

## EL FRAUDE TRIBUTARIO EN EL NUEVO CÓDIGO PENAL

MIGUEL ÁNGEL OGANDO DELGADO\*

SUMARIO: I. *Introducción.*—II. *Antecedentes Legislativos.*—III. *Necesidad de la reforma.*—IV. *Concepto y caracteres.*—V. *Bien jurídico protegido.*—VI. *Acción: modalidades.*—VII. *Sujetos.*—1. *Activo: Delito especial. Partícipes. Retenedor. Personas Jurídicas. Asesor Fiscal.*—2. *Pasivo.*—VIII. *Antijuricidad.*—IX. *Culpabilidad.*—X. *Consumación.*—XI. *Excusa absolutoria.*—1. *Naturaleza jurídica.*—2. *Proceso evolutivo.*—3. *Requisitos formales.*—XII. *Medios fraudulentos.*—1. *Declaraciones-liquidaciones obligatorias.*—2. *Falsedades contables.*—3. *Seguros de prima única.*—4. *Cesión de créditos.*—5. *Fraudes inmobiliarios.*—6. *Facturas falsas (I.V.A.).*—XIII. *Tipo cualificado.*—XIV. *Eficacia de la excusa absolutoria en las falsedades.*—XV. *Penalidad.*

### I. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo nos proponemos abordar el examen del delito fiscal tras la publicación del reciente Código Penal, destacando las novedades de su actual regulación, y consignando los aspectos esenciales de los elementos constitutivos de los tipos penales. Sin embargo, en aras a la brevedad, nos detendremos en el llamado fraude fiscal, sin acometer el examen del llamado delito contable ni el fraude de subvenciones.

---

\* Secretario de la Administración de Justicia. Profesor Tutor de la UNED.

Para una más correcta comprensión del instituto en su regulación actual, debemos hacer referencia a la evolución legislativa producida en esta materia, a fin de resolver de los problemas que se iban suscitando en el orden técnico y práctico, como adecuada respuesta de naturaleza político-criminal.

## II. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

Aunque existen precedentes en la Ley de 3 de mayo de 1830, cuyo contenido se integra en el Código Penal de 1870, la Ley 50/1977 introdujo el embrión del actual delito fiscal, mediante la tipificación en el artículo 319 del Código Penal (en adelante CP) del llamado delito de ocultación de bienes o industria, de cuya inoperancia dió cuenta la Doctrina (Muñoz Conde <sup>1</sup>, Rodríguez Mourullo <sup>2</sup>, Serrano Gómez <sup>3</sup>). Este tipo penal se encuadraba dentro de los delitos de falsedad.

El legislador reconoce en la Exposición de motivos de la L.O. 2/1985, como principal argumento para la reforma de la institución, que la previsión legislativa no ha tenido los frutos deseados y, especialmente el efecto de la prevención general al que tiende todo precepto penal. La meritada Ley modifica por entero el tipo y lo amplía a otras modalidades mediante los artículos 349 (fraude tributario), 350 (fraude y malversación de subvenciones) y 350 bis (defraudación contable), regulados bajo la égida del Título VI (Delitos contra la Hacienda Pública), como independiente dentro de Libro II del CP. También dejó sin efecto la condición objetiva de procedibilidad exigida hasta entonces.

La L.O. 6/1995 de 29 de junio (B.O.E. n.º 155, de 30 de junio), reforma diez años después el mencionado Título VI del Libro II, y

---

<sup>1</sup> MUÑOZ CONDE. El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del C.P. 1986. A.D.P.C.P.

<sup>2</sup> RODRÍGUEZ MOURULLO. El nuevo delito fiscal. 1983. Madrid. Comentarios a la legislación penal.

<sup>3</sup> SERRANO GÓMEZ. «Delitos contra la Hacienda Pública». *Actualidad Penal*, n.º 29, 1987.

bajo la rúbrica «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», comprende los artículos 349 (fraude tributario), 349 bis (fraude a la Seguridad Social), 350 (fraude de subvenciones) y 350 (fraude contable).

El nuevo Código Penal, aprobado por Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre, respeta la independencia del Título relativo a estas modalidades delictivas, ampliándolas y regulándolas bajo el n.º XIV y rúbrica «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», con la tipificación siguiente: artículo 305 (fraude tributario), artículo 306 (fraude a la Comunidad Europea), artículo 307 (fraude a la Seguridad Social), artículo 308 (fraude de subvenciones), artículo 309 (fraude de ayudas de la Comunidad Europea), artículo 310 (fraude contable).

La principal novedad de la reciente reforma, operada mediante la publicación del nuevo CP, en la materia que examinamos, radica en dos nuevos tipos penales, cuales son los relativos al fraude a los presupuestos de las Comunidades (art. 306) y al fraude de ayudas de las Comunidades (art. 309). En lo demás, salvo algún aspecto accesorio o puntual, el nuevo CP es respetuoso con la letra y el espíritu de la LO 6/95 de 29 de junio.

