteamientos, las posturas eran ciertamente discordantes, llegando a proponerlo como una infracción que atenta contra la propiedad constituida en el haber de la Hacienda Pública, o asimilaciones más generales como la protección del orden económico, y así, se iba escalando hasta afirmar la supuesta tutela del interés financiero del Estado, o la Administración pública, o, incluso, la consideración de este tipo penal como pluriofensivo, destacable entre las falsedades y los delitos contra la propiedad, o como una forma especial de estafa¹⁷.

En años más recientes, se han concentrado *grosso modo* los planteamientos teóricos más relevantes a la existencia de dos corrientes principales que desarrollan el bien jurídico-penal en la defraudación tributaria, compartiendo ciertos criterios básicos comunes, pero con divergencias en otros aspectos¹⁸. Estas corrientes se agrupan por un lado en las denominadas tesis funcionales, que buscan rechazar la acepción patrimonial del bien jurídico en el delito fiscal, y fundamentar, por el contrario, una idea de bien jurídico relacionada con las funciones que cumplen los tributos; por otro lado, estarían las tesis patrimonialistas, donde se indica

¹² España. Ley Penal sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda. [Internet] Gaceta de Madrid. 22 de mayo de 1830, núm. 62 y ss. [Consultado 26 de junio de 2017] Disponible en: <http://www.boe.es/datos/pdfs/BOE/1830/061/R00249-00345.pdf>

¹³ Nota realizada en: *Código Penal Reformado*, imprenta de la Biblioteca de instrucción y recreo, Madrid (1870), pág. 138.

¹⁴ España. Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

¹⁵ España. Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

¹⁶ MORALES PRATS, Fermín, “TÍTULO XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (Director), *Comentarios a la parte especial del Derecho Penal*, 10ª edición, editorial Aranzadi, Pamplona (2016), pág. 1041.

¹⁷ Cfr. DE LA PEÑA, Gaspar, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo, Murcia (1984), págs. 41 a 44.

¹⁸ Vid. VIVES ANTÓN, Tomás, [et al.], *Derecho Penal. Parte especial*, 4ª edición, Tirán lo Blanch, Valencia (2015), págs. 516-517.

que el bien jurídico amparado es el «interés patrimonial de la Hacienda pública»¹⁹. La corriente funcional tutela esencialmente la función tributaria, lo que comprende el proceso de recaudación y distribución de ingresos, así como sus implicaciones en las finalidades estatales, generando una conexión entre el bien jurídico y la axiología constitucional; por el contrario, la segunda corriente considera innegable la connotación patrimonial del delito, verificable en la exigencia del tipo que de un verdadero perjuicio económico para la Hacienda Pública, con lo que su contenido patrimonial resulta indiscutible²⁰.

En las alusiones sobre el delito fiscal en la Parte Especial de algún manual de Derecho penal se suele considerar que el bien jurídicamente protegido «son los intereses patrimoniales del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales»²¹. En cambio, algún otro, recalca «los fines de política económica y redistribución de la riqueza que les asigna la Constitución»; siendo esta la principal distinción existente entre los delitos contra la Hacienda Pública con los delitos meramente patrimoniales, pues no se protege simplemente el patrimonio público, sino –integralmente– las funciones que como institución tiene asignada constitucionalmente la Hacienda Pública²². Otra postura de este talante, que podría identificarse con la corriente funcional-institucional del bien jurídico a la que hicimos mención; es la de MUÑOZ CONDE, quien afirma que en este delito se protege la funcionalidad de la Hacienda Pública, que comprende la esfera del ingreso y la esfera del gasto público; la primera esfera se ve afectada cuando se comete un delito fiscal, en el que se irroga una lesión a la recaudación tributaria de cada uno de los tributos; en la segunda esfera, se atenta contra la distribución equitativa de recursos²³.

Así mismo, hay quienes afirman que lo tutelado es, en efecto, el patrimonio de la Hacienda pública en la medida que es el órgano que representa «la función financiera del Estado»; pero, en esa misma medida, se tiene que estimar que el delito tiene por objeto proteger la función tributaria radicada en los fines de la gestión de los fondos públicos, tutelando la

¹⁹ Cfr. COLINA RAMÍREZ, Iván, *La defraudación tributaria en el Código Penal Español. Análisis jurídico dogmático del art. 305 CP*, editorial Bosch, Barcelona (2010), págs. 113 a 120.

