Presupuesto y Gasto Público 82/2016: 47-88
Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos
© 2016, Instituto de Estudios Fiscales

La protección penal de la Hacienda Pública. ¿Un Derecho penal de tres velocidades?*

JUAN MANUEL LACRUZ LÓPEZ
Profesor titular de Derecho penal
Director del Departamento de Derecho penal y Criminología
Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)

Recibido: Junio 2016
Aceptado: Septiembre 2016

Resumen

En época de crisis la lucha contra el fraude fiscal se constituye en una de las prioridades de todo gobierno. En el caso español una de las medidas tomadas en este sentido ha sido la de reformar el marco legal de los delitos contra las haciendas públicas por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. En este artículo se analiza la idoneidad de la citada reforma para conseguir una adecuada protección de la función tributaria. Como veremos, los resultados de la investigación ponen en duda que la nueva regulación penal sea la más adecuada, situándola en el ámbito de una tercera vía del Derecho penal que podemos denominar «Derecho penal de los nuestros» y que se caracteriza por otorgar un trato privilegiado a los infractores.

Palabras clave: Fraude fiscal, delitos contra la Hacienda Pública, LO 7/2012, bien jurídico protegido, cuota mínima defraudada, delito continuado, regularización fiscal, Derecho penal de dos velocidades, Derecho penal de tres velocidades, Derecho penal del ciudadano, Derecho penal del enemigo, Derecho penal de los nuestros.

Clasificación JEL: K14, K42.

Abstract

In times of crisis the fight against tax fraud constitutes one of the priorities of any government. In the Spanish case one of the measures taked in this regard has been to reform the legal framework of crimes against public finances by Organic Law 7/2012, of 27 December. This article discusses the suitability of this reform in order to ensure an adequate protection to the tax function. As we shall see, the results of the research cast doubt that the new criminal regulation is adequate, placing it in the context of a third way of criminal law which may be called «criminal law for our own», that is characterized to grant a preferential treatment to offenders.

Keywords: tax fraud, crimes against the Public Treasury, LO 7/2012, legally protected interest, minimum defrauded rate, continuing offense, tax regularization, two-speed criminal law, three-speed criminal law, citizen criminal law, enemy criminal law, criminal law for our own.

JEL Classification: K14, K42.

---

* La presente publicación se enmarca en el Proyecto de Investigación *Análisis crítico del Derecho penal y administrativo sancionador en materia fiscal, 1: El delito fiscal,* financiado por el Instituto de Estudios fiscales y cuyo investigador principal es el Pr. Dr. D. Juan Manuel Lacruz López.

1. La protección penal de la Hacienda Pública: Estado de la cuestión y objetivos de la investigación

A finales de la pasada década España iniciaba un periodo de profunda crisis económica. Los pilares del Estado de bienestar se tambaleaban mostrando una mayor debilidad de la que algunos habían previsto. Desde entonces y con el objeto de superar esta situación se han implementado políticas de muy distinto signo, siendo la intensificación de la lucha contra el fraude fiscal uno de los principales desafíos a los que se han visto enfrentados los poderes públicos.

La defraudación fiscal no es un problema nuevo, pero en un Estado en recesión en el que escasean los recursos, el hecho de que los contribuyentes se sustraigan a sus obligaciones tributarias constituye un lastre difícil de soportar cuando de modo paralelo se reducen y encarecen otras fuentes alternativas de financiación, y aún más difícil de justificar en un momento en el que se exige un importante sacrificio al conjunto de los ciudadanos.

Si a ello añadimos que en el Estado social y democrático de Derecho la función tributaria constituye la base sobre la que se asienta la propia convivencia social y que la contracción económica se ha traducido en importantes recortes que afectan sobre todo a las clases más desfavorecidas, no es de extrañar que, junto con la corrupción (Lacruz 2015 b, XXV), el fraude se haya instalado en el segundo puesto de las principales preocupaciones de nuestros conciudadanos, tan solo superado por el desempleo[1].

Y es que solo el fin de la bonanza económica ha destapado una realidad que hasta el momento no acaparaba la atención que seguramente ameritaba, de modo que la reacción surgió cuando el mal ya se había producido, quebrando la confianza en el sistema.

¿Dónde situar el origen del fraude? Son distintos los factores que despuntan en la explicación de este fenómeno. En la percepción de los ciudadanos, a las causas morales –falta de honradez y de conciencia cívica–, económicas –presión fiscal excesiva– o administrativas –impunidad de los grandes defraudadores e ineficacia en la lucha contra el fraude–, se suma la idea de que el esfuerzo tributario no se corresponde con los servicios prestados por las distintas administraciones públicas –véase tabla 1–[2].

Tabla 1
Causas del fraude fiscal

Causas	(%) Menciones	(%) Menciones/Total
Los que más defraudan están impunes	59,9	60,6
Por falta de honradez y conciencia cívica	47,3	47,3
Los actuales impuestos son excesivos	27,8	28,2
La lucha contra el fraude no es eficaz	30,8	31,2

[1] Ello es así desde febrero de 2013, salvo en el mes de octubre de 2013, en el que pasó al tercer puesto superado por los problemas de índole económica, véase Centro de Investigaciones Sociológicas (2015).

[2] Véase en este sentido IEF (2015, 37 y sig.).

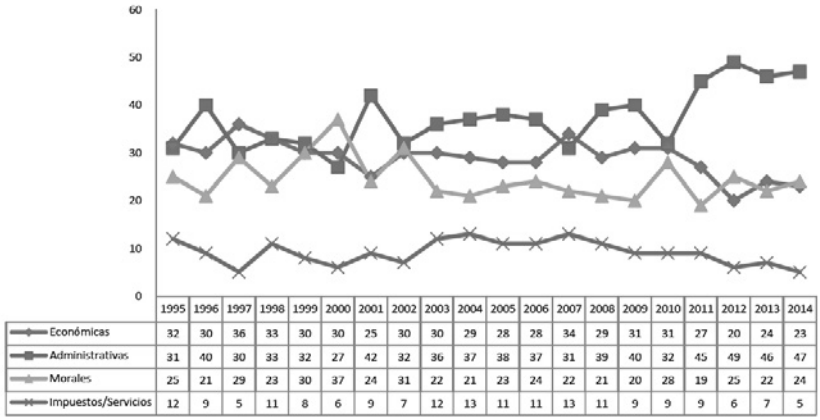
Causas	(%) Menciones	(%) Menciones/Total
A veces hace falta trampear un poco para salir adelante	16,1	16,3
Los servicios y prestaciones no se adecuan a lo que se paga	10,0	10,2
Los políticos son los que más defraudan	0,4	0,4
La gente que más tiene es la que menos paga	0,4	0,4
Otras causas	1,2	1,2

Fuente: IEF (2015).

Con datos de 2014, de todos estos factores el que hace referencia a la impunidad e ineficacia en la lucha contra el fraude es precisamente el que aparece en el primer puesto del imaginario colectivo (47%), seguido a distancia por las causas morales (24%) y las económicas (23%), para acabar con una mínima repercusión de la inadecuación entre presión impositiva y oferta de servicios públicos (5%).

Si analizamos los datos desde una perspectiva histórica, resulta especialmente destacable que a partir del inicio de la crisis y, en concreto, en el periodo 2010-2014 se acentuó la relevancia que los ciudadanos otorgan a la ineficacia de la administración y a la impunidad de quienes más defraudan como factores determinantes de la defraudación fiscal –véase gráfico 1–.

Gráfico 1
Evolución de las opiniones sobre las causas del fraude fiscal (1995-2014)



	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Económicas	32	30	36	33	30	30	25	30	30	29	28	28	34	29	31	31	27	20	24	23
Administrativas	31	40	30	33	32	27	42	32	36	37	38	37	31	39	40	32	45	49	46	47
Morales	25	21	29	23	30	37	24	31	22	21	23	24	22	21	20	28	19	25	22	24
Impuestos/Servicios	12	9	5	11	8	6	9	7	12	13	11	11	13	11	9	9	9	6	7	5

Fuente: IEF (2015).

En cuanto a los efectos del fraude fiscal, la absoluta mayoría de los ciudadanos considera que tiene consecuencias negativas. Entre las mismas se hace referencia a la disminución

de los recursos necesarios para financiar los servicios públicos y las prestaciones sociales (40%), a la injusticia que supone que unos paguen lo que deberían pagar otros (22%), al aumento de la presión fiscal sobre los ciudadanos cumplidores (14%), a la desmotivación de los que pagan sus impuestos (14%) y a la producción de distorsiones económicas (7%) (IEF 2015, 39 y s.). Predominan pues las sensaciones de injusticia y desmotivación.

Para revertir esta situación las administraciones públicas implicadas han desarrollado una intensa campaña en diversos frentes. Por un lado se ha producido una acentuación de la persecución de los defraudadores y de la publicitación de las actuaciones de la Agencia Tributaria y de los tribunales, que tiene su reflejo directo en las numerosas noticias de prensa que destapan nuevos casos de conciudadanos de gran relevancia social involucrados en este tipo de infracciones[3] e incluso, en un gesto sin precedentes, en la publicación de un listado de deudores a la Hacienda Pública[4].

Pero además, el Gobierno se ha presentado a sí mismo como protagonista de reformas e iniciativas legislativas que, modificando los marcos legales existentes o creando marcos *ad hoc*, pretenden –o al menos pretenden pretender– dotarnos de los instrumentos más adecuados para, empleando el mayor rigor contra el defraudador fiscal[5], aumentar las cifras de recaudación y reducir el déficit público –binomio que no siempre se consigue articular convenientemente (en algunos casos de modo plenamente consciente)[6]–.

Uno de los principales hitos en esta última carrera lo constituyó la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, *por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social*, que entre otros aspectos supuso una importante reforma de los arts. 305 y ss. CP, es decir, del marco legal de los delitos contra la Hacienda Pública (Martínez, Miquel, Callejo y Manjón 2014, 44 y s.).

Como en otras muchas ocasiones, con el objetivo de atajar un problema que no presentaba novedad cualitativa alguna, el Legislador optó por realizar una reforma penal de calado sobre una regulación que había sido recientemente modificada –la anterior reforma del

---

[3] Y así están en boca de todos casos con nombre propio como Nóos, Monedero, Messi, Caballé, Fútbol Club Barcelona, Mascherano, Pujol, Neymar, PWC…

[4] Se trata de una previsión introducida en el nuevo art. 95 bis LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, *de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. Véase:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes_/_Le_interesa_conocer/Publicacion_del_listado_de_deudores_a_la_Hacienda_Publica__art__95_bis_LGT_.shtml (última consulta 15/07/2016).

[5] En palabras del propio ministro –en el momento de redactar estas líneas en funciones– de Hacienda y Administraciones Públicas Cristóbal Montoro Romero: «… las medidas que impulsamos desde el Ministerio de Hacienda… están marcadas por la tolerancia cero con el defraudador…», *Diario de sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas*, n.º 624, de 2 de septiembre de 2014, p. 10.

[6] Las dificultades que tienen algunas fórmulas de cohonestar aumento de recaudación con mayor rigor frente a los evasores se pusieron recientemente de manifiesto en el caso de la denominada Declaración tributaria especial de 2012, conocida como «amnistía fiscal». Dicho proceso de regularización pretendía obtener recursos para las arcas públicas basándose precisamente en un menor rigor a la hora de exigir las obligaciones fiscales a ciertos evasores que finalmente debían pagar únicamente un 10% de lo no declarado. Es muy clarificador el título del texto legal donde se regula dicha Declaración tributaria especial: 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*, poniéndose pues de manifiesto el sentido fundamentalmente recaudatorio e utilitarista de la medida.

Título XIV del Libro II del Código penal, «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», había tenido lugar tan solo dos años y medio antes de la promulgación de la LO 7/2012[7], en un proceso que supuso una profunda revisión no solo de la defraudación fiscal sino del conjunto del Código penal español–.

Siendo así, ¿cómo justifica el Legislador una nueva reforma a finales de 2012? Según el apartado I del Preámbulo de la LO 7/2012:

> *«El eje de los criterios que inspiran la presente reforma se corresponde… con la mejora de la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público, que se revela como un elemento imprescindible del conjunto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica…, 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.»*

El principal motivo impulsor de la parte de la reforma que nos atañe se sitúa pues en la mejora en la *«eficacia de los instrumentos de control»* de los ingresos, pero junto a ello el legislador demuestra una especial *preocupación por la «percepción del fraude»*. Eficacia e imagen –con todas las importantes implicaciones que tienen ambas en la prevención del delito y, como acabamos de ver, en la valoración de la ciudadanía sobre el problema del fraude fiscal– se dan pues la mano en la reforma de 2012.

Con base en estos datos ya es posible hacer un primer apunte: teniendo en cuenta los estudios sobre la evolución en la percepción de las causas del fraude fiscal y de la impunidad e ineficacia como factores fundamentales del mismo, podemos afirmar que desde la entrada en vigor de la nueva regulación, el 17 de enero de 2013, y en el periodo del que disponemos de datos, el conjunto de la población no ha apreciado una mejora en ninguno de ambos aspectos –o cuando menos se ha sensibilizado en mayor medida respecto a esta vertiente del problema–. En efecto, durante los años 2012, 2013 y 2014 son un 49%, un 46% y un 47% los ciudadanos que sitúan como causas fundamentales del fraude fiscal la ineficiencia de la administración y la impunidad de quienes más defraudan. Tan solo dos años antes, en 2010, esa proporción era mucho menor, de un 32% –véase *supra* gráfico 1–.