### III. NECESIDAD DE LA REFORMA

La regulación penal relativa al fraude fiscal, introducida por L.O. 2/85, resultaba insuficiente y confusa. La dificultad para concretar los tipos penales, dada su remisión a la normativa tributaria compleja y cambiante, la falta de eficacia recaudatoria en vía penal, con perjuicio para el Erario Público, los defectos técnicos apreciados en los tipos penales, la discordancia existente entre el ordenamiento tributario y el penal, en orden a la eficacia exoneradora de responsabilidades del contribuyente que pagaba espontánea, aunque tardíamente, así como al diferencia de tratamiento entre los fraudes tributarios a la Hacienda Pública, a la Seguridad Social, o a las Comunidades, provocaron debates en la cátedra y en el foro, que llevaron a discordancias sonoras en orden a la interpretación y aplicación de los preceptos penales. Todo lo anterior abonaba la necesidad de acometer una reforma urgente del instituto que zanjara las polémicas suscitadas.

De especialmente grave debe tildarse la incoherencia del sistema anterior, en lo que se refiere a los efectos que en el orden penal podrían atribuirse a las regularizaciones tributarias, operadas por mediación de las Disposiciones Adicionales 13.<sup>a</sup> y 14.<sup>a</sup> de la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991, tanto más si se tiene presente el contenido del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria.

Se producía la paradoja en la práctica, de que el contribuyente que había logrado, acogiéndose a la regularización exoneradora que le brindaba la Hacienda Pública (mediante el instrumento legal mencionado), pacificar su situación con la Administración Tributaria, sin embargo podía verse implicado en un proceso judicial para la depuración de sus presuntas responsabilidades penales. De esta manera, un mecanismo que permitía a la Hacienda Pública recaudar debidamente, por pago espontáneo de las cuotas adeudadas, haciendo aflorar las ingentes bolsas de fraude tributario, bajo el premio del perdón fiscal, por otro lado era revelador de conductas fraudulentas que podrían entrar de lleno en los tipos penales vigentes entonces.

El nuevo CP, aprobado mediante LO 10/1995, de 23 de noviembre, que ratifica en esencia la LO 6/95, pretende dar una salida específica a los ciudadanos que persigan volver a la legalidad tributaria y penal, incorporando una excusa absoluta, para el caso de pago espontáneo y tardío.

#### IV. CONCEPTO Y CARACTERES

El delito de defraudación tributaria consiste en causar intencionalmente a la Hacienda Estatal, autonómica, foral o local, a los Presupuestos de las Comunidades, o a la Seguridad Social, una lesión patrimonial en cuantía superior a quince millones de pesetas, o cincuenta mil ecus respectivamente, mediante la elusión de pago de tributos, no ingreso de cantidades retenidas o que debían haberse retenido, obtención indebida de devoluciones o fondos, disfrute ilícito de beneficios fiscales o dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta (*vide* arts. 305, 306 y 307 C.P.).

Los tipos aludidos en el concepto genérico que denominamos conjuntamente «delito de fraude tributario», presentan una serie de caracteres comunes, cuales son:

a) *No tiene el carácter de norma penal en blanco*: Las referencias a elementos normativos incardinados en el ordenamiento tributario, no debe inducir a error a este respecto. Así lo proclama la jurisprudencia en STS 27-12-90 y sobre todo en STS de noviembre de 1991, al afirmar que en el precepto penal se determina con precisión el comportamiento antinormativo y la sanción correspondiente al mismo.

En el mismo sentido Devesa-Serrano <sup>4</sup> y M.J. Dolz Lago <sup>5</sup>.

b) *Admite todas las formas comisivas*: Anteriormente a la nueva regulación el Tribunal Supremo (*vide* por todas sentencia 26-11-90), abogaba por la admisibilidad de toda forma comisiva. La dicción literar del artículo 305 no es equívoca: «El que por acción u omisión...».

c) *Es un delito de resultado*: La exigencia del tipo penal en la producción de un resultado lesivo concreto, quince millones de pesetas o cincuenta mil ecus, nos conduce a esta afirmación.

La elevación de la cuantía de la cuota defraudada a quince millones, era una exigencia ineludible provocada por el lapso temporal de diez años, en que la depreciación de la moneda convierte en fraude de valor equivalente, el señalado por la LO 2/1985 y el actual, además de atender al principio de intervención mínima. Una de las enmiendas de Convergencia y Unión relativa a que la cantidad defraudada, además de rebasar el umbral de los quince millones de pesetas, alcanzase el treinta por ciento de la cuota tributaria, de acuerdo a un principio de proporcionalidad, no obtuvo éxito en sede parlamentaria, con ocasión de los debates de la LO 6/1995.

---

<sup>4</sup> RODRÍGUEZ DEVESA-SERRANO GÓMEZ. *Derecho Penal Español. Parte Especial*. Dykinson, Madrid, 1992.