²⁰ COLINA RAMÍREZ, Iván, *La defraudación tributaria en el Código Penal Español: Análisis jurídico dogmático del art. 305 CP*, op. cit., págs. 117 y 120.

²¹ RODRÍGUEZ DEVESA, José M., *Derecho penal español, Parte especial*, 13ª edición, editorial Dykinson, Madrid (1990), pág. 578.

²² GÓMEZ RIVERO, Ma. del Carmen (Directora), *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, 2ª edición, editorial Tecnos, Madrid (2015), pág. 315.

²³ MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho Penal. Parte especial*, 20ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2015), pág. 902.

equitativa asignación de recursos, sin dejar su injerencia en la recaudación, que es, a su vez, «presupuesto básico para cubrir patrimonialmente necesidades públicas»²⁴. Estos planteamientos, como se ve, suelen dar cierta relevancia al aspecto patrimonial ante el perjuicio económico que produce la defraudación tributaria en la fase de recaudación, pero sin perder de vista que existen implicaciones que irradian los recursos públicos en la consecución de objetivos estatales definidos constitucionalmente, y es en definitiva la postura que en la actualidad suele asumirse en mayor medida²⁵.

En general, observamos una intención de articular sistemáticamente lo que podría entenderse por bien jurídico, donde se expresa que el objeto de protección jurídica tiene necesariamente un tinte patrimonial, pero que debe ser definido desde la perspectiva de los intereses públicos que subyacen a dicho patrimonio. En suma, se estaría con ello ante la tutela de «intereses supra individuales, de carácter colectivo» entramados en el concepto de “patrimonio de la Hacienda Pública”; de esta forma, se radica privilegiadamente una tutela directa en la fase de «recaudación tributaria», pero sin perjuicio de la tutela indirecta o consecuencial de otros intereses más o menos imprecisos, como las funciones del tributo y sus implicaciones en las finalidades Estatales²⁶. Tales apreciaciones se acoplan, a su vez, con algún pronunciamiento jurisprudencial en los que se ratifica que el bien jurídico es el «patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación de recaudación tributaria»²⁷.

Por lo visto, notamos que las diferentes acepciones tienden a relacionarse en ciertos puntos, pero al entrar en detalles parecen igualmente entrar en colisión por arandelas en las que si existen diferencias. Por ejemplo, cuando se ha alegado que con este delito se busca la protección general del «sistema tributario», que es el pilar básico para la justicia y la igualdad, a disposición el interés general, ya que mediante él se perciben los recursos necesarios para

²⁴ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *El delito de Defraudación Tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, editorial Aranzadi, Pamplona (2012), págs. 27-30.

²⁵ LINARES, María Belén, *El delito de defraudación tributaria, análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, J.M. Bosch, Barcelona (2020), págs. 83 y ss., 113.

²⁶ MORALES PRATS, Fermín, «TÍTULO XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», op. cit., págs. 1041-1042.

²⁷ España, STS 7606/2005, de 25 de noviembre, M.P.D. Miguel Colmenero Menéndez. F. 2.

que las instituciones estatales presten sus servicios y cumplan las finalidades que les corresponden²⁸.

Esta apreciación se relaciona directamente con una sentencia en la que se afirmaba proteger, mediante la consagración penal del fraude fiscal, «el orden económico, dentro del más amplio orden social»; aludiendo para ello a la función de los tributos, la justicia, la igualdad y la progresividad²⁹. Pero, en el Tribunal Supremo han existido pronunciamientos que se decantan por la tesis patrimonialista del bien jurídico, descartando que la idea de bien jurídico estuviese centrada en la recaudación fiscal, lo cual, -se afirma- iría en contra de la propia estructura del tipo penal del fraude fiscal, que como ley penal en blanco permite asumir que la infracción se centra en deberes especiales derivados de las normas que regulan cada impuesto; es decir, lo que se generan son infracciones particulares y no genéricas, porque se quebrantan deberes específicos propios de cada tributo³⁰.

No obstante, al hablar de deberes puntuales también se intenta fundamentar que el bien jurídico es la función tributaria, pues resulta necesario para la realización del delito, «la vulneración de algunos deberes –generalmente deberes formales- que en el marco del ejercicio de dicha función vienen impuestos a los particulares»; supuesto que puede observarse incluso en delitos con elemento central en el ámbito patrimonial; por lo tanto, más allá del perjuicio económico o del impago, se requiere que el resultado lesivo se produzca por el quebranto de deberes derivados de la relación, en este caso, jurídico-tributaria³¹.