De ahí que el estudio que sigue tenga como objetivo dilucidar si, a la vista del propósito de la reforma de finales de 2012, las decisiones políticas y técnicas adoptadas en el ámbito penal son idóneas para mejorar los resultados de la lucha contra la defraudación; en definitiva, si suponen una mejora en la dotación de los medios precisos para el cumplimento de las obligaciones económicas y sociales que se derivan de la Constitución, o si por el contrario es correcta la percepción negativa de la ciudadanía y de una parte de los especialistas que considera que existe un exceso de limitaciones en la aplicación de las sanciones penales a los supuestos de evasión fiscal. Si se verifica esta última hipótesis, deberemos formular propuestas concretas de mejora en una materia como la penal, que constituye el vértice del sistema sancionador del Estado y que, como vamos a tener ocasión de comprobar, ha de ser empleada con especial precaución.

---

[7] Por LO 5/2010, de 22 de junio, *por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*.

2. El bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda Pública: ¿Qué se protege y qué características ha de tener dicha protección?

2.1. El recurso al Derecho penal: Sus límites y su necesaria articulación con políticas de otro signo

La actual tendencia a la intervención del Derecho penal en numerosas facetas de la vida, fenómeno que se ha denominado «expansión del Derecho penal» o «huida al Derecho penal», puede hacernos pensar sin mayor reflexión que el recurso a la pena constituye un instrumento idóneo para la resolución de todo tipo de conflictos sociales. Por tanto, sería legítimo acudir a la aplicación de sanciones penales como medio para atajar un problema de la entidad del fraude fiscal, dejando de lado otro tipo de políticas que no serían tan «eficaces».

Ahora bien, ¿es esto realmente así?, ¿en qué supuestos y con qué límites es posible justificar que el Estado restrinja derechos fundamentales y libertades públicas de sus ciudadanos? O, con otras palabras, ¿cuándo está legitimado el recurso al Derecho penal?

Caracterizado el Derecho penal como un instrumento de control social y teniendo en cuenta la gravedad de su herramienta principal, la amenaza y aplicación de penas, la conclusión es que el *ius puniendi*, entendido como derecho del Estado a establecer y aplicar normas penales[8], estará legitimado siempre pero únicamente cuando su utilización sea imprescindible para el mantenimiento del orden social. En definitiva, en caso de que sea posible preservar el orden social sin necesidad de acudir al Derecho penal su uso resultará ilegítimo[9].

Y es que en materia tan sensible como es la concreción del ámbito de lo delictivo, y frente al actual peso –más bien sobrepeso– de consideraciones de carácter mediático y de rédito político en la elaboración de nuestras normas penales, se debería dar un mayor protagonismo a valoraciones de carácter técnico-jurídico. El recurso indiscriminado al Derecho penal constituye un modo de proceder rechazable y que frecuentemente sume en la perplejidad a los operadores jurídicos. Es preciso establecer límites claros que determinen no solo el ámbito de lo que deba abarcar la regulación penal sino, fundamentalmente, la articulación de las políticas criminales con otro tipo de políticas que contribuyen y son necesarias para una protección efectiva del orden social.

Uno de los factores fundamentales en la determinación de esos límites es la caracterización del concreto objeto de la posible protección penal, lo que técnicamente se denomina bien jurídico. Solo cuando el empleo del Derecho penal, instrumento de control social más gravoso con el que cuenta el Estado, sea necesario para proteger un determinado bien jurídico, será legítimo situar su lesión o puesta en peligro bajo la amenaza de la pena. De este modo, entre otros factores serán las características del bien jurídico protegido las que determinarán cuáles han de ser las políticas a aplicar para su adecuada protección.

---

[8] Sobre las distintas posturas en torno al alcance y significado del *ius puniendi* véase García-Pablos (2000, 307 y ss.).

[9] Sobre la legitimidad del *ius puniendi* o derecho del Estado a establecer y aplicar normas penales véase Lacruz López en Gil, Lacruz, Melendo y Núñez (2015, 7 y s.).

En definitiva, en nuestro análisis crítico de la actual regulación de los delitos contra la Hacienda Pública es fundamental que en primer lugar nos preguntemos por el objeto de protección, esto es, el bien jurídico protegido, para determinar después cuáles son los medios idóneos, penales o no, para la misma y así poder valorar la regulación vigente (Lacruz 2015 a, 14 y s.; Lacruz 2015 b, 13 y s.).

2.2. El bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda Pública: Concreción y caracterización

El concepto de bien jurídico tiene por tanto carácter basal para el Derecho penal: son las concretas necesidades de protección de los bienes jurídicos y de su papel en la vida en común las que determinan la legitimidad del empleo de la amenaza penal. De ahí que la caracterización del objeto de la protección que ofrece una determinada regulación, en este caso los arts. 305 y 305 bis CP, sea un instrumento imprescindible para la crítica sobre la necesidad e idoneidad de la misma.

Es esta una relación de ida y vuelta: hemos de estudiar la figura delictiva para determinar cuál es el bien jurídico que el legislador ha querido proteger; pero no basta con ello, una vez establecido el concreto objeto de protección se trata de valorar lo adecuado de la regulación adoptada[10].

En una situación ideal debería ser el legislador, como fase preparatoria al desarrollo de la concreta regulación, quien se preguntara por el bien jurídico objeto de protección y, con base en su naturaleza y características, determinara cuáles son las soluciones técnico-jurídicas y político-criminales idóneas para su tratamiento penal. Desgraciadamente en muchos casos esta simple idea queda muy lejos de la práctica habitual.

En el concreto ámbito de la protección de la Hacienda Pública se trata de una cuestión que ha sido muy discutida. En el caso de España, el devenir histórico de la regulación del delito de defraudación tributaria en los distintos códigos penales y leyes penales especiales e incluso lo que en ocasiones podríamos calificar de «capricho» de su ubicación formal en uno u otro título[11], explican que las construcciones elaboradas por la doctrina y la jurisprudencia para caracterizar su objeto de protección hayan sido centro de numerosas polémicas.

Reflejo de ello es que las teorías sobre el bien jurídico protegido por el delito de defraudación fiscal han transitado por muy distintos caminos: la fe pública, la desobediencia, el patrimonio y diversas aproximaciones al orden socioeconómico son ideas que jalonan los estudios sobre la materia (Simón 1998, 23). Incluso, dando un paso más, se señala la existencia de cierta doctrina que, entroncando con la larga tradición patria de inaplicación y resistencia a la penalización de la defraudación tributaria, sostuvo que se trataba de un mero ilícito formal que carecía de bien jurídico alguno digno de protección (Rodríguez 2008, 51). Por último, ciertos planteamientos prescinden con carácter general o al menos relativizan la

[10] Véase en el mismo sentido Octavio de Toledo (2009, 65 y s.).

[11] A título de ejemplo la Ley de 1.º de julio de 1892, *fijando los gastos del Estado y los ingresos para el año económico de 1892 á 1893*, incluía determinados supuestos de delitos fiscales entre las estafas y otros engaños (art. 554 CP 1870), siendo que el régimen común los situaba entre las falsedades (art. 331 CP 1870).

importancia de la caracterización del bien jurídico protegido como elemento decisivo en la construcción de la protección que otorgan los tipos penales.

2.2.1. La concreción del bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda Pública: El artículo 31 de la Constitución española

No podemos en esta sede desgranar uno a uno todos los planteamientos que se han sostenido sobre el bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda Pública. En la configuración de nuestra propuesta vamos a limitarnos a tomar en consideración aquellos que se refieren al patrimonio de las haciendas públicas[12], tesis patrimonialistas, y los que lo sitúan en la órbita del principio de solidaridad, englobados frecuentemente entre las denominadas tesis funcionales[13].

Empecemos por la primera de ambas líneas interpretativas. No es posible negar que una de las principales características de las conductas defraudatorias es su afectación al patrimonio de la Hacienda Pública: este queda gravemente lesionado por la reducción de recursos (Rodríguez 2008, 51 y ss.; Adame 2009, 22; Octavio de Toledo 2009, 63 y ss.; Chico 2012, 27; Martínez-Buján 2015, 6219 y ss.; Serrano y Serrano 2015, 437). Sin embargo, también es claro que dicha referencia no agota la descripción del bien jurídico protegido. Se hace preciso dar un giro más, giro que, por otra parte, es algo común entre los anteriores autores.

Y es que uno de los problemas recurrentes en las teorías patrimonialistas es la necesidad de deslindar el patrimonio de las haciendas públicas, como conjunto de sus bienes y derechos, de la concepción del mismo como instrumento para conseguir un fin, que es lo que, en definitiva, se ve perjudicado por el fraude fiscal. Esto es, la afección que producen las conductas de fraude a la Hacienda Pública no se reduce a una mera lesión patrimonial.

¿Dónde se encuentra ese matiz diferencial? Una de las ideas señaladas frecuentemente por los autores que se suscriben a esa corriente puede arrojar luz sobre esta cuestión; nos referimos a la regulación del art. 31 CE como fundamento último de la protección de la Hacienda Pública. Según este precepto:

> *«Art. 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*
>
> *2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.»*

Y es que cuando nos referimos al patrimonio de las Haciendas Públicas no lo estamos haciendo a un patrimonio cualquiera –así, por ejemplo, Octavio de Toledo hace referencia expresa al concepto de propiedad privada recogido en el art. 33 CE para diferenciarlo de su descripción del bien jurídico (Octavio de Toledo 2009, 74)–, sino a un patrimonio

[12] Para algunos autores se trata de la doctrina dominante (Adame 2009, 21 y s.; Martínez-Buján 2015, 619.; Sola 2016, 468).

[13] De gran interés es el planteamiento que sustenta Gracia Martín (Gracia 1988 y 1994).

instrumental, finalista, orientado a la consecución de muy concretos fines –en este caso fines constitucionalmente sancionados–.

Es pues la propia Constitución española en su art. 31 quien otorga esa orientación a los recursos públicos afectados por los delitos de fraude fiscal, se trata de recursos dirigidos a la cobertura de los gastos públicos que han de sostener el entramado social diseñado por la Carta Magna. Solo teniendo en cuenta esta característica podemos distinguir los delitos fiscales de cualquier otro posible delito contra el patrimonio de una Hacienda Pública. Gráficamente: solo así será posible distinguir el mero hurto de los libros de titularidad pública que se encuentran sobre la mesa de un inspector de Hacienda, de la defraudación de la cantidad adeudada por un contribuyente y solo así podremos justificar su distinto tratamiento jurídico.

Las anteriores reflexiones nos acercan aparentemente al modelo de la solidaridad. Sin embargo, si siguiendo a autores como Simón Acosta, asumiéramos que el bien jurídico protegido es ese derecho-deber de solidaridad (Simón 1998, 24; Mestre 2015, 503)[14], nos estaríamos alejando en demasía del concreto objeto del delito. El delito de defraudación tributaria no protege tal derecho-deber con carácter general, sino una determinada manera de acercarse al ideal de solidaridad, la que se produce mediante la obtención y empleo de los caudales públicos defraudados.

De este modo hemos asentado las bases de una comprensión cabal del bien jurídico protegido. Es justamente a partir de esa finalidad atribuida al patrimonio objeto de la defraudación que podemos definir el bien jurídico protegido por el delito de fraude fiscal como la *función tributaria como fundamento de los principios en los que se basa el modelo de convivencia social adoptado por nuestro ordenamiento*. Es dicha función la que se ve afectada por la defraudación fiscal y el motivo de que las conductas defraudatorias se sitúen bajo el paraguas del Derecho penal. En el Estado social y democrático de Derecho trazado por la Constitución solo mediante la protección adecuada de la función tributaria es posible atender a sus funciones básicas y permitir un desarrollo adecuado de la vida en sociedad y solo el recto cumplimiento de sus obligaciones por parte de cada uno de los contribuyentes garantiza que no se produzca una distribución injusta de la carga fiscal (STC 110/1984, de 26 de noviembre).

Y ese fundamento constitucional es muestra de que estamos ante un bien jurídico digno de protección. Fundamento constitucional que no solo está recogido en el transcrito art. 31 CE; junto a esta declaración explícita, a lo largo del texto constitucional se regulan numerosos derechos, estructuras, organismos y funciones de la más variada naturaleza que precisan contar con los ingresos públicos necesarios para su sostenimiento. Entre todos resultan de especial importancia los principios de justicia e igualdad sancionados en el art. 1.º1 CE como valores fundamentales del ordenamiento jurídico.

---

[14] Choclán Montalvo incluye también el deber de solidaridad en su caracterización del bien jurídico protegido por el delito de fraude fiscal. Sin embargo, en su modelo se superponen una tras otra referencias a su caracterización como delito contra el orden socioeconómico que afectaría a la realización de la política presupuestaria (Choclán 2011, 71 y ss.).

No estamos ante un planteamiento totalmente novedoso, ya en 1986 Pérez Royo hacía mención de la función tributaria como bien jurídico protegido. Ahora bien, dicho autor identificaba a la misma con «…la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias…» (Pérez Royo 1986, 67 y ss.). En nuestro modelo, dando un paso más, proyectamos dicha visión hacia la propia convivencia social, asentada precisamente sobre el correcto ejercicio de la función asignada a las distintas haciendas públicas. Nos alejamos de este modo de un posible injusto meramente formal, que se agotara con la simple infracción de las normas tributarias: dotando de un preciso contenido material al bien jurídico protegido es obvio que las conductas defraudadoras tienen la capacidad de poner en peligro la propia convivencia social, punto de partida para el análisis de la necesidad y la medida de la protección penal del mismo[15].