<sup>5</sup> MANUEL JESÚS DOLZ LAGO. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Dictámenes, 1993.

d) *Es un delito doloso*: Antes de la reciente reforma del instituto, la mención «defraudare» utilizada en la descripción del tipo, excluía la posible comisión culposa. La LO 6/95, de 29 de junio, introdujo el término «dolosa» para describir la acción. El nuevo CP omite tal expresión, a nuestro juicio superflua, pues resulta inmanente al verbo «defraudar» la intencionalidad del comportamiento.

## V. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

Lejos queda ya la antigua concepción de este tipo delictivo como lesivo de la fe pública, propiciada por la ubicación sistemática del derogado artículo 319, en el Capítulo VI, del Título III, relativo a las falsedades. Tras la reforma de la LO 2/85 de 29 de abril que, como arriba comentamos, incardinó el artículo 349 en el Título VI, bajo la rúbrica «Delitos contra la Hacienda Pública», quedó clarificado el bien jurídico tutelado, cual es, como expresa la Doctrina mayoritaria, el Erario Público, con un contenido patrimonial.

La tesis expuesta queda ratificada tras la denominación del nuevo Título XIV «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», tal y como ya enunciaba previamente la LO 6/95.

Ciertamente que la mecánica delictiva en el fraude tributario, ataca la verdad, en cuanto oculta la real situación patrimonial del sujeto activo, induciendo a error a la Administración Tributaria sobre la verdadera situación económica del contribuyente, pero tal engaño se sitúa en relación de medio a fin, pues la lesión directa se produce en los intereses patrimoniales de la Hacienda Pública, Seguridad Social y fondos Comunitarios. En esta línea STS 12-3-86 y 12-5-86.

No faltan autores que catalogan el delito fiscal como «pluriofensivo». Así Martínez Pérez <sup>6</sup> entiende que el legislador quiere proteger en primera línea del patrimonio de la Hacienda, y además tutelar de forma indirecta la integridad del orden socioeconómico en sentido estricto.

---

<sup>6</sup> MARTÍNEZ PÉREZ. «El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985». *Revista Poder Judicial*, n.º 5. Madrid, 1985.

Como señala Miguel Bajo <sup>7</sup>, la trascendencia de la lesión patrimonial no sólo debe valorarse «per se», sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda la política social y económica.

## VI. ACCIÓN: MODALIDADES

Es denominador común de los tipos penales que analizamos (arts. 305, 306 y 307), la descripción del comportamiento que debe llevar a cabo el sujeto activo: «... por acción u omisión defraude».

El verbo defraudar revela que el daño patrimonial debe producirse mediante una *mendacidad*, astucia o artificio, es decir, mediante una actuación engañosa de parte del obligado tributario. Tal circunstancia llevó a parte de la doctrina (Córdoba Roda <sup>8</sup>, Quintero Olivares <sup>9</sup>) a considerar que el tipo del injusto sólo sería aplicable, cuando el obligado tributario desarrollará un comportamiento activo, excluyendo por tanto las conductas omisivas. Tal tesis no era compartida por Rodríguez Mourullo <sup>10</sup>, Muñoz Conde <sup>11</sup>, Martínez Pérez <sup>12</sup> o Devesa-Serrano <sup>13</sup>.

En las redacción de los nuevos tipos penales, el legislador ha querido salir al paso de dudas interpretativas al respecto, indicando las dos formas comisivas del delito: puede perpetrarse por acción o por omisión.

---

<sup>7</sup> MIGUEL BAJO FERNÁNDEZ. *Manual de Derecho Penal. Delitos Patrimoniales y Económicos*. Madrid, 1993.

<sup>8</sup> CÓRDOBA RODA. «El nuevo delito fiscal». *Revista Jurídica de Cataluña*, 1985, pág. 59.

<sup>9</sup> QUINTERO OLIVARES. «El nuevo delito fiscal». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Barcelona, 1978.

<sup>10</sup> RODRÍGUEZ MOURULLO. *El nuevo delito fiscal. Comentarios a la legislación penal*. Madrid, 1983.

<sup>11</sup> MUÑOZ CONDE. *Derecho Penal. Parte Especial*. Valencia, 1993.

<sup>12</sup> MARTÍNEZ PÉREZ. *Vide supra* nota n.º 6.

<sup>13</sup> RODRÍGUEZ DEVESA-SERRANO GÓMEZ. *Vide supra* nota n.º 4.

La Sala 2.<sup>a</sup> del TS, en sentencia 26-11-90 y 27-12-90, declara que tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración, como quien la presenta, si en ella se falsean los correspondientes datos. También el silencio es capaz de generar este delito. Incluso éste puede ser una forma cuantitativamente más importante y cualitativamente en su expresión y en su resultado.