Tampoco podemos perder de vista la forma como en mayor o menor medida ha ejercido influencia la Constitución, y por esa vía, la incidencia del Tribunal Constitucional en la construcción conceptual comentada. Tal incidencia se debe a la consideración de que los valores que protege el derecho penal deben derivarse cuando menos implícitamente de la norma superior, para justificar así el ejercicio del poder coercitivo; y dadas las reiteradas menciones de la Constitución al tema financiero y tributario, se habilita a que la jurisprudencia constitucional haga mella en el bien jurídico del delito fiscal. Cuando, por

²⁸ MELLADO BENAVENTE, Francisco, «El bien jurídico protegido», en MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito Fiscal*, editorial Edición Fiscal CISS, Valencia (2009), pág. 57.

²⁹ España, STS 16917/1990, de 27 de diciembre, M.P.D. Enrique Ruíz Vadillo. F. 3.II.3.

³⁰ España, STS 7775/2001, del 10 de octubre, M.P. D. Enrique Bacigalupo Zapater. F. 2.3.a).

³¹ PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de estudios fiscales, Madrid (1986), pág. 66.

ejemplo, se ha afirmado que desde los preceptos constitucionales no se impone simplemente una recaudación eficaz de tributos, sino las funciones de distribución de la riqueza, la igualdad y la justicia, el cumplimiento de los deberes ciudadanos y los principios rectores del orden social y económico³². Este tipo de conceptualizaciones son las que de alguna manera se han ido asimilando o desarrollando en aquellas concepciones que impiden desprender del bien jurídico del delito fiscal la relevancia de las previsiones constitucionales, por su injerencia en la comprensión del ilícito, así como por servir de fundamento a la persecución penal de tales conductas.

En síntesis, como bien recuenta COLINA RAMÍREZ «independientemente de la postura que se tenga respecto al bien jurídico, podemos estar de acuerdo en que su protección penal es necesaria»³³. Para ello, nada mejor que partir de la consagración Constitucional del deber de contribuir y las estipulaciones relacionadas con la Hacienda Pública y el sistema financiero; de esta manera, se sintetiza una doble faceta del bien jurídico, donde se tiene primero la protección (inmediata) que recae en el patrimonio de la Hacienda Pública, y una segunda faceta (mediata), de la protección inmaterial de las finalidades de la contribución, con la salvedad que esta segunda faceta no tiene relevancia directa sobre el tipo penal³⁴.

3.- Sujetos del delito fiscal

a) *Sujeto Activo (autores y partícipes)*

Tradicionalmente se ha entendido como sujeto activo de un delito a quien «conjuga el verbo típico, por realizar el núcleo del verbo de la acción descrita en el tipo»; aunque se debe tener en cuenta que sujeto activo es una acepción amplia que la de mero autor; así pues, sujeto activo será a quien se le atribuya la «realización por cualquier título jurídico de un acto descrito en un tipo legal como delito y con independencia del grado de ejecución y de la forma de su intervención en la ejecución del comportamiento delictivo»³⁵. El delito de fraude

³² Cfr. BAL, Edmundo / GONZÁLEZ GUTIÉRREZ, Pedro, «Bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda Pública», en DE FUENTES BARDAJÍ / CANCER MINCHOT / FRÍAS RIVERA / ZABALA GUADALUPE (Directores), *Manual de Delitos Contra la Hacienda Pública*, editorial Aranzadi, Pamplona (2008), págs. 65, 70 y 71. Ref. a las STC 76/1990, de 26 de abril, y STC 87/2001, de 2 de abril.

³³ COLINA RAMÍREZ, Iván, *La defraudación tributaria en el Código Penal Español: Análisis jurídico dogmático del art. 305 CP*, op. cit., págs. 121-123.

³⁴ LINARES, María Belén, *El delito de defraudación tributaria, análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, op. cit., pág. 115.

³⁵ POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Lecciones de Derecho penal, parte general*, op. cit., págs. 33-34.

fiscal ha sido caracterizado usualmente como un delito especial, lo cual tiene incidencia en la consideración de sujeto activo, pues en los delitos especiales se hace mención a «una especial condición, relaciones o cualificación» que caracterizan al autor³⁶.