2.2.2. Caracterización de la función pública como bien jurídico protegido: Su naturaleza supraindividual

Para contar con un dato más con el que valorar la regulación adoptada por el legislador español, tenemos que determinar en primer lugar a qué categoría de bien jurídico pertenece la función tributaria, pues ello está directamente relacionado con sus necesidades de protección.

Sentado que precisamente el carácter instrumental del patrimonio asociado a la función pública lo aleja de los *bienes jurídicos individuales*, cuyo portador es el individuo y que forman el núcleo clásico del Derecho penal –«vida humana independiente», «integridad física», «libertad deambulatoria»…– (Lacruz 2015 a, 10 y s. y Lacruz 2015 b, 9 y s.), nuestro análisis se debe centrar en dilucidar si nos encontramos ante un bien jurídico de carácter colectivo o supraindividual.

Los *bienes jurídicos colectivos* suponen una anticipación a la tradicional protección otorgada a los bienes jurídicos individuales. Es decir, la existencia de un bien jurídico colectivo no se entiende de un modo autónomo, independiente, sino siempre como expresión de la presencia de una serie de bienes jurídicos individuales cuyas barreras de protección quedan así adelantadas –es en este sentido que se habla de bienes jurídicos intermedios o antepuestos–. Se trata pues de evitar situaciones que suponen cuando menos un peligro abstracto para los bienes jurídicos individuales; pensemos, por ejemplo, en la «salud pública» o la «seguridad vial» y su relación con los anteriormente mencionados «vida humana independiente» e «integridad física» (Lacruz 2015 a, 11 y s. y Lacruz 2015 b, 10 y s.)[16].

Por el contrario, los *bienes jurídicos supraindividuales* no suponen garantía negativa directa alguna para bienes de carácter individual. La justificación de su existencia con carácter independiente de los colectivos, se encuentra en que, sin una ligazón directa con los bienes individuales, su fundamento se aleja de estos últimos radicando en la *protección de las*

---

[15] Planteamientos similares encontramos en autores como Bal y González (2008, 74); Echevarría (2014, 36 y s.); o Sola (2016, 469).

[16] Véanse en este sentido: Gracia (1994, margs. 210-211); Gil (1999, 124 y s.); Feijoo (2000, 158); y Cerezo (2002, 56 y s.).

condiciones necesarias para el funcionamiento del sistema. En definitiva, se encuentran en un plano más alejado de los de naturaleza individual que los que hemos incluido entre los bienes jurídicos de carácter colectivo (Gil 1999, 168). En este grupo podemos incluir, por ejemplo, bienes jurídicos como la «administración de justicia», la «seguridad del Estado» o el «interés del Estado en el control de los flujos migratorios» (Lacruz 2015 a, 12 y s. y Lacruz 2015 b, 11 y s.).

Teniendo en cuenta los anteriores parámetros hemos de determinar la naturaleza de la función tributaria como bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda Pública. La decisión por una u otra de las dos posibilidades presentadas estará en función de que lleguemos a la conclusión de que tras la protección de la función tributaria lo que se pretende es directamente la defensa de bienes jurídicos individuales, como podrían ser la dignidad, la integridad física o la vida de los concretos ciudadanos, o no.

A. La naturaleza supraindividual de la función tributaria, base de la convivencia social: Justificación

En mi opinión, la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y, por tanto, los arts. 305 y 305 bis CP, están orientados a la protección de un bien jurídico supraindividual en sentido estricto: la función tributaria como fundamento de los principios en que se basa la convivencia social no supone garantía negativa *directa* para bien jurídico individual alguno, como sería en el caso de que se tratara de un bien jurídico colectivo.

El fundamento del bien jurídico propuesto radica en la protección de las condiciones necesarias para el funcionamiento del sistema en su conjunto y se encuentra aún alejado de bienes jurídicos de carácter individual como los señalados más arriba. Es pues una determinada manera de entender el funcionamiento de nuestra sociedad, sancionada constitucionalmente, la que, bajo la forma del Estado social y democrático de Derecho, encuentra su protección a través de los delitos de defraudación fiscal.

En esa misma línea interpretativa apunta la idea de que son imaginables otras formas no públicas de protección de bienes jurídicos individuales como los que hemos señalado antes. La protección de la vida, la integridad física o la dignidad de los ciudadanos son objetivos que en otros sistemas se alcanzan –ciertamente con resultados más o menos óptimos– con otras medidas.

Pero lo cierto es que nuestro Estado ha optado por autodefinirse como «social y democrático de Derecho» (art. 1.º1 CE) y la función tributaria se sitúa precisamente en la base del sostenimiento del sistema así concebido. En definitiva, protegiéndola estamos protegiendo una de las principales condiciones de funcionamiento del marco de que nos hemos dotado.

Esta idea se ve reforzada por el propio art. 1.º1 CE que incluye la igualdad entre los valores superiores de su ordenamiento jurídico[17]. Que el correcto desempeño de la función

[17] Según el mismo:

«*Art. 1.º 1. España se constituye 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.*»

tributaria es determinante de la efectiva consecución de la igualdad entre los ciudadanos no necesita de mayor fundamentación. Solo a través de políticas públicas activas, sostenidas por los ingresos públicos, es posible acercar la igualdad formal a la material.

Más allá de ello, lo cierto es que el erario público no solo permite el sostenimiento de una determinada manera de entender la protección de ciertos bienes jurídicos individuales, sino que se amplía a un conjunto de instituciones y estructuras –la Administración de Justicia, la Corona, las Cortes Generales, las Comunidades Autónomas, las administraciones locales…–, que dan forma a esa convivencia social sobre la que hemos construido el bien jurídico protegido por los delitos de defraudación fiscal. Se confirma por tanto que estamos ante un bien jurídico de naturaleza supraindividual.

Y por lo que acabamos de señalar no resulta convincente la crítica de que la función tributaria no puede ser elevada a la categoría de bien jurídico por su carácter meramente instrumental y accesorio (Simón 1998, 26; Adame 2009, 23). Es precisamente el carácter supraindividual de la misma el que la sitúa en ese lugar en el que se sustancian las condiciones básicas del funcionamiento del sistema y el que, como vamos a ver inmediatamente, hace que su protección jurídico-penal sea necesaria y haya de estar dotada de unas características determinadas.

Otro tipo de planteamientos, quizá influenciados por el recurrente recurso a la defensa del «viejo y bueno Derecho penal del Estado liberal» centrado en la protección del individuo, desconoce que en el Estado social de Derecho esa visión queda superada, volcándose a establecer las condiciones necesarias para que el individuo pueda alcanzar la igualdad material, ámbito en el que la protección de los bienes jurídicos supraindividuales alcanza todo su sentido.

B. Consecuencias de la naturaleza supraindividual de la función tributaria en la protección de la Hacienda Pública, 1: Apuntes sobre su adecuada configuración

Como hemos señalado, calificar de supraindividual al bien jurídico protegido por el delito de fraude fiscal no supone que nos encontremos ante un mero injusto formal, esto es, que se agote con la simple infracción de la norma: la desatención de las obligaciones tributarias puede poner en efectivo peligro la convivencia social en el modelo de Estado que traza nuestra Constitución y que precisamente se encuentra sostenido por la función tributaria.

Y justamente el carácter supraindividual del bien jurídico objeto de análisis nos va a dar algunas de las pautas que deberán guiar su protección. En la salvaguardia de este tipo de bienes jurídicos resulta decisiva la implementación de un complejo andamiaje de políticas de distinto signo entre las que la criminal ha de tener un limitado papel como cierre del sistema, siendo de especial importancia que sean esas otras políticas complementarias las que constituyan el núcleo de su protección integral.

Es por ello que en la protección de la función tributaria como fundamento de los principios en los que se basa el modelo de convivencia social adoptado por nuestro ordenamiento la función del precepto penal no debe tener un papel protagónico sino que se debe amortiguar el

impacto fundamentalmente negativo que las regulaciones penales pueden llegar a producir, cumpliendo escrupulosamente con el principio de subsidiariedad y *ultima ratio* que caracteriza al Derecho penal (Lacruz 2015 a, 13 y ss.; Lacruz 2015 b, 12 y ss.; Lacruz 2015 c, 356 y ss.).

Y de ahí que en un programa adecuado de salvaguarda de la función tributaria podamos hablar de, al menos, cuatro instancias previas al recurso al Derecho penal, que contribuirán a una protección más adecuada del bien jurídico protegido e incidirán en la disminución del potencial campo de la intervención penal:

a. La construcción de un sistema tributario adecuado:

El primer y decisivo paso para la protección de la Hacienda Pública es la construcción de un sistema tributario adecuado. Sin esa base fundamental, esto es, sin una adecuada planificación de la propia función tributaria, cualquier otra política que se pretenda desarrollar para su protección resultará fallida. Así, es fundamental incidir en los principios de equidad, progresividad, justicia y no confiscatoriedad sancionados por la Constitución y en la implantación de impuestos neutrales y simples (Colina 2010, 44; Cugat y Bañeres 2011, 796; Martínez, Miquel, Callejo y Manjón 2014, 43 y ss.).

b. La conformación de una conciencia fiscal en la ciudadanía:

De poco servirá un sistema tributario sobresaliente si no se desarrolla la conciencia fiscal de los ciudadanos. Ejemplo de ello son los casi dos siglos de vigencia y escasos treinta años de aplicación del delito fiscal en España. En una sociedad sin conciencia fiscal alguna de nada sirvió la existencia de una regulación penal que finalmente no se aplicaba (Lacruz 2016). Para evitar este tipo de situaciones es preciso implementar políticas que supongan el reforzamiento de la educación fiscal y de la comunicación entre las instancias públicas y los contribuyentes (Martínez, Miquel, Callejo y Manjón 2014, 46 y ss.).

Desde esta perspectiva se debe dar especial importancia a la evitación de la denominada ilusión fiscal, esto es, la falta de conocimiento por parte de los ciudadanos del origen y del coste de los servicios y bienes públicos que se financian con los tributos. Educación, comunicación y transparencia se dan pues la mano en la creación de la necesaria conciencia fiscal.

c. La confianza en el sistema de ingresos y gastos públicos:

Es también necesario reforzar la confianza del contribuyente, tanto en el sistema de ingresos como en el modo en que los mismos se van a utilizar para sostener el sector público. Ello implica dos tipos de actuaciones: por una parte es menester que se habiliten los sistemas necesarios para la lucha contra las actitudes fraudulentas, pero, además, es necesario que los gestores públicos actúen de un modo eficaz, equitativo y honesto (Martínez, Miquel, Callejo y Manjón 2014, 58 y s.).

Este factor, unido a los anteriores, fortalecerá las actitudes de compromiso con la Hacienda Pública y consecuentemente hará que el fraude tenga una menor incidencia.

d. La configuración de un sistema tributario sancionador adecuado:

Sin embargo, todas las medidas hasta aquí mencionadas no pueden evitar el impacto del fraude fiscal. Es preciso pues añadir un sistema de respuesta para aquellos casos en los que se produzcan quiebras en el modelo.

El primer escalón de dicho sistema estará formado por sanciones administrativas, previas a las de carácter penal. Para ello se ha de diseñar un conjunto de normas que incluya tanto mandatos de realizar conductas que supongan la evitación de la puesta en peligro o la lesión de la función tributaria, como prohibiciones de aquellos comportamientos que se dirijan a la puesta en peligro o lesión de la misma. La respuesta al incumplimiento de dichos mandatos y prohibiciones vendrá constituida por un sistema de sanciones que estarán graduadas en función de la gravedad material de las distintas infracciones y de consideraciones de política sancionatoria (Lacruz 2015 a, 15; Lacruz 2015 b, 14 y s.).

Esta estructura nos puede hacer pensar que el sistema sancionador propuesto tiene una vocación tardía: al extender sus efectos cuando la norma ya ha sido incumplida y el bien jurídico puesto en peligro o lesionado, no supondría más que la constatación del fracaso en su función protectora. No obstante, lejos de ello, la mera existencia de la norma y la certeza de que su incumplimiento trae consigo la imposición de la sanción actúan como factores esenciales en el fomento del respeto a los bienes jurídicos pues los ciudadanos, sabedores de ello, se abstendrán de incumplirlas, reforzando, tal y como hemos señalado en el apartado c, la confianza en el sistema. Es por ello que estamos ante normas de determinación y no de mera valoración (Lacruz 2015 a, 15; Lacruz 2015 b, 15).

Por supuesto que para que dicho sistema funcione será preciso dotar de los medios necesarios a las distintas instancias involucradas en la lucha contra el fraude, de otro modo todo quedará en papel mojado (Cugat y Bañeres 2011, 796).

Hasta aquí hemos descrito un modelo meramente formal. Es preciso dotar de contenido al mismo. Paso fundamental es llevar a cabo una delimitación adecuada de los ámbitos propios del Derecho tributario sancionador y del Derecho penal, limitando la intervención de este último a lo estrictamente necesario, pero sin que ello suponga desproteger el bien jurídico que hemos descrito. A perfilar dicha frontera dedicamos el apartado siguiente.