**MODALIDADES:** El CP aprobado por LO 10/1995, de 23 de noviembre, en la parecida línea a la LO 6/95 de 29 de junio, amplía el elenco de modalidades aptas para la realización del fraude proscrito, a saber:

a) *Elusión del pago de tributos o de cuotas de la Seguridad Social:* Eludir, del latín ludere (jugar), supone huir, evadir, hacer vana o ineficaz una pretensión o derecho. Concretamente, en el artículo 305, se prohíbe el impago de tributos, elemento normativo del tipo que remite al concepto recogido en la Ley General Tributaria, artículo 26.1, cuyo texto clasifica los tributos en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

La elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social, quedaba fuera de la sanción penal, lo que provocaba una importante laguna que ha sido colmada con la inclusión del tipo del injusto descrito en el artículo 307. La equiparación del tratamiento sancionador de los tributos y de las cuotas de la Seguridad Social, era una exigencia ineludible, pues ambos mecanismos recaudatorios nutren de fondos las arcas públicas y con ellos se acometen las prestaciones obligadas del Estado. Hasta la creación del tipo especial las defraudaciones a la Seguridad Social se habían pretendido encuadrar bajo la égida del delito de estafa o delitos contra la libertad y seguridad en el trabajo y, con mayor acierto, a título de apropiación indebida, sin embargo los resultados no eran satisfactorios por su difícil encaje.

b) *Elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener:* Antes de la reforma del instituto, tal modalidad no era reputada fraude tributario, según jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo (STS 24-12-86 y 25-9-90), la cual incriminaba a título de apropiación indebida el comportamiento del retenedor que distraía en beneficio propio, en lugar de ingresarlas a la Hacienda Pública, las cantidades retenidas a sus empleados, por aplicación del



artículo 98 de la Ley 18/91, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Tras la reciente reforma el legislador deja claro el tratamiento punitivo del retenedor, zanjando anteriores polémicas, ya que puede incurrir en fraude tributario si incumple su obligación de ingresar las cantidades retenidas, equiparándose a tal conducta el incumplimiento del deber de retener.

c) *Elusión de ingresos a cuenta de retribuciones en especie*: Constituye también una novedad introducida por la LO 6/95, que recoge el nuevo CP. En realidad se trata de una submodalidad del comportamiento fraudulento del retenedor que tiene obligación de realizar los correspondientes ingresos a cuenta, respecto de las retribuciones en especie, ya sean de naturaleza mobiliaria o inmobiliaria, que tenga estipulado satisfacer a quienes se hallen bajo su dependencia laboral o de servicios.

d) *Obtención indebida de devoluciones, o de beneficios fiscales o de deducciones de la Seguridad Social*: Con anterioridad a la regulación actual, se tipificaba únicamente el disfrute ilícito de beneficios fiscales. Córdoba Roda reputaba como tal toda ventaja concerniente a la deuda tributaria. Los artículos 305 y 307 actuales equiparan al disfrute indebido, la devolución de cantidades ilícitamente obtenida del Fisco o de la Seguridad Social, así como las deducciones de las cuotas de la Seguridad Social conseguidas de modo fraudulento.

En el concepto de beneficios fiscales debemos incluir las reducciones, bonificaciones, exenciones, deducciones y desgravaciones tributarias a que se refiere el artículo 10 de la LGT.

e) *Elusión del pago de las cantidades que deban ingresarse en la CE o dar a los fondos obtenidos una aplicación distinta*: Estas modalidades de fraude tributario son novedad del artículo 306 del CP recientemente publicado, y no fue recogida por la reforma de la LO 6/95. En el delito fiscal del antiguo Título VI, artículos 349 a 350 bis, no se sancionaba penalmente la elusión de los ingresos debidos al Erario de la CE. Parecía claro en la regulación anterior que las figuras penales con que se tipificaba la defraudación tributaria, no estaban pensadas como tratamiento punitivo de las lesiones a los

intereses patrimoniales de la CE y sólo con grandes dificultades podía admitirse su encaje en el artículo 350, como fraude de subvenciones a las Comunidades.

Sin embargo la integración paulatina de España, como Estado miembro en la CE, lleva en algunos casos a la asunción de determinadas partidas presupuestarias, en los Presupuestos Generales del Estado, capítulo de Transferencias Corrientes, como es el caso del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, que se refleja en el Fondo de Ordenación y Regulación de Precios Agrarios.

De este modo aquellos impagos de cantidades debidas cuyo destino final corresponda al Erario Comunitario, constituye fraude tributario (p. ej.: la elusión del pago de la tasa de corresponsabilidad de cereales o la tasa de los productos lácteos, que forman parte de los tributos relativos a los Presupuestos Generales de las Comunidades).

Asimismo una aplicación de los fondos obtenidos, con cargo a los Presupuestos de la CE, distinta de aquella a la que estuvieren destinados, es novedad introducida por el artículo 306 del CP. Tiene semejanzas este comportamiento fraudulento, a la malversación propia o impropia, en cuanto el sujeto activo tiene acceso a unos fondos obtenidos lícitamente, pero los aplica a fines diversos para los que fueron librados o bien los aplica al incremento de su propio peculio.