En ese sentido, sólo los obligados al pago de la deuda tributaria, retenedores, o titulares de devoluciones o beneficios han de considerarse autores en virtud de esta restricción sobre los sujetos activos. Igualmente, hay quien afirma que si esas características recaen sobre una persona jurídica, una persona física inimputable o quien actúa tiene calidad de representante, se debe dar aplicación a las regulaciones de la denominada «actuación en lugar de otro» (art. 31 Código Penal); en ese sentido, por las particulares exigencias que se hacen para ser autor, la intervención de personas que no reúnan esas características especiales, dará lugar a la participación como complicidad o cooperación necesaria conforme a lo dispuesto en el art. 65.3 del Código penal³⁷.

Sobre lo expuesto cabe hacer precisión, si afirmamos que el concepto de sujeto activo es mucho más amplio que el de autor, no podría decirse que sólo será sujeto activo quien ostente las características particulares exigidas por el tipo, tales precisiones cabrán sobre el autor, pero no sobre otro tipo de intervinientes; es decir, aquel que carezca de la cualificación le está vedado acceder al tipo en calidad de autor; no obstante, ello «no impide, en absoluto, que pueda ser partícipe en el mismo»³⁸. Si complementamos lo expuesto teniendo en cuenta la idea de que la relación jurídico-tributaria es, igualmente, más amplia que la referida sencillamente al sujeto pasivo del impuesto; entenderemos que autor del delito es a quien legalmente se le imponen obligaciones tributarias; por tanto, quien actúe en ese comportamiento sin tener ese vínculo, tendrá la condición de *extraneus*³⁹. Es decir, estaría justificada la punición de los partícipes no cualificados, en la medida que pueden ser sujetos activos, pero, con la salvedad de que su imputación se debe realiza única y exclusivamente a título de partícipe.

³⁶ Cfr. LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, 2ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2012), pág. 163. LUZÓN CUESTA, José María, *Compendio de Derecho penal. Parte general*, 23ª edición, editorial Dykinson, Madrid, (2016), pág. 46.

³⁷ GÓMEZ RIVERO, Ma. del Carmen (Directora), *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, op. cit., págs. 315-316.

³⁸ SÁNCHEZ-VERA, Javier, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, editorial Marcial Pons, Barcelona (2002), págs. 218-219.

³⁹ QUERALT JIMÉNEZ, Joan, *Derecho penal español. Parte especial*, 7ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2015), pág. 846.

Ahora bien, vale la pena indicar que la asimilación de estas aseveraciones no puede extraerse tan fácilmente, y ello se debe a que el tipo penal como tal no establece esas particulares exigencias frente al “sujeto activo”, que de contera sustenten que este es un delito especial y no un delito común. Tal falencia se contrasta con la redacción de otros tipos penales, en los que si se realiza esa determinación de las condiciones personales o subjetivas del sujeto de la acción; ante dicha carencia, la conclusión manifestada se logra a través de la «interpretación teleológica» del precepto: en efecto, se destaca que el artículo 305 del CP es una norma penal en blanco, y que por lo tanto, se remite a disposiciones extrapenales para definir los elementos del tipo; a su vez, el incumplimiento penal reprochado se presenta en la «relación jurídica preexistente», que no es otra que la generada en el ámbito tributario; así pues, serán sujetos activos bajo la modalidad de autores, quienes tengan el lado pasivo de la relación jurídico-tributaria⁴⁰.

Algún antiguo planteamiento teórico afirmaba con vehemencia que sujeto activo podía ser, tanto el sujeto pasivo de la relación tributaria, como «terceras personas ajenas al círculo de obligados»; y para ello, tenía como base que la norma penal de la época no aludía el título personal de lo defraudado, es decir, que lo exigido por el tipo penal era la defraudación de impuestos, sin importar que se tratase de impuestos propios o ajenos, por eso: «será sujeto activo quien se encuentre en condición de realizar el tipo»⁴¹. PÉREZ ROYO se muestra cercano a esta apreciación, pero a juicio personal, parece matizarla; pues afirma que generalmente quienes realizan las conductas que integran el tipo penal serán esencialmente los sujetos pasivos en la relación tributaria, sólo en el caso en que la complejidad de las vinculaciones entre los ciudadanos y la Administración hiciese recaer en un tercero los deberes respectivos, se podrá entonces considerar en caso de incumplimiento que ese tercero puede ser sujeto activo⁴². Esta matización que lleva consigo una pequeña contrariedad, porque se aduce que es un tercero sobre quien recaen determinados deberes, caso en el cual, no será un tercero, sino la parte pasiva de obligaciones o mandatos, lo cual genera una vinculación especial que le permite ser en ese caso autor del delito.