C. Consecuencias de la naturaleza supraindividual de la función tributaria en la protección de la Hacienda Pública, y 2: El papel del Derecho penal

Llegamos por fin a la clave de bóveda de las políticas de protección de la Hacienda pública: la intervención del Derecho penal. Es pues momento de analizar cuál debe ser su papel en este ámbito. La función tributaria como fundamento de los principios en los que se basa la convivencia social quedaría desprotegida tanto si marginamos la intervención penal, dejándola en un segundo plano, como si reservamos el papel de su protección al Derecho penal en exclusiva. Como hemos visto, solo con una actuación integral, que aúne las más diversas políticas públicas, podemos llegar a una situación adecuada.

Nos encontramos en el terreno del deslinde entre el Derecho penal y otros sectores del ordenamiento jurídico, en este caso el Derecho tributario sancionador. Es este un ámbito en el que pese a numerosos intentos no se ha logrado perfilar un criterio material de distinción. Entre lo ilícito penal y lo ilícito tributario no es posible determinar una diferencia cualitativa sino meramente cuantitativa, de gravedad de lo injusto. Los supuestos más graves deberán llevar aparejada la amenaza de la pena, dejando los menos graves a las sanciones tributarias. Al establecimiento de este límite no le serán ajenas consideraciones político-criminales (Gil 2015, 38 y ss.) y en el mismo deberán ser decisivas las concretas necesidades que plantee el concreto bien jurídico objeto de protección.

Es pues el trazado de esa frontera el reto al que nos enfrentamos. Desde una perspectiva jurídico-penal será preciso integrar de un modo armónico la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el conjunto del sistema penal a través tanto del diseño de normas que tengan muy presente las características y la gravedad material de las conductas incriminadas como del establecimiento de un sistema de penas adecuado. Con respecto a esta última cuestión no habremos de olvidar el fundamento y los fines de toda sanción penal: retribución, esto es, adecuación de la pena a la gravedad de lo injusto-culpable de la conducta; prevención general, o incidencia de la misma en la necesaria evitación de la comisión de delitos por el conjunto de los ciudadanos o de un segmento de los mismos, en este caso, los contribuyentes; y prevención especial, dirigida a evitar la recaída del penado (Lacruz 2015 a, 23 y ss. y Lacruz 2015 b, 55 y ss.).

En este camino puede resultar de gran ayuda una aproximación netamente económica. Para la configuración de un sistema sancionatorio adecuado será preciso establecer una ecuación ante el fraude cuyas variables giren en torno a la posibilidad de que la conducta sea detectada, la gravedad de la sanción impuesta y la capacidad del sistema de acceder a los «beneficios» reportados por el delito. Solo si la cantidad defraudada resulta sensiblemente inferior a la gravedad de la sanción multiplicada por el factor corrector de las posibilidades de que sea efectivamente impuesta y sumada a la posibilidad de que los réditos del delito sean decomisados, estaremos ante un sistema capaz de desincentivar el fraude fiscal. Podemos representarlo con la siguiente fórmula:

$$\propto = \frac{\text{Bi x tmg}}{\left(\pi \text{ x S}\left(\text{Bi}\right)\right) + \left(\partial \text{ x C}\left(\text{Bi}\right)\right)}$$

Donde:

Bi x tmg representa la cantidad defraudada, siendo *Bi* la base imponible y *tmg* el tipo marginal de gravamen.

π la posibilidad de que la conducta sea detectada.

S(Bi) la sanción impuesta, cuya naturaleza y gravedad está en función de la cuantía no declarada.

∂ la probabilidad de que se produzca el comiso de lo defraudado.

C(Bi) el alcance de dicho comiso en relación con la cantidad no declarada.

Obviamente el sistema solo podrá cumplir con su función si $\propto$ es sensiblemente menor que 1.

Con los datos anteriores hemos construido un banco de pruebas al que someter la regulación vigente en materia de delito de defraudación tributaria. Se trata de verificar si, tal y como se afirma frecuentemente y frente a un sistema de control social fuertemente volcado hacia el Derecho penal en cada vez más facetas de la vida en común, es cierto que la regulación vigente en el ámbito que nos ocupa dedica un espacio excesivamente estrecho a lo penal, lo podría constituir uno de los factores que explicarían la pesimista visión de los ciudadanos sobre la eficacia de la administración en la lucha contra el fraude fiscal y la sensación de impunidad de quienes más defraudan.

Dicha crítica encuentra soporte en que la regulación de los arts. 305 y 305 bis CP está plagada de decisiones limitadoras de su campo de aplicación en aspectos como la cuantía mínima necesaria para que estemos ante una infracción penal, los efectos de las distintas variantes de regularización o la exclusión del delito continuado pese a su carácter abiertamente patrimonial.

Estas serán por tanto algunas de las características que tendremos que estudiar en los siguientes apartados, verificando si la prudencia en el uso de los instrumentos penales de protección de la función tributaria pone en riesgo el objetivo último del Derecho penal que no es otro que garantizar la salvaguarda de la misma.

3. La vigente regulación de los delitos contra la Hacienda Pública: El instrumento más gravoso para la lucha contra el fraude fiscal

La actual redacción de los delitos contra la Hacienda Pública, fruto de la reforma del Código penal por LO 7/2012, de 27 de diciembre, *por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social*, entró en vigor en fecha tan cercana como el 17 de enero de 2013 y fue presentada como uno de los principales esfuerzos de los poderes públicos españoles para atajar la crisis económica.

Esta reforma se centra en una serie de «mejoras técnicas» que afectan a numerosos elementos de la regulación que en la actualidad comprende los arts. 305 y 305 bis CP[18]. Sin ánimo de agotar la exposición, podemos referirnos a seis aspectos de especial relevancia:

---

[18] Son los siguientes:

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

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

a) En primer lugar, se hace un importante esfuerzo en el ámbito de las consecuencias y naturaleza de la conocida como eximente de regularización. El preámbulo de la ley lo plasma gráficamente: el legislador pretende que la misma tenga el efecto de

---

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.

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

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

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta mil euros en el plazo de un año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado.

Si la cuantía defraudada no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y 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 seis meses a dos años.

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

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el

determinar la plena legalidad de la conducta, excluyendo expresamente que se trate de una mera excusa absolutoria y acercando su naturaleza a una suerte de elemento negativo del tipo o de causa de justificación sobrevenida que debería sanar toda posible ilicitud de la conducta. Es este uno de los puntos más controvertidos de la reforma, sobre el que volveremos más adelante.

b) Pero no satisfecho con este pretendido efecto legitimador, se introduce además una atenuante específica muy cualificada de regularización, que será de aplicación cuando ya se haya iniciado el procedimiento y siempre que no hayan transcurrido dos meses desde la citación judicial. Supone la imposición de la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la ley y un nuevo giro en la despenalización, aun parcial, de las conductas defraudatorias.

c) En el extremo contrario, se crea un nuevo artículo, el art. 305 bis CP, en el que se recogen dos subtipos agravados para casos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los seiscientos mil euros, cuando la defraudación se cometa en el seno de una organización o de un grupo criminal, o en supuestos en que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada.

Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

6. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

7. 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 liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, 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.

Art. 305 bis.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.»

d) Ya desde una perspectiva procedimental se incluye expresamente la posibilidad de que la Administración Tributaria continúe con el procedimiento administrativo pese a la existencia de un proceso penal paralelo (art. 305.5 CP).

e) De menos calado es la precisión de que en el ámbito del fraude a la Hacienda de la Unión Europea el monto de la cuantía defraudada se deberá referir también al año natural, si bien en el caso de criminalidad organizada los hechos podrán ser perseguidos desde el momento en el que la defraudación alcance la cuantía mínima exigida (art. 305.3 CP).

f) Por último se reforma el art. 310 bis CP para armonizar las penas previstas para las personas jurídicas con las nuevas reglas de los artículos anteriores.

En los siguientes apartados analizaremos algunas de estas modificaciones y otras características de la regulación presentes con anterioridad.

4. Análisis de algunos aspectos de la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública: Límite mínimo defraudatorio, continuidad delictiva y regularización

Dado que en esta sede no es posible agotar el estudio de la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, nos vamos a centrar en tres de los aspectos más controvertidos de la regulación vigente con el ánimo de verificar su idoneidad para conseguir el objetivo de protección del bien jurídico función tributaria.

Se trata del límite mínimo de la cantidad defraudada para poder afirmar que la infracción tributaria es constitutiva de delito, de la pretendida excepción a la aplicación de la continuidad delictiva y de la naturaleza de la regularización de la deuda tributaria y su trascendencia en la atenuación o exención de la responsabilidad criminal.

4.1. El límite mínimo de la cantidad defraudada para que la infracción sea constitutiva de delito: La frontera entre ilícito penal e ilícito tributario

El delito contra la Hacienda Pública está configurado como un delito de peligro abstracto, no es necesario que el acto defraudatorio ponga en concreto peligro la función tributaria –de hecho, solo la suma de una importante cantidad de los mismos podría hacerlo–. La defraudación fiscal se incrimina pues porque se entiende que engloba una serie de conductas peligrosas para la función tributaria en abstracto, *per se*[19].

[19] Sobre la caracterización de los delitos de peligro abstracto véase Gil Gil en Gil, Lacruz, Melendo y Núñez (2015, 193 y ss.).

Ahora bien, desde una perspectiva estructural lo anterior no es obstáculo para que se trate de un delito de resultado[20]. En el sistema vigente para las haciendas públicas españolas, el tipo exige un concreto resultado defraudatorio que entendemos constituye un elemento del tipo: la cuantía del fraude ha de exceder de 120.000 euros (Chico 2012, 60; Martínez-Buján 2015, 633 y ss. y 641; Sola 2016, 475). El bien jurídico trasciende por tanto al concreto perjuicio patrimonial sufrido por las haciendas públicas; la exigencia de ese resultado no supone más que la concreción de las formas de ataque al bien jurídico que se consideran jurídico-penalmente relevantes y una determinada decisión político-criminal por parte del legislador[21].

Así, según el art. 305.1 CP, para que la defraudación sea constitutiva de delito es preciso 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…».*

Con ello queda conformado un sistema que sitúa el umbral mínimo defraudatorio para que se dé la infracción penal en una elevada cantidad, más de 120.000 euros.

Esta decisión rompe con la tónica general del Código penal. Mientras que frecuentemente en delitos de carácter económico no existe un límite mínimo –pensemos en el blanqueo de capitales del art. 301 CP– y en caso de existir alguna referencia monetaria tiene la función de graduar la gravedad del delito y, consecuentemente, de la pena –caso de los 400 euros en el delito de hurto del art. 234 CP o en la apropiación indebida del art. 253 CP–, el límite de los 120.000 euros no tiene parangón con el resto de las previsiones del Código.

Por supuesto que ello no significa que hasta esa cantidad estemos ante una conducta lícita. Se trata de un ilícito tributario con consecuencias en el ámbito del Derecho administrativo sancionador. Sin embargo, no parece justificable que comportamientos de la gravedad de gran parte de los que quedan por debajo del umbral de los 120.000,01 euros no ameriten la calificación de delito y la aplicación de una auténtica pena.

Frente a ello se ha esgrimido que estamos ante cantidades que formaban parte del patrimonio del defraudador fiscal con anterioridad al fraude, pero no resulta un argumento convincente. Se trata de un hecho cierto en algunos de los supuestos típicos, pero que no se corresponde ni con los casos de omisión del ingreso de retenciones o ingresos a cuenta ni en los de las devoluciones o ingresos fiscales indebidamente obtenidos.

En el primero ambos supuestos, el de la elusión del ingreso de retenciones o ingresos a cuenta, la conducta supone a la vez un delito de apropiación indebida que, de entenderse que por el principio de especialidad debe ser castigada como delito de defraudación tributaria, supone un tratamiento claramente privilegiado en caso de que no supere los 120.000 euros (Martínez-Buján 2015, 630 y s.).

---

[20] Sobre la caracterización de los delitos de resultado véase Gil Gil en Gil, Lacruz, Melendo y Núñez (2015, 189 y s.).

[21] Algunos autores consideran que el límite en la cuantía defraudada no es un elemento del tipo sino una condición objetiva de punibilidad (Bertrán 2008, 87 y ss.).

En una situación parecida nos encontraremos en los supuestos de devoluciones o ingresos fiscales indebidamente obtenidos: si concurren los requisitos típicos podrían ser tipificados como un delito de estafa, por lo que de nuevo se estaría privilegiando al infractor fiscal con la aplicación de los límites del art. 305 CP (Ayala 2005, 5 y ss.; Choclán 2011, 100 y ss.; Cugat y Bañeres 2011, 832).

Más allá de ello, incluso en los supuestos en los que efectivamente la cuota defraudada formaba parte del patrimonio del defraudador, la desproporción con el tratamiento de otras figuras no tan alejadas –salvando las innegables diferencias, pensemos en la apropiación indebida– resulta notoria.

Estamos pues ante un tratamiento que rompe con la tónica del Código. Sería por tanto conveniente trazar un límite sensiblemente menor, adecuado a la gravedad material de la conducta defraudatoria y que no desconociera que la retribución es una de las bases en las que se sustenta la naturaleza y gravedad de la pena, pues de este modo se debilitan los efectos preventivo especiales y generales de la misma a la vez que se produce un grave desequilibrio en el sistema penal en su conjunto (Bertrán 2008, 75 y ss.). Nos encontramos por tanto ante una de las posibles causas de la desconfianza de los ciudadanos ante los sistemas de respuesta al fraude fiscal.