## VII. SUJETOS

### **1. ACTIVO: DELITO ESPECIAL. PARTICIPES. RETENEDOR. PERSONAS JURÍDICAS. ASESOR FISCAL**

Los artículos 305, 306 y 307, señalan literalmente «En que... defraudare...», de lo que parece inferirse que sólo puede ser sujeto activo el contribuyente.

Córdoba Roda, Pérez Royo y Rodríguez Mourullo <sup>14</sup>, sostienen que cualquiera que esté en condiciones fácticas de defraudar puede ser sujeto activo del delito fiscal. Para Bajo Fernández, Devesa-Serrano y Jordana de Pozas <sup>15</sup>, estamos ante un delito especial o de propia mano, de modo que sólo puede ser sujeto activo el contribuyente.

El concepto de contribuyente es normativo y viene definido en el artículo 30 de la LGT: «Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley, resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto de contribuyente».

También la jurisprudencia (por todas, STS 25-9-90 y 17-11-90) deja sentado que se trata de un delito especial, de modo que sólo quien sea «directamente tributario» puede ser sujeto activo. Es idéntico sentido la Circular de la Fiscalía General del Estado 7/1978.

En cuanto a los *partícipes* conviene recordar que tanto la cooperación necesaria, como la inducción, son dos formas de participación, elevadas por el artículo 28 del nuevo CP a la categoría de autores, naturalmente distinguiéndolos del autor material. Para que la conducta del partícipe pueda ser reprochable penalmente, en virtud del principio de accesoria y unidad del título de imputación, es necesario que el autor directo haya perfeccionado el tipo del injusto.

La figura del *retenedor*, como más arriba se apuntó, en el nuevo CP, pasa a ser sujeto activo potencial del fraude tributario. Según los artículos 32 de la LGT, en concordancia con el artículo 10 de la Ley 44/78 y artículo 98 de la Ley 18/91, el sustituto del contribuyente es la persona natural o jurídica que está obligada a retener, en concepto de pago a cuenta, el gravamen tributario correspondiente, con ocasión de los pagos que realicen, ingresando su importe en el Tesoro. También puede ser sujeto activo, por mor del artículo 305, la persona que deba realizar los ingresos a cuenta de retribuciones en especie.

---

<sup>14</sup> PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid, 1986.

<sup>15</sup> JORDANA DE POZAS. «Delitos contra la Hacienda Pública». *Cuadernos de Derecho Judicial* (La nueva delincuencia, 1). CGPJ. Madrid, 1993.

La jurisprudencia anterior al nuevo CP, pese a considerar en STS 29-6-85 defraudador tributario, a un empresario que cometió defraudación en las cantidades retenidas a sus trabajadores, posteriormente modificó el criterio en STS 24-12-86 y 25-9-90, por entender que su deber nacía de un mecanismo obligacional indirecto, incriminando su conducta a título de apropiación indebida.

Finalmente, cuando las *personas jurídicas* lleven a cabo defraudaciones tributarias del modo descrito en el CP, responderá como sujeto activo, de acuerdo al artículo 31, «El que actúe como administrador de hecho o de derecho...», sin perjuicio de las responsabilidades que sean exigibles a otras personas, conforme a las reglas de la participación.

La figura del *asesor fiscal* quedaría excluida de responsabilidad como partícipe, siempre que su actuación se limitara a informar al obligado tributario, desde el punto de vista contable y de los ilícitos fiscales o penales, como arrendador de servicios especializados en cumplimiento estricto de su prestación obligacional.

## 2. PASIVO

Conforme al CP antiguo sólo la Hacienda Pública Estatal, Autónoma o Local, podían ser sujetos pasivos del delito de fraude tributario. A la entrada en vigor del nuevo CP, el elenco se amplía, sumando a los anteriores, la Hacienda Foral y el Erario Público de la CE. Incluso un ente institucional, cuyos recursos económicos se obtienen por mecanismos contributivos parafiscales, como es la Seguridad Social, queda específicamente indicado como sujeto pasivo de este delito, siguiendo la reforma de la LO 6/95.

## VIII. ANTIJURIDICIDAD

Estimamos implícito en el término «defraude» el elemento subjetivo del injusto, psicológico e interno en el sujeto activo, que

caracteriza su actuación como engañosa y portadora del ánimo de beneficiarse de un impago tributario, con el correlativo perjuicio para el Erario Público, en las cuantías determinadas por los tipos penales.

No parece posible la concurrencia de una causa de justificación. El estado de necesidad, residenciado en el artículo 20.5.º, no resultaría aplicable, pues el Tesoro Público es un bien jurídico de mayor entidad, que el patrimonio particular del autor. Los casos de impago tributario por carencia de recursos económicos, deben reconducirse a la falta de acción, como acertadamente expone Devesa-Serrano, pues no delinque quien declara sus deudas pero se ve imposibilitado de pago. Con la salvedad, debemos añadir, que su insolvencia sea punible, en cuyo caso estaríamos ante un delito diverso (*vide* art. 257 CP).