⁴⁰ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *El delito de Defraudación Tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, op. cit., págs. 67-69.

⁴¹ Cfr. DE LA PEÑA, Gaspar, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, op. cit., págs. 58-60.

⁴² PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 82.

Ahora bien, si rescatamos que, en tanto el término de sujeto activo no se circunscribe únicamente al concepto de autor, conforme a las sujeciones que aquí se han realizado, es completamente comprensible el argumento de que un tercero puede ser sujeto activo de este delito, con la salvedad de que ese tercero no podrá ser nunca autor y su título de imputación será como cómplice, cooperador necesario o inductor, pues, el concepto genérico de sujeto activo se circunscribe a la conjugación del verbo típico «con independencia de grado de ejecución y de la forma de intervención en la ejecución del comportamiento delictivo»⁴³.

Reiterando lo anterior, de lo que se trata es de diferenciar claramente el concepto de autor y de sujeto activo; pues, el hecho de que afirmemos que el *extraneus* es sujeto activo, no por ello el delito fiscal pierde su categorización de delito especial. El tipo penal aquí estudiado es en efecto un delito especial porque «su esfera de autores se circunscribe a los sujetos pasivos tributarios» y quien no goce de esas condiciones particulares no podrá ser autor ni coautor; igualmente, ello no limita la participación del *extraneus*, pues las reglas de la participación no reclaman que los partícipes ostenten las mismas características del autor, aunque no infrinja los deberes particulares que tiene el *intraneus*; cuando un *extraneus* infringe la prohibición, se procede a amplificar del tipo conforme a las reglas de participación⁴⁴. Tal es el nivel de esta afirmación, que en una sentencia del Tribunal Supremo se argumentó que la responsabilidad del *extraneus* puede en cierta medida ser independiente que la del autor cualificado, pues se llegó a imponer la sanción penal al *extraneus* desvirtuando en primera medida los criterios de la accesoriad limitada, en un caso en el que el *intraneus* no fue penado por circunstancias eximentes, y a pesar de ello no se excluyó el reproche efectuado al *extraneus*⁴⁵.

Los problemas de imputación de responsabilidad se tornarían más sencillos de resolver si se asume que en el delito fiscal nos encontramos ante un delito de infracción de deber, el cual, implica que la persona susceptible de ser imputada está en cabeza de una obligación especial institucionalizada; por ende, no importa si tiene dominio del hecho, si actúa junto con un *extraneus*, o si se presenta una autoría mediata, pues lo relevante es la infracción del deber⁴⁶.

⁴³ POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Lecciones de Derecho penal, parte general*, loc. cit.

⁴⁴ MORALES PRATS, Fermín, «TÍTULO XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», op. cit. Pág. 1044.

⁴⁵ España, STS 3873/2010, de 26 de junio, M.P. D. Luciano Varela Castro. F. 8. 1.1

⁴⁶ Sobre delitos de infracción de deber: vid. SÁNCHEZ-VERA, Javier, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, op. cit. BACIGALUPO, Silvina, *Autoría y participación en delitos de infracción de deber*, editorial Marcial Pons, Madrid (2007). FIGUEROA, Yvan,

Razonamientos compatibles con la configuración del delito fiscal, en el que el autor no sólo debe reunir unas características especiales, que sitúan al contribuyente, retenedor o beneficiario en un *status* especial⁴⁷. De esta manera, el obligado tributario es un sujeto frente al que se espera determinado comportamiento institucionalizado, es decir, con obligaciones positivas frente al bien jurídico, lo cual hace que, en caso de un delito, sea indiferente si desempeña algún papel principal o secundario en la realización de la conducta, pues, como su vinculación es directa habrá de considerarse autor; pues lo importante siempre será la relación entre el obligado especial – v. gr. obligado tributario en sentido amplio- y el objeto de protección de la norma, es decir, la vinculación con el bien jurídico⁴⁸, que en este caso podría ser la relación jurídico tributaria.

b) *Sujeto pasivo (¿Víctima en el delito fiscal?)*

El sujeto pasivo tiene igual relevancia que el sujeto activo, pero al igual que ese concepto, tiene un alcance más amplio que el que suele asignarse en él entender sociocultural, donde se tiende a relacionarlo unidireccionalmente con la víctima; en términos generales, puede definirse como sujeto pasivo a quien sea «titular del bien jurídico protegido en cada tipo penal»; por ello, no puede confundirse ni llegarse a erróneas conclusiones en las que se asimila que el sujeto pasivo es quien recibe o soporta la conducta lesiva; pues, existen delitos en los que no podría precisarse el recibir de forma tan concreta la lesión de la conducta⁴⁹; tal es el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.