4.2. La continuidad delictiva: Su (parcial) exclusión del ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública

Pero si controvertido resulta el umbral mínimo de la cuantía defraudada, la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública tiene otra peculiaridad frente al resto de infracciones de contenido económico que la hace aún más discutible: la imposibilidad de apreciar el delito continuado –con las limitaciones que veremos a continuación–.

En efecto, para el cálculo de la cantidad defraudada el art. 305 bis CP establece las siguientes reglas:

> *«2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:*
>
> *a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.*
>
> *b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.»*

Esto es, salvo en el supuesto de que el periodo impositivo sea inferior a los doce meses, en el que el importe defraudado se referirá al año natural, en el resto de los casos de fraude fiscal no existe posibilidad de acumular las cuantías defraudadas en distintos periodos

impositivos o por distintos conceptos tributarios. Es decir, si el importe de lo defraudado no supera el umbral de los 120.000 euros, pero se ha cometido más de una defraudación de menor entidad por el mismo o distintos conceptos tributarios no es posible tener en consideración el monto total para entender consumado el delito.

En la misma dirección apunta la propia regulación del delito continuado en el art. 74 CP. Según este precepto:

> *«1. ... el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado como autor de un delito o falta (sic) continuados con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado.*
>
> *2. Si se tratare de infracciones contra el patrimonio, se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado. En estas infracciones el juez o tribunal impondrá, motivadamente, la pena superior en uno o dos grados, en la extensión que estime conveniente, si el hecho revistiere notable gravedad y hubiere perjudicado a una generalidad de personas.»*

Es decir, el Código establece con carácter general que para poder aplicar la continuidad delictiva es preciso que las conductas de base constituyan por sí mismas un ilícito penal y, obviamente, la regulación del art. 305 CP excluye de tal categoría a toda defraudación que no supere los 120.000 euros.

En definitiva, frente a la posibilidad de tener en cuenta el monto total defraudado se alzan dos razones infranqueables: la redacción del art. 74 CP, que habla de *una pluralidad de acciones u omisiones que… infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza* –ya que quien defrauda menos de 120.000,01 euros no infringe precepto penal alguno–; y, junto a ello, la regulación del propio art. 305 CP, que establece claramente los límites temporales y materiales del cálculo de la cuantía defraudada –excluyendo la posibilidad de acumular cantidad alguna fuera de los supuestos de tributos cuyo periodo impositivo o de declaración sea inferior a doce meses–.

Que esta peculiar situación puede provocar una quiebra en la protección del bien jurídico es obvio. De hecho da lugar a que conductas que valoradas en su conjunto suponen un grave ataque a la función tributaria queden al margen del Derecho penal, comprometiendo de nuevo gravemente el fundamento retributivo de la pena y debilitando sus efectos preventivo generales y especiales. Encontramos por tanto un nuevo elemento que puede justificar la suspicacia de la población frente a los instrumentos de lucha contra el fraude

Distinta cuestión es la de si es posible aplicar la continuidad delictiva cuando un mismo contribuyente ha cometido varios delitos independientes de fraude fiscal. Pese a opiniones en contra, fundamentalmente basadas en una pretendida naturaleza singular de cada impuesto defraudado –principio de estanqueidad impositiva– y en las reglas de determinación de la cuantía mínima típica del art. 305.2 CP (Calvo 2014, 107; Martínez-Buján 2015, 630 y s.; Mestre 2015, 511 y s.), entiendo que nada obsta a la aplicación de esta figura a los delitos fiscales (Choclán 2011, 256 y ss.; Sola 2016, 495 y ss.).

Dos argumentos apuntan en esta dirección. En primer lugar y desde una perspectiva material, si actuamos de otro modo nos veremos forzados a aplicar el concurso real de delitos, perjudicando al infractor fiscal frente a quien comete otros delitos de contenido económico. Pero además, no existe ningún obstáculo formal en la regulación del art. 74 CP que nos impida hablar de delito de defraudación tributaria continuado pues, salvo en el supuesto de ofensas a bienes eminentemente personales, se prevé expresamente la posibilidad de aplicar esta figura incluso cuando sean varios los sujetos ofendidos. Frente a ello no parece que el mencionado principio de estanqueidad impositiva deba preponderar, más aún teniendo en cuenta que, si bien es posible que varias infracciones tributarias puedan afectar a varias haciendas públicas, en numerosos casos se dará unidad de sujeto pasivo.

En definitiva, junto a la reconsideración de la cuantía mínima, en una revisión de la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública debería incluirse expresamente la posibilidad de aplicar el delito continuado a este tipo de infracciones así como un sistema de cálculo de la cuantía que permita la suma de cantidades defraudadas en distintos ejercicios por uno o varios tributos con el único límite del periodo de prescripción de las distintas infracciones.

4.3. Las distintas modalidades de regularización de la situación tributaria: Naturaleza y trascendencia

Hasta aquí hemos comprobado que en el ámbito de la protección de la Hacienda Pública el Derecho penal limita su intervención a conductas de extrema gravedad, dejando al Derecho tributario sancionador un papel protagónico y, para la mayor parte de los contribuyentes, exclusivo en la protección de la función tributaria. Sin embargo, como vamos a comprobar inmediatamente, esta decisión del Legislador no es óbice para que aún existan otras vías para alejar la aplicación del Derecho penal de este ámbito. Me refiero a la regularización de la situación tributaria, circunstancia que en la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública aparece con dos alcances distintos: como eximente y como atenuante muy cualificada de la responsabilidad penal. A estas dos figuras dedicamos los apartados siguientes.

4.3.1. La eximente de regularización del artículo 305.4 del Código penal: La polémica en torno a su existencia y naturaleza

Comenzaremos por estudiar los supuestos en los que la regularización de la deuda tributaria supone la total exención de responsabilidad penal. Esta posibilidad, prevista ya en el art. 305.1 CP se desarrolla en el art. 305.4 CP, según el cual:

> *«4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate,*

interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.»

A. El significado de la eximente de regularización: Quiebra en la eficacia del sistema penal de protección de la función tributaria

La idea que subyace a este precepto es la de que queda exento de pena el defraudador que reconoce y satisface el total de la deuda tributaria con anterioridad a que se le notifique el inicio de las actuaciones de comprobación o investigación, a que se haya interpuesto denuncia o querella contra él o a que se hayan realizado diligencias de las que pueda tener conocimiento formal.

Se trata de una figura que encuentra pocos referentes en el resto del Código penal –es el caso de la acción del autor evitando la propagación del incendio (art. 354.2 CP), la denuncia en los casos de cohecho (art. 426 CP), la retractación en el caso del falso testimonio (art. 462 CP) y de la revelación en los casos de rebelión (art. 480.1 CP) y sedición (art. 549 CP en relación con art. 480.1 CP)–. Supone un tratamiento privilegiado al infractor que cubre su deuda antes de conocer que es perseguido por la justicia. Una figura cercana a la del hijo pródigo que vuelve a casa del padre y que se extiende a los posibles delitos contables o falsedades que se hayan cometido en relación con el fraude.

Son distintos los aspectos discutibles de una previsión que, cercana a la idea de la reparación, se constituiría en una tercera consecuencia del delito junto a penas y medidas de seguridad. El problema se plantea desde el momento en que si bien se pudiera entender que la satisfacción de la totalidad de la deuda tributaria puede atender a las necesidades retributivas, pues en cierta medida contribuye a la reafirmación del ordenamiento jurídico, no siempre se podrá decir lo mismo desde la perspectiva de la prevención especial (en sentido contrario Sola 2016, 490) y mucho menos desde la prevención general, pudiendo incluso constituirse en un factor criminógeno (Cerezo, 2004, 44 y ss.).

Y es que, recuperando la fórmula que hemos desarrollado más arriba, es claro que la introducción del factor de la regularización distorsionará el valor del denominador, que disminuirá poniendo en peligro la efectividad de la sanción. La ecuación quedará del siguiente modo:

$$\propto = \frac{\text{Bi x tmg}}{\left(\pi \text{ x S}\left(\text{Bi}\right)\right) + \left(\partial \text{ x C}\left(\text{Bi}\right)\right) - \text{Re}}$$

Donde el nuevo elemento introducido, *R*e, representa la posibilidad de regularizar la deuda tributaria y quedar exento de responsabilidad penal.

En esta fórmula las posibilidades de que $\propto$ sea inferior a la unidad disminuyen frente a la originalmente propuesta, reduciéndose por tanto la eficacia del sistema penal de protección de la función tributaria, pues el sujeto sabe que incluso infringiendo la norma tiene la posibilidad de eludir su responsabilidad penal y no solo por la defraudación fiscal sino incluso por las falsedades e irregularidades contables que haya cometido.

Es pues preciso dirigir la mirada a las razones de conveniencia que se encuentran tras la figura de la regularización: incentivar la reparación del daño a las haciendas públicas, asegurando el cobro y evitando los problemas que causa la judicialización de los expedientes por fraude (Gómez-Ferrer 2014, 52 y ss.); que el sujeto que cumple finalmente con sus obligaciones fiscales puede presentar un pronóstico favorable desde la perspectiva preventivo especial –aunque no siempre será así–; y que abrir la posibilidad de quedar exento de pena mediante la regularización supone un incentivo para la recaudación de sumas en principio ocultas.

Sin embargo, se trata de una visión cortoplacista: se están poniendo en riesgo los efectos preventivo generales asociados a la pena pronta, efectiva y proporcionada a la infracción; a medio o largo plazo los efectos recaudatorios de la medida no solo se atenúan, sino que se puede constituir en un incentivo para el fraude. Es pues necesaria una profunda reflexión sobre la conveniencia de mantener la eximente de regularización del art. 305.4 CP. Como vemos, a medida que avanzamos en este estudio, la percepción negativa de los ciudadanos sobre la impunidad de quienes más defraudan va adquiriendo una base más sólida.

B. La polémica en torno a la naturaleza jurídica de la eximente de regularización de la situación tributaria: ¿Excusa absolutoria, elemento negativo del tipo o causa de justificación sobrevenida?

Partiendo del rechazo a la previsión de la eximente de regularización de la situación tributaria, es preciso decir que la discusión sobre la eximente de regularización no se reduce a su mera existencia. En los últimos tiempos se ha desarrollado una importante polémica sobre cuál es su naturaleza en la legislación vigente y cuáles son las implicaciones prácticas de optar por una u otra de las construcciones propuestas.

Dos son las corrientes básicas: la que afirma que estamos ante una excusa absolutoria que se encuadraría en la punibilidad y la que sostiene que se trata bien de un elemento del tipo, bien de una causa de justificación sobrevenida, que determinarían la licitud de la conducta.

a. El modelo de la excusa absolutoria: La doctrina dominante

La corriente hasta el momento dominante considera que se trata de una excusa absolutoria (Simón 1998, 107 y ss.; Choclán 2011, 352 y s.; Cugat y Bañeres 2011, 822; Domínguez 2011, 209 y ss.; Martínez-Buján 2015, 651; Mestre 2015, 508 y s.; Sola 2016, 489)[22]. Como tal no evita que estemos ante una conducta antijurídica y culpable, a la que no se le impondría pena alguna por razones político-criminales, de conveniencia; en este caso, en aras del fomento de la efectiva recaudación de la cantidad inicialmente defraudada.

Ello tiene entre otras consecuencias que como causa personal de exclusión de la pena se aplicará únicamente a aquel en quien concurra y no a otros posibles intervinientes en el delito (en contra Choclán 2011, 373) y, además, que al mantenerse la calificación de ilícito penal nada obstaría para que fuera base de un delito de blanqueo de capitales –siempre que se den sus requisitos típicos y que no se entienda que queda consumido en el propio delito de defraudación tributaria– (parcialmente en contra Díaz 2014, 609 y ss.; muestra su inquietud sobre esta posibilidad Martín 2014, 39). Por otra parte ello determinará que el delito quede consumado en el momento de la defraudación y que desde ese momento comiencen a contar los plazos de prescripción.

b. La regularización como elemento de lo injusto: El Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012

Frente a esta postura en el Preámbulo de la LO 7/2012 el Legislador ha alentado la interpretación de que la regularización produce una sanación total sobrevenida de la responsabilidad penal. Según el mismo:

> *«III. …Una primera modificación ha consistido en configurar la regulación de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente.*
>
> *Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido…*
>
> *En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria…».*

[22] Chico de la Cámara adopta el modelo de la excusa absolutoria, pero para referirse a la misma utiliza la confusa terminología de «causa de justificación de punibilidad» (Chico 2012, 111).