Tampoco serían aplicables, por análogas razones, las circunstancias previstas en el n.º 7 del artículo 20: cumplimiento de un deber o ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo.

## IX. CULPABILIDAD

El fraude fiscal, al igual que sucede con los llamados delitos económicos, es una infracción penal tendencial, y este ánimo no puede presumirse, sino aprobarse, pero puede ser inferido o deducirse de los hechos probados, a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas (STS 20-11-91).

La responsabilidad penal sólo puede ser exigible en estos casos, a título de dolo, como ya pusieron de relieve la doctrina y jurisprudencia, tesis que se ve respaldada sin duda por el legislador, pues el artículo 12 del nuevo CP señala: «Las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley». En el Título XIV del Libro II no se reprime ninguna conducta negligente, sino *intencional*.

Las dudas podrían suscitarse en referencia a la admisibilidad del dolo eventual. Lamentamos disentir de Bajo Fernández y Jordana de

Pozas <sup>16</sup>, pues entendemos que el elemento intelectual del dolo debe abarcar todos los elementos de la antijuridicidad tipificada, debiendo el sujeto activo conocer el alcance de sus actos, del que forma parte la cuantía de la defraudación, cual debe superar quince millones de pesetas o cincuenta mil ecus, siendo ajenos al ámbito penal, los propósitos defraudatorios de inferior montante, cuyo tratamiento adecuado corresponde al Derecho Administrativo, con imposición de la sanción proporcionada.

El *error* tiene sin duda incidencia en el campo de la culpabilidad, por mor del actual artículo 14, sobre todo en relación a la correcta inteligencia de los elementos normativos del tipo. Como señala Ferreiros Lapatza <sup>17</sup> el Derecho Tributario «está muy lejos de ser un modelo de claridad, sencillez y coherencia, sometido a frecuentísimos e imprevisibles cambios que hacen muy difícil, incluso a los expertos, determinar siquiera el Derecho vigente en un momento determinado y que plantea en todo caso, numerosos y complicados problemas de interpretación».

La STS 2-3-1988 negó al existencia del error sobre el tipo, o sobre la prohibición, en el caso de «unas personas que asumen tan serias responsabilidades en una empresa, como lo hicieron los acusados, sin que puedan desconocer el aspecto fiscal de su gestión económica...».

## X. CONSUMACIÓN

Dada la naturaleza jurídica de la infracción punible fiscal, como patrimonial y de resultado, la consumación se produce desde el momento en que se causa el perjuicio económico al Erario Público, o lo que es igual, en cuanto el sujeto activo tributario no tiene a su disposición las cantidades en cuya virtud es acreedor.

---

<sup>16</sup> BAJO FERNÁNDEZ. *Vide supra* nota n.º 7 y JORDANA DE POZAS. *Vide supra* nota n.º 15.

<sup>17</sup> FERREIROS LAPATZA. «Las infracciones tributarias en la reforma de la Ley General Tributaria». *Revista Jurídica de Cataluña*, n.º 4 Barcelona, 1985, p. 31.

La normativa reguladora de cada tipo de tributo, determina los períodos ordinarios para declarar, liquidar y satisfacer la cuota correspondiente al Tesoro Público, por lo que a ella debemos remitirnos: Ley 18/1991 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículo 97; Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, artículo 36; Ley del Impuesto sobre Sociedades, de reciente aprobación; ley 37/1992 del Impuesto Sobre el Valor Añadido, artículos 164 y 167.

En la modalidad del disfrute ilícito de beneficios fiscales, Devesa-Serrano, refiere la consumación al momento en que el sujeto puede disponer de la ventaja fiscal.

La tesis que cifra el instante consumativo en la liquidación definitiva de la Hacienda Pública, no parece apropiada, pues, con razón señala Ayala Gómez <sup>18</sup>: «... no habría nada más sencillo que esperar a que la Administración descubriera la defraudación para, acto seguido, pagar y evitar la responsabilidad criminal, y si no se descubre, esperar el plazo de prescripción del delito. Este no puede ser el sentido de la Ley».

La jurisprudencia en STS 9-2-1991 declara, en similar sentido, refiriéndose al supuesto concreto, que debía haberse procedido al pago de la deuda tributaria, al vencimiento de plazo voluntario de autoliquidación, y no cuando la Administración efectúa la liquidación paralela o correctora.

## XI. EXCUSA ABSOLUTORIA

El nuevo Código Penal contiene en los artículos 305.4 y 307.3, una excusa absolutoria. No se prevé por el legislador efecto exonerador alguno en el tipo de fraude a las Comunidades del artículo 306, circunstancia que sin duda provocará problemas interpretativos, a los que más abajo nos referiremos.

---

<sup>18</sup> AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. Cívitas, 1988. Madrid.