Se tiene entendido, que en el delito se generaba ese traslado de extremos entre sujeto pasivo y sujeto activo en cada ámbito de regulación –tributario y penal-; en ese sentido, quien fungiese como sujeto pasivo del tributo o de las obligaciones tributarias, sería, en caso de defraudación quien se constituya en sujeto activo del delito; en el anverso de esa interpretación, el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria, sería en consecuencia el sujeto pasivo del delito⁵⁰. En efecto, se argumentaba que, si tenemos por sujeto pasivo a quien

Delitos de infracción de deber, editorial Dykinson, Madrid (2008). RESTON, María, *Los delitos de infracción de deber ¿es admisible un doble criterio de determinación de autoría?*, editorial B de F., Buenos Aires (2014).

⁴⁷ COLINA RAMÍREZ, Iván, *La defraudación tributaria en el Código Penal Español: Análisis jurídico dogmático del art. 305 CP*, op. cit. págs. 145-147.

⁴⁸ LESCH, Heiko H., «Intervención delictiva e imputación objetiva», *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, op. cit., págs. 943 y ss.

⁴⁹ POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Lecciones de Derecho penal, parte general*, op. cit., pág. 63.

⁵⁰ MONTE FERREIRA, Mario, «Estafa y fraude tributario: ¿convergencia o divergencia en los fundamentos para su tipificación? Análisis desde el Derecho español y portugués», op. cit., pág. 507.

sea titular de un bien jurídico y que el sujeto activo en el tributo es, por ejemplo, el titular del «derecho de crédito»(sic), el detrimento con la conducta le compete a quien en efecto es titular del mismo, por ello, para determinar en definitiva quien es el sujeto pasivo se necesita la localización del «sujeto cuyo interés resulta lesionado por la conducta» defraudatoria, en consecuencia, sujeto pasivo es «el perjudicado inmediato por el incumplimiento» de la obligación tributaria⁵¹.

A este respecto, la respuesta pareciera percibirse clara de la propia estipulación del artículo 305 del Código Penal, que destaca a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral, local y la de la Unión Europea como entes a los cuales afecta la defraudación tipificada; en esas condiciones, estos entes se perciben como los titulares del bien jurídico que se vería lesionado o puesto en peligro con la realización del delito fiscal⁵². Si tenemos en cuenta que el Estado es titular del poder originario para el establecimiento de tributos conforme a la Constitución (artículo 133.1.), se podría afirmar que es en el Estado en quien recae esencialmente el objeto de protección de la norma; pero tal apreciación no necesariamente excluye a las Comunidades Autónomas, foral, local y Europea, que también tienen constitucional y legalmente reconocido un poder tributario, que en su mayor medida deben garantizar la compatibilidad del sistema en los distintos niveles donde se ejercita el poder tributario⁵³.

La confusión podría derivarse las figuras de cesión o de delegación de tributos son las que generan confusión, pues, en esos escenarios puede asimilarse la concurrencia de Haciendas por un lado, o la tergiversación de la titularidad en las funciones de gestión y recaudación por otro; en respuesta a estas diatribas, se afirma, que sujeto pasivo del delito solo podrá ser quien recauda y gestiona en nombre propio los tributos; de manera que, quien lo hace a cuenta de otro no podrá considerarse sujeto pasivo del delito⁵⁴. Se afirma en todo caso, que en aquellos eventos en los que interactúen las Haciendas bajo reparto o participación de la recaudación, el sujeto pasivo que debe tenerse en cuenta será al titular que originalmente

⁵¹ Vid. DE LA PEÑA, Gaspar, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, op. cit., págs. 71-72.

⁵² LINARES, María Belén, *El delito de defraudación tributaria, análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, op. cit., págs. 160-163.

⁵³ España, STC 22/2019, de 14 de febrero, Fundamento jurídico 3.

⁵⁴ VELASCO CANO, Francisco, «El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código Penal», en MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito Fiscal*, editorial Edición Fiscal CISS, Valencia (2009), pág. 101.

recibe la competencia, independientemente de que el producto de la recaudación o el desarrollo de competencias sean repartidos con otras Haciendas⁵⁵.