Con base en este texto se ha afirmado que mientras concurran los requisitos para poder acogerse a la eximente estamos ante un delito latente y que la regularización constituiría una suerte de elemento negativo del tipo (Calvo 2014, 110) o de causa de justificación sobrevenida (Gómez-Ferrer 2014, 54 y ss.) –si bien parece que quienes adoptan este tipo de planteamientos están decantándose por la opción de la antijuridicidad para evitar posibles problemas en el cómputo de la prescripción–. En ambos supuestos supondría por tanto la plena licitud de la conducta. Con ello se evitaría el planteamiento de una posible responsabilidad por blanqueo de capitales del art. 301 CP pues no concurriría la «actividad delictiva» que ha de situarse en la base del mismo y que tanta controversia ha suscitado (Espejo 2014, 93).

c. Toma de postura:
Conducta ilícita aunque no punible

A pesar de la nitidez con que se expresa el Legislador, la última interpretación no resulta en absoluto convincente. Materialmente supone un desconocimiento total de los elementos estructurales del delito y de la relación lógica que los preside. Y es que o bien estaríamos retrasando la consumación del delito a un incierto suceso futuro, de modo que incluso podría ocurrir que prescrita la deuda tributaria el ilícito penal no hubiera nacido por razones en ningún caso dependientes de la voluntad del defraudador, con los problemas en cuanto a la determinación del momento de inicio de los plazos de prescripción; o bien estaríamos afirmando que un injusto ya constituido podría desaparecer *a posteriori*, introduciendo en la configuración del mismo un elemento extraño a la conducta del contribuyente, ni más ni menos que el descubrimiento del fraude por parte de la administración tributaria (Dopico 2012, 15 y s.)

Frente a esta posibilidad mantenemos que la eximente objeto de estudio tiene carácter de causa personal de exclusión de la pena, esto es, de excusa absolutoria. En ese mismo sentido ya se pronunció el Consejo General del Poder Judicial en su informe sobre el Anteproyecto de la Ley Orgánica (Consejo General del Poder Judicial 2012, 13 y ss.).

Desde una perspectiva formal, si bien la inequívoca declaración del legislador en el Preámbulo tiene el valor de expresar su voluntad, no se constituye en el único ni en el principal criterio de interpretación de la ley. Tal y como señala el Tribunal Constitucional: «… los preámbulos o exposiciones de motivos de las leyes carecen de valor normativo…» (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre; 150/1990, de 4 de octubre; 212/1996, de 19 de diciembre; 173/1998, de 23 de julio; 116/1999, de 17 de junio; 31/2010, de 28 de junio; o 104/2015, de 28 de mayo).

Ello implica que, aunque no se aplique pena alguna, la conducta del defraudador que regulariza su situación con los requisitos del art. 305.4 CP es plenamente típica y antijurídica, esto es, constitutiva de un ilícito penal con todos los efectos que ello puede tener de cara a, entre otras cuestiones, la responsabilidad penal de posibles partícipes (Martínez-Buján 2015, 653 y s.; pese a mantener la naturaleza de excusa absolutoria se pronuncia en contra de exigir la responsabilidad a los partícipes Choclán 2011, 373) y a la existencia de un hipotético delito de blanqueo del art. 301 CP.

En definitiva, las afirmaciones del Legislador en el Preámbulo de la LO 7/2012 lejos de clarificar la situación producen mayor confusión, aumentando la inseguridad jurídica de quien opta por la regularización sin tener claridad sobre cuáles son sus auténticas consecuencias (Espejo 2014, 93 y s.).

4.3.2. La atenuante muy cualificada de regularización de la situación tributaria del artículo 305.6 del Código penal: ¿Una previsión necesaria?

Si hasta el momento hemos descrito un número inusual de vías de elusión de la responsabilidad penal todavía es posible hacer referencia a una última. En efecto, una vez que el procedimiento se inicia y por tanto ya no existe opción de acogerse a la eximente de regularización del art. 305.4 CP, el legislador aún reserva otra posibilidad –no es de obligatoria apreciación por jueces y tribunales–: la de atemperar la responsabilidad penal a través de la aplicación de la atenuante muy cualificada de regularización de la situación tributaria del art. 305.6 CP, según el cual:

> *«6. Los jueces y tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.»*

Nos encontramos ante una suerte de «tercera oportunidad» que de nuevo debemos entender enmarcada dentro de la punibilidad de la conducta y de una visión puramente utilitarista de este tipo de medidas atenuadoras.

En este caso la consecuencia no es la exención de la pena sino una atenuación muy cualificada de la misma en uno o dos grados –si aplicamos al tipo básico la máxima reducción prevista, la pena de prisión podría ser de tan solo tres meses, la de multa de un cuarto de la cantidad defraudada y la de 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 de nueve meses–.

La valoración ha de ser parecida a la que hacíamos con respecto a la eximente del art. 305.4 CP. Esta cascada de oportunidades debilita el efecto preventivo de la ley penal y de nuevo adolece de una visión cortoplacista que a la larga se traduce en una quiebra de la protección de la función tributaria que, no olvidemos, es el objeto de esta regulación (Dopico 2012, 12 y ss.; Martínez-Buján 2015, 659).

Retomando la anterior fórmula sobre la eficacia de la regulación penal en materia de protección de la función tributaria, esta circunstancia atenuante supone añadir un nuevo factor en el denominador, que podemos representar del siguiente modo:

$$\propto = \frac{Bi \times tmg}{\left(\pi \times S\left(Bi\right)\left(Ra\right)\right) + \left(\partial \times C\left(Bi\right)\right) - Re}$$

Donde el nuevo elemento introducido, Ra, representa la posibilidad de regularizar la deuda tributaria una vez iniciado el procedimiento y beneficiarse de la pena inferior en uno o dos grados, afectando por lo tanto a la sanción impuesta, S, cuya naturaleza y gravedad no solo estará en función de la cuantía no declarada, Bi, sino de este nuevo factor.

Como vemos la eficacia de la regulación penal sufre una nueva merma. Una vez más es conveniente plantear un análisis detenido de la conveniencia de mantener este tipo de circunstancia y una vez más se confirma la valoración de la opinión pública descrita al inicio de este artículo.

4.3.3. Valoración del instrumento de la regularización de la situación tributaria: Propuesta de eliminación

De lo hasta aquí dicho se deriva que los posibles efectos beneficiosos de la regularización en sus dos modalidades resultan a todas luces mucho menores que la auténtica quiebra del sistema que traen consigo.

Lo más sorprendente es que parte de la regulación que hemos estudiado resulta del todo innecesaria pues sus pretendidos efectos se podrían lograr –aunque obviamente de un modo más atenuado y por ello más adecuado– aplicando la normativa que el Código penal ya recoge en su Parte general.

Me estoy refiriendo a la atenuante genérica de reparación del daño del art. 21.5.ª CP, según la cual:

> *«Son circunstancias atenuantes: ...*
>
> *5.ª La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del juicio oral.»*

Esta atenuante se ubica en la esfera de la punibilidad y tiene su fundamento en que la conducta reparadora ayuda aun parcialmente a la protección del bien jurídico (Melendo 2015, 691). Su aplicación se rige por el régimen general, recogido en los arts. 65 y 66 CP, lo que permitirá incluso apreciarla como atenuante muy cualificada con la posibilidad de bajar la pena en uno o dos grados. De este modo, sin separarnos del régimen general podremos dar respuesta adecuada a aquellos supuestos en los que el pago de la deuda tributaria amerite un tratamiento privilegiado, todo ello sin fractura alguna del sistema penal en su conjunto y eliminando la posibilidad de una exención total de pena.

En definitiva, en aras de una efectiva protección penal de la Hacienda Pública se recomienda no solo la bajada del umbral defraudatorio y la posibilidad de acumular cantidades provenientes de la defraudación del mismo o distintos tributos en caso de que no alcancen

dicho umbral, sino integrar el tratamiento de la regularización de la situación tributaria en el régimen general de la atenuante de reparación del art. 21.5.ª CP.

Frente a esta conclusión, no resulta convincente la consideración de un grupo de penalistas que rechazan, incluso de modo vehemente, el sometimiento al Derecho penal de este tipo de supuestos, llegando a hablar de «terror tributario» (Bajo y Bacigalupo 2000, 5), ni la de quienes consideran que existe el peligro de que a través de la penalización de estas conductas se restaure la prisión por deudas (Mestre 1991, 107 y ss.; Mestre 2015, 506). No debemos olvidar que nos encontramos ante delitos dolosos, que la incapacidad de pagar lo correctamente declarado no supone en ningún caso la realización del tipo de lo injusto y, dato esencial, que estamos ante un bien jurídico de trascendencia fundamental en el marco del Estado social y democrático de Derecho.

5. La protección penal de la Hacienda Pública como manifestación de un Derecho penal de tres velocidades: El Derecho penal de los nuestros

Concluido el análisis de algunos aspectos especialmente destacables de la regulación del delito de defraudación fiscal, aún es preciso dar un paso más sin el que la comprensión del problema tratado no será completa. Se trata de, desde una perspectiva global, situar dicha regulación y sus peculiaridades en el conjunto del sistema penal contemporáneo.

Para conseguir este objetivo resulta obligado tomar distancia y ampliar nuestro campo de estudio. La cuestión que hemos de resolver puede formularse del siguiente modo: ¿qué podemos decir del conjunto de la regulación penal española sobre fraude fiscal y en especial de la acumulación de elementos dirigidos a evitar o dulcificar el recurso a la pena si lo comparamos con las principales tendencias del Derecho penal del momento? Respondiendo a esta pregunta estaremos en condiciones de valorar en su justa medida la auténtica trascendencia de las conclusiones obtenidas en la anterior investigación.

5.1. El delito de fraude fiscal frente al modelo explicativo del Derecho penal de las dos velocidades: Derecho penal del ciudadano *vs.* Derecho penal del enemigo

Para comenzar, es preciso hacer una breve descripción de las principales líneas del sistema jurídico-penal actual. Una de las caracterizaciones que más repercusión ha tenido desde las últimas décadas del pasado siglo es la que considera que el Derecho penal moderno está configurado como un sistema de dos velocidades: frente al clásico «Derecho penal del ciudadano», propio del Estado liberal de Derecho, nos encontraríamos con el pujante «Derecho penal del enemigo»[23].

[23] Se suele situar a Jakobs y en concreto al Jakobs de 1985 en el origen de esta tendencia (Jakobs 1985, 756 y ss.).

Simplificando el discurso, en un modelo ideal –ideal frente a real, en el sentido de que no siempre es fácil establecer fronteras claras entre ambos sectores– el primero de ellos, el «Derecho penal del ciudadano», estaría caracterizado por su naturaleza garantista, basada en un elevado desarrollo dogmático, y se aplicaría a «ciudadanos-delincuentes», sujetos que incidentalmente han quebrado el orden jurídico establecido pero que de algún modo siguen vinculados a la sociedad; mientras, el «Derecho penal del enemigo» estaría dirigido a luchar contra los «enemigos» de la comunidad, sujetos cuya actividad delictiva se caracteriza por la habitualidad, la profesionalidad, vinculados a estructuras criminales que se desenvuelven al margen de la sociedad, de modo que, imbuido por ese objetivo, el «Derecho penal del enemigo» carecería de los límites que tan preciados son para el «Derecho penal del ciudadano» y, desviándose de los principios, garantías y fines del Derecho penal general, se aplica a quienes se encuentran de facto al margen de la sociedad y sus reglas.

Siguiendo en este punto a Gracia Martín, algunos de los recursos que emplea el «Derecho penal del enemigo» en su particular guerra con quienes se encuentran al margen de la sociedad son:

a) La anticipación de la punibilidad ya a momentos en que los actos realizados solo tienen un carácter preparatorio de hechos futuros;

b) La desproporción de las penas;

c) La restricción de garantías y derechos procesales de los imputados; y

d) El endurecimiento de las condiciones de cumplimiento de las penas (Gracia 2005, 179 y ss.)[24].

e) Junto a ellas podemos señalar también que es común que se difuminen las distintas formas de intervención en el delito, pasando a considerarse autoría lo que en otras circunstancias serían meras formas de participación.

Pues bien, pese a que han sido muchas las voces que se han elevado contra la legitimidad y existencia de esa segunda velocidad, lo cierto es que el denominado proceso de expansión del Derecho penal, de huida al Derecho penal, asociado a la misma, se ha venido consolidando a lo largo de los años y en la actualidad son cada vez más las áreas que quedan incorporadas o sometidas a la influencia de los parámetros del «Derecho penal del enemigo». Hasta tal punto que según Silva Sánchez una vez constatada su existencia, la discusión pasa a versar sobre la legitimidad de un Derecho penal de tales características (Silva Sánchez 2001, 163 y ss.).

[24] Junto a las características señaladas Gracia Martín siguiendo a Jakobs menciona también para el caso alemán el empleo de una terminología abiertamente beligerante en la denominación de las leyes –«leyes de lucha o combate»–. Se trata de una característica que no podemos predicar sin más del legislador español, muy dado a eufemismos que en determinados casos esconden la verdadera naturaleza de las reformas aprobadas –como ejemplo, la LO 11/2003, de medidas concretas en materia de seguridad ciudadana, violencia doméstica e *integración de los extranjeros*, en materia de extranjería supuso fundamentalmente un importante incremento de las penas de los delitos contra el interés del Estado en el control de los flujos migratorios a la vez de una importante extensión de las conductas punibles (véase Lacruz 2015c, 368 y ss.).

Como ejemplos de la consolidación de esta tendencia político-criminal podemos citar no solo la regulación de los delitos de terrorismo, del narcotráfico o de los delitos contra la libertad sexual –incluido el establecimiento de regímenes especiales de acceso a los beneficios penitenciarios en buena parte de estas infracciones penales–, sino otros muchos ámbitos como los que atañen a la inmigración ilegal o al propio blanqueo de capitales, convertido en una suerte de delito de delitos.