La redacción de los párrafos mencionados no deja lugar a dudas respecto a la *naturaleza jurídica* que debemos atribuir al pago espontáneo, aunque tardío: «Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación a las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo...». Se trata evidentemente de una excusa absolutoria, introducida por el legislador basándose en razones de utilidad u oportunidad, por medio de la que se deniega la consecuencia que se anuda a la comisión de una infracción, cual es la imposición de una sanción. Dicho de otro modo, estamos ante una figura jurídica que excepciona la punibilidad, al igual que ocurre con el actual artículo 268, o la exención que se prevenía en el antiguo artículo 563 bis b), respecto al cheque en descubierto.

Siendo la punibilidad un elemento del delito, su ausencia determinará el sobreseimiento libre a tenor de lo dispuesto en los artículos 637.2.º y 789.5.º 1.ª de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, con el consiguiente archivo de las actuaciones en fase intermedia, al no ser los hechos constitutivos de infracción penal. Respecto a los procesos penales en curso, e incluso en fase ejecutoria, debe tenerse en cuenta el principio referente a la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables que, a «sensu contrario», se consagra en el artículo 9.3 de la CE, y de modo afirmativo, en el artículo 2 del nuevo CP.

La introducción de la mencionada excusa absolutoria es fruto de un *proceso evolutivo* que merece destacarse, pues es conveniente traer a colación las reglas interpretativas señaladas por el artículo 3.1 del Código Civil, y especialmente la referida a los antecedentes históricos y legislativos, sin olvido de la teleológica.

Los precedentes tipos penales (artículo 319 y posterior 349 en su redacción dada por la LO 5/1985, del CP), no contenían tal previsión exoneratoria para el contribuyente que se había decidido a satisfacer su deuda tributaria, voluntaria y espontáneamente. Sin embargo, en el ámbito administrativo, el legislador se había ya apercebido de los efectos beneficiosos que suponía para la Hacienda Pública, no obstaculizar con sanciones el retorno a la legalidad fiscal del deudor tributario, en aras a la deseable desaparición o, cuanto menos, notable mengua, de las grandes bolsas de dinero fiscalmente opaco, generadas a finales de los años ochenta.



A esta finalidad respondía la reforma operada por Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la que en su Disposición Adicional 13.<sup>a</sup> y 14.<sup>a</sup>, en conexión al artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, exoneraba de sanción administrativa la regularización tributaria por medio de declaración complementaria, y permitía la reducción de las bases imponibles en el impuesto sobre la renta o patrimonio, por suscripción de deuda pública especial.

Tan trascendente reforma legislativa de naturaleza administrativo-sancionadora, que algún sector calificó apresuradamente como «amnistía fiscal», adolecía de su complementaria o correlativa modificación en el ámbito penal, pues el tipo del injusto quedaba consumado en las defraudaciones de cuotas tributarias superiores a cinco millones de pesetas, una vez vencido el plazo de pago voluntario.

Ante una situación jurídica como la descrita, no era temerario afirmar que nuestro ordenamiento jurídico padecía una cierta antinomia, lo que generaba intensos debates en la Cátedra y en el Foro, en torno a la interpretación y aplicación de las meritadas disposiciones adicionales, en conexión con el artículo 349, y sus posibles efectos exoneradores de responsabilidad penal. Así, se pronunciaban a favor de la tesis despenalizadora, Córdoba Roda, Bajo Fernández, Ferreiros Lapatza, entre otros. José Manuel Díaz Arias <sup>19</sup> destacaba que las DDAA pretendían facilitar al máximo la vía del arrepentimiento espontáneo, en coherencia con la campaña realizada por el Ministerio de Hacienda. Jordana de Pozas <sup>20</sup> y Manuel Jesús Dolz Lago <sup>21</sup>, negaron efectos exoneratorios a la DA 13.<sup>a</sup> (suscripción de deuda pública especial). Berdugo Gómez de la Torre y Ferre Olive <sup>22</sup> sintetizaban las dos opciones en el campo penal del contribuyente que pagó fuera de plazo: a) el desistimiento en tentativa, siempre que se vincule la consumación a la determinación de la deuda por la inspección de tributos, y b) la atenuante 9 del artículo 9, siempre

---

<sup>19</sup> JOSÉ MANUEL DÍAZ ARIAS. "El delito fiscal a debate". Foro de Abogados Tributarios. *Boletín Tributario* n.º 3, 1993. Madrid.

<sup>20</sup> JORDANA DE POZAS. *Vide, supra* nota n.º 15.

<sup>21</sup> MANUEL JESÚS DOLZ LAGO. Delitos contra la Hacienda Pública. Dictámenes, 1993.

<sup>22</sup> BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE-FERRE OLIVE. *Todo sobre el fraude tributario*. Praxis, Barcelona, 1994.

que se vincule la consumación al último momento hábil para realizar el ingreso correspondiente.