Desde luego, aun admitiendo las bases constitucionales y legales de tal entendimiento, no deja de resultar problemática la modalidad interpretativa que se use para certificar quien ostenta la calidad de sujeto pasivo, porque al mantenerse los criterios principales expuestos, sujeto pasivo puede ser el titular del objeto de protección, o bien el sujeto que soporta el perjuicio sufrido independiente de quien realiza la gestión, muestra de ello es que en el caso de retenciones se ha pretendido considerar como sujeto pasivo a quien se le ha realizado la retención⁵⁶.

Por otro lado, aún se mantiene la duda de si es admisible la idea de que subsiste una especie de víctima colectiva, en razón a que en último término es la sociedad la que directa o indirectamente sufre el perjuicio dadas las finalidades que se atribuyen al tributo, y que tiene que ver precisamente con la asimilación del bien jurídico en este delito, pero esa posibilidad igualmente se descarta, si atendemos a un concepto normativo de persona, que independiza la titularidad de derechos y de deberes en cabeza de determinado sujeto, lo que permite afirmar que quien sufre el perjuicio sería, dependiendo del tributo defraudado, el Estado o los demás entes consagrados en la norma penal como titulares en distintos niveles de la Hacienda Pública⁵⁷.

La solución más adecuada se circunscribe a tener como sujeto pasivo a quien sea titular del bien jurídico, y en este delito no son otros que las Haciendas que aparecen especificadas en la descripción legal, pues como bien jurídico se acoge el interés patrimonial –como primera esfera de protección- referido a las Haciendas que existen en este ordenamiento jurídico, por tener conferidas las potestades y facultades de recaudación, de gestión y normativización⁵⁸. La idea de que pueda ser la sociedad, el Estado o la Administración, los sujetos pasivos de este delito, se recrearía en el evento de que el bien jurídico protegido se circunscribiera

⁵⁵ PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., pág. 84.

⁵⁶ LINARES, María Belén, *El delito de defraudación tributaria, análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, op. cit., pág. 162.

⁵⁷ COLINA RAMÍREZ, Iván, *La defraudación tributaria en el Código Penal Español: Análisis jurídico dogmático del art. 305 CP*, op. cit. págs. 156-159.

⁵⁸ LINARES, María Belén, *El delito de defraudación tributaria, análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, op. cit., pág. 163.

directamente a la función social de los tributos⁵⁹, pero como observamos en el apartado sobre bien jurídico, tal faceta es secundaria en el delito, y si se ampara, se da es de forma indirecta o mediata.

4.- Conclusiones

1. La configuración del delito fiscal nos adentró en el análisis del objeto de protección, concepto que con el pasar de los años ha ido unificando. Los planteamientos sobre el bien jurídico destacan la faceta netamente patrimonial hasta las consideraciones funcionales de la persecución penal del fraude tributario. La postura intermedia considera relevantes tanto la función recaudatoria como las finalidades funcionales de los tributos. Así las cosas, tenemos una dimensión de protección de dos grados, en primer lugar, la faceta inmediata, centrada en el ámbito patrimonial; en segundo lugar, la faceta mediata, referida a las finalidades del sistema tributario. A efectos de reproche penal solo se puede tener en cuenta la faceta inmediata.

2. Los sujetos del delito parecieran ser categorías de fácil entendimiento en un delito como la defraudación tributaria; no obstante, tanto sujeto activo, como sujeto pasivo requieren de ciertas precisiones para lograr identificar a quienes y de qué forma interactúan en este tipo penal. Por el sujeto activo se comprenderá esencialmente a autores cualificados (*intranei*) y partícipes a quienes se reprochará como *extranei*. Los sujetos pasivos se entienden los mencionados en la misma preceptiva penal, con las salvedades de las formas en que se desenvuelve en los distintos niveles públicos, las facultades de recaudación y gestión tributaria.

Referencias

BACIGALUPO, Silvina, *Autoría y participación en delitos de infracción de deber*, editorial Marcial Pons, Madrid (2007).

⁵⁹ MARTÍNEZ-BUJAN, Carlos, *Derecho Penal económico y de la Empresa. Parte especial*, 5ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2015), pág. 622.