Este proceso de expansión del Derecho penal y especialmente del «Derecho penal del enemigo» se ha visto favorecido por un paulatino desvanecimiento de los perfiles del propio concepto de «enemigo», lo que ha llevado a las sucesivas reformas penales a una espiral de inflación sancionatoria y a que cada vez sean más los «ciudadanos» que se pueden –y de hecho se ven– sometidos al punitivismo que caracteriza a esa vertiente del Derecho penal vigente que en principio no estaba prevista para ellos.

La pregunta es obvia: en este controvertido sistema bipolar ¿dónde hemos de situar la regulación del delito de defraudación fiscal?

Si repasamos los caracteres con que hemos descrito al «Derecho penal del enemigo», no es difícil llegar a la conclusión de que no concurre en el delito de defraudación tributaria ninguna de ellas. El exquisito trato penal ofrecido a los autores de este tipo de infracciones penales se aleja totalmente de los parámetros descritos. ¿Hemos pues de incardinarlo en el ámbito del «Derecho penal del ciudadano»?

La respuesta a esta segunda pregunta no resulta tan sencilla: es complicado encuadrar el privilegiado trato otorgado a los defraudadores fiscales en la descripción del «Derecho penal del ciudadano». En efecto, los claros principios que en teoría sustentan esta rama del Derecho penal moderno, con raíces en el Estado liberal, no se adaptan fácilmente a ciertos aspectos del sistema penal creado por el legislador español en torno al fraude tributario. Una de las principales conclusiones del estudio anterior es que existe un claro peligro de desprotección del bien jurídico que se pretende proteger: las numerosas posibilidades de poder salir penalmente indemne de graves defraudaciones fiscales casan difícilmente con la solidez del sistema representado por ese ideal «Derecho penal del ciudadano» que, pese a que valora con especial cuidado las esferas de libertad de sus destinatarios y es especialmente escrupuloso con las restricciones a la misma, no desconoce que el objetivo final del Derecho penal es la protección de los bienes jurídicos.

La conclusión es pues que estamos ante lo que parece una *rara avis*, una regulación que se aparta de las grandes y discutidas líneas trazadas en el Derecho penal moderno.

5.2. El delito de defraudación tributaria como manifestación de un Derecho penal de tres velocidades: El Derecho penal de los nuestros

¿Quiere esto decir que estamos ante un caso único, situado al margen de las tendencias penales actuales? No necesariamente. Lo que ocurre es que el problema del encuadre del delito de defraudación tributaria en el sistema jurídico-penal imperante debe partir de la ruptura del esquema bipolar que hemos descrito en el apartado anterior y que tan asentado está

en la discusión de la Ciencia del Derecho penal actual. En efecto, nuestro objeto de estudio se aparta de las dos categorías apuntadas: es expresión de una tercera velocidad en el Derecho penal contemporáneo, la que vamos a denominar «Derecho penal de los nuestros».

5.2.1. Caracterización del «Derecho penal de los nuestros»: El delito de defraudación fiscal como manifestación de esta corriente

En este nuevo marco teórico de tres velocidades, el «Derecho penal de los nuestros» está dirigido a sectores de la población a los que se quiere privilegiar frente al resto. No se trata por tanto ni de un supuesto de pacificación entre ciudadanos ni de guerra contra el enemigo[25], sino de un sistema de auténtica acogida de quien, pese a haber infringido las normas penales, se considera que no amerita tratamiento penal alguno o que en todo caso merece un tratamiento penal muy limitado; ello se consigue negando la existencia de deuda alguna con la sociedad o reconociendo en todo caso una deuda muy limitada con la misma, una suerte de «huida del Derecho penal». No estamos pues ante enemigos, pero tampoco ante ciudadanos iguales al resto.

Las principales características de esta tercera manifestación del sistema penal actual son:

a) El establecimiento de un sistema de penas sensiblemente inferiores a la gravedad material de las conductas objeto de sanción, directamente mediante la regulación de los marcos penales concretos o a través de la previsión de un sistema privilegiado de atenuantes –lo que incluye la evitación o la reducción a la mínima expresión de la previsión de la pena de prisión–;

b) La regulación de instituciones eximentes –bien genéricas bien específicas de ciertos delitos– encaminadas a evitar de raíz el recurso a la pena;

c) El establecimiento de procedimientos e instancias específicos de enjuiciamiento; y,

d) En última instancia la previsión de fórmulas privilegiadas de ejecución de las penas que se hayan podido imponer.

Como consecuencia de todo ello se produce una grave quiebra de los fines preventivo generales de las penas y del propio fundamento del Derecho penal como sistema de protección de los bienes jurídicos, fracturando la confianza en el sistema.

Pues bien, en el concreto campo que nos ocupa, la conciencia de las escasas posibilidades de ser sujeto de la imposición de una pena adecuada a la gravedad del delito cometido lleva consigo el peligro de un efecto desmotivador en el conjunto de los obligados fiscales, como hemos tenido ocasión de verificar al inicio de este estudio. Ello finalmente redunda en la efectiva puesta en peligro de la función tributaria como base de los principios sobre los que se asienta la convivencia social, bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda Pública.

---

[25] Tal y como gráficamente describe Gracia Martín a «Derecho penal del ciudadano» y «Derecho penal del enemigo» (Gracia 2005, 114).

Frente a este problema, se podría argüir que gran parte de las características señaladas parecen apuntar a un reforzamiento del pensamiento preventivo especial en su vertiente positiva y en concreto a la limitación del recurso a la pena frente a quien no necesita de un proceso de resocialización –lo que incluso concordaría con el mandato constitucional del art. 25.2 CE[26] y con el carácter fragmentario y de *ultima ratio* del Derecho penal–. Pero no nos equivoquemos: en primer lugar, no toda institución que nos remita a la prevención especial entra dentro del concepto de «Derecho penal de los nuestros» sino únicamente ciertos excesos en el pensamiento preventivo especial; y, en segundo lugar, si bien el «Derecho penal de los nuestros» en algunos casos supone una exacerbación de la prevención especial positiva, no necesariamente está asociado a dicha idea, sino que opera automáticamente, al margen de la existencia o no del peligro de reincidencia, creando *iuris et de iure* auténticas categorías de ciudadanos privilegiados según el tipo de infracción cometido o su concreta posición en el sistema, con independencia del riesgo de recaída en el delito.

Por tanto, el recurso al «Derecho penal de los nuestros» puede suponer un grave menoscabo no solo desde la perspectiva preventivo general y de la protección de los bienes jurídicos sino incluso desde la perspectiva preventivo especial, con el peligro de poder llegar a transformarse en un auténtico factor criminógeno.

Ya desde un punto de vista cuantitativo, si bien como sistema privilegiado que es, su ámbito de influencia resulta mucho más limitado que el que ocupan los Derechos penales del ciudadano y del enemigo, no son pocos los ejemplos del «Derecho penal de los nuestros» en nuestra legislación. Los tenemos en las amnistías fiscales que se han sucedido en las últimas décadas, lógicamente en el delito de fraude fiscal, pero también en otras figuras o, al menos, en el uso que en la práctica se ha hecho y se hace de ellas, como pueden ser las inmunidades, las inviolabilidades, la conformidad procesal o el indulto, en la exclusión de la pena de prisión en algunos delitos como la prevaricación administrativa, e incluso en la configuración de los marcos penales de ciertos delitos con el objeto de que los hipotéticos infractores puedan disfrutar de beneficios como la suspensión de las penas privativas de libertad u otros.

Como vemos, la opción del Legislador por el «Derecho penal de los nuestros» se encuentra frecuentemente influenciada por la tipología de los autores e, incluso cuando al tipificar ciertas figuras delictivas se construye sobre la naturaleza del delito, en la elección de este sistema privilegiado sigue pesando fuertemente el tipo de delincuente. Esto nos lleva a otro de los puntos criticables de este desarrollo del Derecho penal contemporáneo, y es que, del mismo modo que ocurre con el «Derecho penal del enemigo», la configuración de uno y otro modelo está fuertemente ligada a las características de los sujetos activos de las infracciones penales; de este modo, alejándose del «Derecho penal del hecho» que caracteriza al Estado de Derecho, se acercan peligrosamente al tan denostado «Derecho penal de autor», que realiza sus valoraciones no en función de las conductas llevadas a cabo sino de la caracterización del sujeto activo de las mismas[27].

---

[26] Según el art. 25.2 CE:

«Las penas privativas de libertad y las medidas de seguridad estarán orientadas hacia la reeducación y reinserción social…».

[27] Como es conocido, el «Derecho penal de autor», de infausto recuerdo, tuvo su momento álgido en la Alemania nacionalsocialista.

En definitiva, mientras la discusión se centraba en la defensa o rechazo de las manifestaciones del «Derecho penal del enemigo», el sistema ha ido, si no directamente engendrando –pues no todo es nuevo en este ámbito–, al menos consolidando una tercera vía que pretende favorecer a determinados sectores de la población y a determinado tipo de infracciones y que se encuentra en el extremo opuesto del péndulo de la justicia, privilegiando a estos en relación con el clásico «Derecho penal del ciudadano» y situándolos en las antípodas del «Derecho penal del enemigo».

Y, retomando el hilo que nos ha traído hasta este punto, una de las manifestaciones más claras de esta corriente la encontramos por tanto en el que ha sido nuestro objeto de estudio: el delito de defraudación fiscal.

El alcance de las regularizaciones en los distintos momentos de la vida del delito de defraudación tributaria, que posibilita no solo la aplicación de superatenuantes sino la abierta pretensión de que se declare lícita la conducta, casa perfectamente con el modelo establecido. También apuntan en la misma dirección los marcos penales, que distan mucho de ser equiparables a la gravedad material de las conductas realizadas. Así mismo, la extensión de la eximente a otros delitos adyacentes –irregularidades contables o falsedades– confirma que el patrón fundamental viene dado no solo por la naturaleza del delito sino por el tipo de autor, «uno de los nuestros» al que sin pena ni gloria se le facilitan todos los medios posibles de acogida en la sociedad. Por último, el alto umbral de defraudación establecido para que la conducta deje de ser una mera infracción administrativa –más de 120.000 euros– apunta en la misma dirección.

Y de este modo, pese a un aumento significativo de informaciones sobre condenas impuestas a autores de delitos fiscales y que finalmente han implicado el internamiento efectivo en prisión[28] (Méndez e Irujo, 2014), lo cierto es que las estadísticas penitenciarias arrojan el resultado de que a fecha de mayo de 2016 la población reclusa por delitos contra la «Administración y la Hacienda Pública» era de tan solo 260 personas[29]. Mientras en el sistema aplicado se den las características propias del «Derecho penal de los nuestros» nos encontraremos ante una quiebra del principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley, una suerte de «privilegio» para los defraudadores y, ya desde la perspectiva del ciudadano de a pie, bombardeado por los éxitos en la lucha contra el fraude, ante una inquietante operación de cosmética jurídica.

5.2.2. El «Derecho penal de los nuestros» en el seno del Derecho penal actual: Implicaciones en el ámbito de la protección penal de la Hacienda Pública

Dando un paso más y analizando la aplicación práctica de las tres categorías que constituyen el Derecho penal contemporáneo, podemos establecer una serie de relaciones internas

---

[28] Véase:
http://www.institucionpenitenciaria.es/web/portal/documentos/estadisticas.html?r=m&adm=TES&am=2016&mm=5&tm=TIP1&tm2=GENE (consultado por última vez el 19 de julio de 2016).

[29] Podrán sentirse perjudicados aquellos ciudadanos a los que habiéndoseles condenado por más de un delito contra la Hacienda Pública no se les aplique la figura del delito continuado, pero esa no es una característica propia del sistema sino, como hemos visto, la consecuencia de lo que entendemos es una interpretación errónea de la regulación de la continuidad delictiva.

entre las mismas, que afectan directamente a la vigente configuración del delito contra la Hacienda pública.

A. La relación entre Derecho penal del enemigo y Derecho penal de los nuestros: El péndulo del Derecho penal

Analizando en primer lugar los ámbitos más alejados, «Derecho penal del enemigo» y «Derecho penal de los nuestros», es posible comprobar que no viven al margen uno del otro, sino que en ciertos casos se encuentran intensamente entrelazados y es posible apreciar sus interconexiones. El acusado sesgo de unas y otras regulaciones determina que, en un simplista juego de equilibrios, se precise (frecuentemente) de una respuesta desde el otro extremo para compensar los desajustes que inevitablemente produce el alejarse de los estándares del «Derecho penal del ciudadano».

La relación del delito de fraude fiscal con el de blanqueo de capitales constituye un claro ejemplo de este movimiento pendular. El análisis de este extremo nos puede ayudar a comprender algunas de las dinámicas internas del sistema penal vigente.

En un extremo de la oscilación del péndulo encontramos a la actual regulación del blanqueo de capitales, clara manifestación del «Derecho penal del enemigo» y de su concepción omnímoda de la pena. Ampliados sus contornos hasta llegar a incluir el denominado «autoblanqueo» y los supuestos de simple posesión, se ha transformado, como ya hemos señalado, en una suerte de delito de delitos al que cada vez más acuden las fuerzas y cuerpos de seguridad y la fiscalía para asegurar la máxima eficacia en su labor.