- BAL, Edmundo / GONZÁLEZ GUTIÉRREZ, Pedro, «Bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda Pública», en DE FUENTES BARDAJÍ / CANCER MINCHOT / FRÍAS RIVERA/ ZABALA GUADALUPE (Directores), *Manual de Delitos Contra la Hacienda Pública*, editorial Aranzadi, Pamplona (2008).
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *El delito de Defraudación Tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, editorial Aranzadi, Pamplona (2012).
- COLINA RAMÍREZ, Iván, *La defraudación tributaria en el Código Penal Español. Análisis jurídico dogmático del art. 305 CP*, editorial Bosch, Barcelona (2010).
- DE LA PEÑA, Gaspar, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo, Murcia (1984).
- FIGUEROA, Yvan, *Delitos de infracción de deber*, editorial Dykinson, Madrid (2008).
- GÓMEZ RIVERO, Ma. del Carmen (Directora), *Nociones fundamentales de Derecho penal. Parte especial*, 2ª edición, editorial Tecnos, Madrid (2015).
- JAKOBS, Günther, *La imputación objetiva en Derecho Penal*, traducción de SUÁREZ GONZÁLEZ y CANCIO MELIÁ, editorial Civitas, Pamplona (1996).
- LESCH, Heiko H., «Intervención delictiva e imputación objetiva», *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, Tomo 48, Fascículo 3, (1995).
- LINARES, María Belén, *El delito de defraudación tributaria, análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, J.M. Bosch, Barcelona (2020).
- LUZÓN CUESTA, José María, *Compendio de Derecho penal. Parte general*, 23ª edición, editorial Dykinson, Madrid, (2016).
- LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, 2ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2012).
- MARTÍNEZ-BUJAN, Carlos, *Derecho Penal económico y de la Empresa. Parte especial*, 5ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2015).
- MELLADO BENAVENTE, Francisco, «El bien jurídico protegido», en MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito Fiscal*, editorial Edición Fiscal CISS, Valencia (2009).
- MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal. Parte General*, 10ª edición, editorial Reppertor, Barcelona (2015).

- MONTE FERREIRA, Mario, «Estafa y fraude tributario: ¿convergencia o divergencia en los fundamentos para su tipificación? Análisis desde el Derecho español y portugués», *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, Tomo 58, Fascículo 2, (2005).
- MORALES PRATS, Fermín, “TITULO XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (Director), *Comentarios a la parte especial del Derecho Penal*, 10ª edición, editorial Aranzadi, Pamplona (2016).
- MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho Penal. Parte especial*, 20ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2015).
- MUÑOZ CONDE, Francisco & GARCÍA ARAN, Mercedes, *Derecho Penal. Parte General*, 9ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2015).
- PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de estudios fiscales, Madrid (1986).
- POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Lecciones de Derecho penal, parte general*, tomo II, 3ª edición, editorial Tecnos, Madrid (2019).
- POLAINO NAVARRETE, Miguel, «Protección de bienes jurídicos y confirmación de la vigencia de la norma: ¿dos funciones excluyentes?», en JAKOBS, Günther [et al.], *Bien jurídico, vigencia de la norma y daño social*, ARA editores, Lima (2010).
- QUERALT JIMÉNEZ, Joan, *Derecho penal español. Parte especial*, 7ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2015).
- REGIS PRADO, Luiz, *Bien jurídico-penal y Constitución*, ARA editores, Lima (2010).
- RESTON, María, *Los delitos de infracción de deber ¿es admisible un doble criterio de determinación de autoría?*, editorial B de F., Buenos Aires (2014).
- RODRÍGUEZ DEvesa, José M., *Derecho penal español, Parte especial*, 13ª edición, editorial Dykinson, Madrid (1990).
- SÁNCHEZ-VERA, Javier, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, editorial Marcial Pons, Barcelona (2002).
- VELASCO CANO, Francisco, «El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código Penal», en MELLADO BENAVENTE (Coordinador), *El delito Fiscal*, editorial Edición Fiscal CISS, Valencia (2009).
- VIVES ANTÓN, Tomás, [et al.], *Derecho Penal. Parte especial*, 4ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia (2015).

Código Penal Reformado, imprenta de la Biblioteca de instrucción y recreo, Madrid (1870)

Sentencias del Tribunal Supremo español

- España, STS 16917/1990, de 27 de diciembre
- España, STS 7775/2001, del 10 de octubre
- España, STS 7606/2005, de 25 de noviembre
- España, STS 3873/2010, de 26 de junio

Sentencia del Tribunal Constitucional español

- España, STC 22/2019, de 14 de febrero

Consulta Web

- España. Ley Penal sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda. [Internet] Gaceta de Madrid. 22 de mayo de 1830, núm. 62 y ss. [Consultado 26 de junio de 2017] Disponible en: <http://www.boe.es/datos/pdfs/BOE/1830/061/R00249-00345.pdf>