Ahora bien, ello tiene graves implicaciones cuando quien ha cometido un delito de fraude fiscal opta por regularizar la deuda contraída con la Hacienda Pública si se entiende que dicha regularización tiene naturaleza de excusa absolutoria, que excluye la punibilidad pero no la ilicitud de la conducta. En efecto, aun sin pena, al tratarse de un ilícito penal, es posible considerar la conducta de defraudación tributaria regularizada como «actividad delictiva» origen de blanqueo de capitales (art. 301 CP). De este modo podrían verse sancionados como autores de este último delito muchos de quienes han sido acogidos como «nuestros» por la regulación del delito contra la Hacienda Pública.

En la siguiente oscilación del péndulo, los intereses que se encuentran detrás del sistema reaccionan con una redoblada respuesta del «Derecho penal de los nuestros»: no solo se asume el carácter de eximente de la regularización de la situación tributaria, si no que, como hemos visto que pretendía el Legislador de 2012, esta ha de restaurar la plena legalidad de la conducta inicialmente viciada, incluso si para ello hemos de violentar las categorías básicas del delito –declarando que determinadas formas de regularización suponen la licitud de lo que en origen es ya un ilícito penal– y, llegado el caso, vulnerar el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

B. Derecho penal del ciudadano y Derecho penal de los nuestros: Reivindicación del papel de los bienes jurídicos supraindividuales

La anterior descripción no sería completa si no hiciéramos referencia a la tercera tendencia, el «Derecho penal del ciudadano», y a sus conexiones con el «Derecho penal de los nuestros».

Y es que el aparentemente incuestionable bueno y viejo Derecho penal del Estado liberal, centrado en la protección del individuo, se ha traducido en un movimiento de oposición al cambio, el denominado discurso de la resistencia, que ha influido decisivamente en la relegación a un segundo o tercer plano de los bienes jurídicos supraindividuales que, sin embargo, tan decisivos se muestran para el funcionamiento del Estado social de Derecho del que nos hemos dotado (Gracia 2014, 339 y ss.).

Esa servidumbre se encuentra desde luego detrás de la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y de la minusvaloración de la trascendencia del bien jurídico protegido: la función tributaria como fundamento de los principios en los que se basa el modelo de convivencia social adoptado por nuestro ordenamiento no es tratada como un bien jurídico de primer orden. Solo así es posible entender el desequilibrio existente entre el tratamiento penal del fraude fiscal frente a otras infracciones de igual o menor trascendencia y, en definitiva, la «huida del Derecho penal» en este ámbito.

C. Pujanza del Derecho penal del enemigo e inercia del Derecho penal del ciudadano: La necesidad de reequilibrio del sistema penal actual

Por tanto, tanto la pujanza del «Derecho penal del enemigo» como la inercia del «Derecho penal del ciudadano» han contribuido a la consolidación de un sistema de protección penal de la Hacienda Pública anclado en el «Derecho penal de los nuestros».

Una conclusión podemos extraer de lo anterior: la solución está en una búsqueda armónica de los marcos penales y de las instituciones que han de modelar su aplicación, en un retorno a las categorías y calificaciones propias del Derecho penal garantista que se construyó en torno a los principios de libertad e igualdad de los ciudadanos y que, en definitiva, sigue encarnado en ese modelo ideal de «Derecho penal del ciudadano» (del hecho), pero sin olvidar la imperiosa necesidad de ampliar sin complejos su aplicación a las nuevas esferas fundamentales para la pervivencia del actual sistema de Estado.

Evitando las exacerbaciones propias de otros modelos, reduciendo a su mínima expresión los movimientos de oscilación del péndulo del Derecho penal, será más fácil permanecer fieles al equilibrio que debe presidir la aplicación del instrumento de control social más gravoso con el que cuenta el Estado, evitando así acudir a su compensación en el otro extremo. Esto es, rehuyendo del recurso a las formas propias del «Derecho penal del enemigo» y extendiendo los caracteres del «Derecho penal del ciudadano» encontraremos menos necesidad de acudir al «Derecho penal de los nuestros» y en todo caso tendremos en nuestras manos un instrumento más respetuoso con los principios básicos del Estado social y democrático de Derecho y, por qué no, más eficaz en la protección de los bienes jurídicos vitales fundamentales del individuo y la sociedad y, en el caso que nos ocupa, de la función tributaria.

Bibliografía

Adame Martínez, Francisco D. (2009). *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada.

Ayala Gómez, Ignacio (2005). «Obtención indebida de devoluciones empleando medios fraudulentos: ¿delito fiscal o estafa?», *La Ley penal*, n.º 17, Wolters Kluwer, Madrid.

Bajo Fernández, Miguel; Bacigalupo Saggese, Silvina (2000). *Delitos contra la Hacienda Pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.

Bal Francés, Edmundo; González Gutiérrez-Barquín, Pedro (2008): «El bien jurídico protegido en el delito contra la hacienda pública», en Fuentes Bardají, Joaquín de; Cancer Minchot, Pilar; Frías Rivera, Raquel; Zabala Guadalupe, Juan José (dirs.): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia – Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

Bertrán Girón, Fernando (2008). «El resultado típico: la cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito», en Fuentes Bardají, Joaquín de; Cancer Minchot, Pilar; Frías Rivera, Raquel; Zabala Guadalupe, Juan José (dirs.): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia – Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

Calvo Vérgez, Juan (2014). «El nuevo art. 305.5 del Código Penal y su compatibilidad con el art. 180.1 de la Ley General Tributaria», en García Prats, F. Alfredo (dir.): *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Centro de Investigaciones Sociológicas (2015). *Tres problemas que existen actualmente en España*, junio de 2016:

http://www.cis.es/opencms/-Archivos/Indicadores/documentos_html/TresProblemas.html (última consulta 15/07/2016).

Cerezo Mir, José (2002). «Los delitos de peligro abstracto en el ámbito del Derecho penal del riesgo», en *Revista de Derecho penal y Criminología*, 2.ª ép., n.º 10, UNED, Madrid.

— (2004). *Curso de Derecho penal español. Parte general. I Introducción*, 6.ª ed., Tecnos, Madrid.

Chico de la Cámara, Pablo (2012). *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones Críticas y Propuestas de* lege ferenda, Aranzadi, Cizur Menor.

Choclán Montalvo, José Antonio (2011). *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch, Barcelona.

Colina Ramírez, Edgar Iván (2010). *La defraudación tributaria en el Código penal español. Análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP*, Librería Bosch, Barcelona.

Congreso de los Diputados (2014). *Diario de sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas*, n.º 624, de 2 de septiembre, Madrid.

Consejo General del Poder Judicial (2012). Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, Consejo General del Poder Judicial, Madrid.

http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-Organica-por-la-que-se-modifica-la-Ley-Organica-10-1995--de-23-de-noviembre--del-Codigo-Penal- (última consulta 19/07/2016).

Cugat Mauri, Miriam; Bañeres Santos, Francisco (2011). En Álvarez García, F. Javier (dir.); Manjón-Cabeza Olmeda, Araceli; Ventura Püschel, Arturo (coords.), *Derecho penal español. Parte especial (II)*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Díaz y García Conlledo, Miguel (2014). «¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos de blanqueo?», en Demetrio Crespo, Eduardo (dir.); Maroto Calatayud, Manuel (coord.): *Crisis financiera y Derecho Penal Económico*, Bdef, Montevideo-Buenos Aires.

Domínguez Puntas, Antonio (2011). *Delito Fiscal y Blanqueo de Capitales*, Francis Lefebvre-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Dopico Gómez-Aller, Jacobo (2012). «La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal», *Iuris*, n.º 181-182, La Ley, Madrid.

Echevarría Ramírez, Ricardo (2014). «Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C. P. español», *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología,* n.º 16-04, Universidad de Granada, Granada.

http://criminet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf (última consulta 19/07/2016).

Espejo Poyato, Isabel (2014). «La adaptación de la Ley General Tributaria a la reforma del Código penal de 2012», en García Prats, F. Alfredo (dir.): *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Feijoo Sánchez, Bernardo (2000). «Cuestiones básicas de los delitos de peligro abstracto y concreto en relación con el tránsito», *Revista Ibero-Americana de Ciências Penais*, Año 1, n.º 0, mayo-agosto.

García-Pablos de Molina, Antonio (2000). *Derecho Penal. Introducción*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid.

Gil Gil, Alicia (1999). *Derecho penal internacional*, Tecnos, Madrid.

— (2015). En Gil Gil, Alicia; Lacruz López, Juan Manuel; Melendo Pardos, Mariano; Núñez Fernández, José: *Curso de Derecho penal. Parte general*, 2.ª ed., Dykinson, Madrid.

Gómez-Ferrer Senent, José (2014). «La nueva regulación del delito fiscal: Problemas aplicativos», en García Prats, F. Alfredo (dir.): *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Gracia Martín, Luis (1988). «La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: Crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma», *Revista de Derecho financiero*, n.º 58, Civitas, Madrid.

— (1994). «Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario (Las "funciones del tributo" como bien jurídico)», *Actualidad Penal*, Madrid.

— (2005). *El horizonte del finalismo y el «Derecho penal del enemigo»*, Tirant lo Blanch, Valencia.

— (2014). «Contribución al esclarecimiento de los fundamentos de legitimidad de la protección penal de bienes jurídicos colectivos por el Estado social y Democrático de Derecho», en Demetrio Crespo, Eduardo (dir.); Maroto Calatayud, Manuel (coord.): *Crisis financiera y Derecho Penal Económico*, Bdef, Montevideo-Buenos Aires.

Instituto de Estudios Fiscales, Dirección de Estudios, Área de Sociología Tributaria (2015): *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2014*, doc. 20/2015, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2015_20.pdf (última consulta 15/07/2016).

Jakobs, Günther (1985). «Kriminalisierung im Vorfeld eines Rechtsgutsverletzung», *Zeitschrift für die Gesamte Strafrechtswissenschaft*, 97, De Gruyter, Berlin.

Lacruz López, Juan Manuel (2015 a). En Gil Gil, Alicia; Lacruz López, Juan Manuel; Melendo Pardos, Mariano; Núñez Fernández, José: *Curso de Derecho penal. Parte general*, 2.ª ed., Dykinson, Madrid.

— (2015 b). En Lacruz López, Juan Manuel; Melendo Pardos, Mariano (coords.): *Tutela penal de las administraciones públicas*, 2.ª ed., Dykinson, Madrid.

— (2015 c). En Abarca Junco, Ana Paloma; Alonso-Olea García, Belén; Lacruz López, Juan Manuel; Martín Dégano, Isidoro; Vargas Gómez-Urrutia, Marin: *El extranjero en el Derecho español*, 2.ª ed., Dykinson, Madrid.

— (2016). «La evolución de la regulación del delito de defraudación fiscal. Casi dos siglos de vigencia y escasos treinta años de aplicación», en *Revista de Derecho penal y Criminología*, 3.ª ép., n.º 16, UNED, Madrid (en prensa).

Martín Queralt, Juan (2014). «Delito fiscal y delito de blanqueo de capitales», en García Prats, F. Alfredo (dir.) (2014): *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Martínez-Buján Pérez, Carlos (2015). *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia.

Martínez Álvarez, José Antonio; Miquel Burgos, Ana Belén; Callejo Arranz, Sara; Manjón Vilela, Sofía (2014). «La importancia de la lucha contra el fraude en el equilibrio presupuestario», *Presupuesto y gasto público*, núm. 76 (3-2014), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Melendo Pardos, Mariano (2015). En Gil Gil, Alicia; Lacruz López, Juan Manuel; Melendo Pardos, Mariano; Núñez Fernández, José: *Curso de Derecho penal. Parte general*, 2.ª ed., Dykinson, Madrid.

Méndez, Rafael; Irujo, José María (2014). «Los ingresos en prisión por delito fiscal aumentan un 63% desde 2012», 5 de octubre *El País*, Madrid.

http://economia.elpais.com/economia/2014/10/05/actualidad/1412528446_760625.html (consultado por última vez el 15 de julio de 2016).

Mestre Delgado, Esteban (1991). *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Madrid.

— (2015). En Lamarca Pérez, Carmen (coord.); Alonso de Escamilla, Avelina; Mestre Delgado, Esteban; Rodríguez Núñez, Alicia: *Delitos. La parte especial del Derecho penal*, 3.ª ed., Colex, Madrid.

Muñoz Conde, Francisco; García Arán, Mercedes (2007). *Derecho penal. Parte general*, 7.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia.

Octavio de Toledo y Ubieto, Emilio (dir. y coord.) (2009). *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Pérez Royo, Fernando (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Rodríguez López, Pedro (2008). *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona.

Serrano Gómez, Alfonso; Serrano Maíllo, Alfonso (2015). En Serrano Gómez, Alfonso; Serrano Maíllo, Alfonso; Serrano Tárraga, María Dolores; Vázquez González, Carlos: *Curso de Derecho penal. Parte especial*, 2.ª ed., Dykinson, Madrid.

Silva Sánchez, Jesús-María (2001). *La expansión del Derecho penal*, Civitas, Madrid.

Simón Acosta, Eugenio (1998). *El Delito de Defraudación Tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona.

Sola Reche, Esteban (2016). En Romeo Casabona, Carlos María; Sola Reche, Esteban; Boldova Pasamar, Miguel Ángel (coords.): *Derecho penal. Parte especial. Conforme a las Leyes Orgánicas 1 y 2/2015, de 30 de marzo*, Comares, Granada.