En sede jurisprudencial, la Audiencia Nacional revocó un auto de archivo del Juzgado Central n.º 3 (25-6-93), atribuyendo a la regularización tributaria sin requerimiento previo de la Administración, efectos similares a la atenuante de arrepentimiento espontáneo, en tanto que iniciada la causa, la atenuación sólo podría tener lugar por analogía. La Audiencia Provincial de Lérida, S. 15-7-93, negó también efectos despenalizadores a las DDAA, señalando, entre otras razones, que en ningún caso recogían la expresa voluntad legislativa que sería imprescindible para eximir de pena, debiendo adoptarse en su caso, por el legislador, legítimas decisiones al respecto, existentes en Derecho Comparado.

Así las cosas, desde una perspectiva unitaria del ordenamiento jurídico, pues éste es único, pleno y coherente, que abomina de anti-nomias, debía buscarse una interpretación integradora y no sectorializada del ordenamiento sancionador, que condujera al logro de la seguridad jurídica propugnado por el artículo 9.3 de nuestra Ley Fundamental, como principio vertebrador e la juridicidad estatal. Pero, sobre todo, era deseable una reforma legislativa que dotara de coherencia al sistema.

La necesidad de introducir una excusa absolutoria en el tipo del injusto se hizo patente, como pusieron de relieve los operadores jurídicos. Fermín Morales<sup>23</sup> señaló cómo la imagen de un contribuyente que ha logrado sellar la paz con el Erario Público, con certificado del Banco de España, pero a la vez sometido a un proceso penal, preocupó hondamente tanto en medios jurídicos como en la Administración Tributaria, significando cómo en Alemania la «autodenuncia» tiene efectos despenalizadores en caso de regularización tributaria.

El legislador, mediante LO 6/95 de 29 de junio (BOE 155), introdujo la excusa absolutoria en el apartado tercero del artículo 349, 349 bis y cuarto del artículo 350 del CP, por las razones que se deja-

---

<sup>23</sup> FERMÍN MORALES. «La reforma del delito fiscal» (1). *La Vanguardia* 8-4-1994.

ron expuestas más arriba, cuya finalidad no es otra que, a tenor de la Exposición de Motivos, salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para la regularización tributaria autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, siempre que se realice de una manera espontánea.

Además la LO 6/95 expresamente declaró exento de responsabilidad penal, en la Disposición Adicional 1.<sup>a</sup>, al contribuyente que hubiera regularizado su situación tributaria, cumpliendo los requisitos exigidos por las DDAA 13.<sup>a</sup> (suscripción de Deuda Pública Especial) y 14.<sup>a</sup> (declaración complementaria) de la Ley 18/1991 de 6 de junio del IRPF.

El actual Código Penal contiene similares excusas absolutorias en los artículos 305.4 y 306.3, de modo que no está sujeto a responsabilidad penal quien satisfaga su deuda tributaria con la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral, local o con la Seguridad social, siempre que se cumplan los *requisitos legales*, tendentes a garantizar la espontaneidad o voluntariedad del pago. A tal fin, se establecen en la norma unos límites de carácter formal y temporal, cuales son:

a) Que no se le haya notificado por la Administración Tributaria, o de la Seguridad social, la iniciación de actuaciones de comprobación, tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización.

b) En caso de que las actuaciones precedentes 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, o el Letrado de la Seguridad Social, interponga denuncia o querrela.

c) Cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones, que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias (en el caso de fraude contra la Hacienda Pública, y no contra la Seguridad Social).

Los indicados preceptos permiten parangonar nuestro ordenamiento sancionador, en esta materia, con el Derecho Alemán, como arriba se refirió, en el caso de la «autodenuncia», pero también con

el Derecho anglosajón, Gran Bretaña y Estados Unidos –Lamela Fernández<sup>24</sup>–, donde el «BODAD OF INLAND REVENUE» y el «IRS», respectivamente (organismos similares a la Agencia Estatal Tributaria), pueden valorar la corrección de la regularización del contribuyente, remitiendo a los Tribunales sólo aquellos casos en que no concurran los elementos de la excusa absolutoria.

Parecida es la finalidad de los requisitos legales de la excusa absolutoria, pues será lo usual que los órganos inspectores de la Hacienda Pública, detecten las irregularidades fiscales, remitiendo a los Servicios Jurídicos de las respectivas Administraciones o al Ministerio Fiscal, aquellos comportamientos susceptibles de denuncia penal, y sólo en casos muy excepcionales el Ministerio Público, en el curso de unas diligencias informativas o preprocesales, o el Juez de Instrucción, en el marco de la investigación oficial sumarial, tendrán noticia de defraudaciones fiscales, no comprobadas previamente por la Administración Tributaria. En el supuesto de investigación de la Fiscalía o de la Jurisdicción, el momento hábil para la regularización exoneratoria, será el anterior a la recepción de la citación que, en calidad de imputado, pudiera recibir el contribuyente.

En el caso de que se sigan actuaciones por la Administración Tributaria, el momento último de la eficacia de la excusa absolutoria, es el anterior al ser notificado el contribuyente en legal forma. En cambio, si tales actuaciones no se producen, ya no tendrá eficacia exoneratoria la regularización tributaria, si se verificó posteriormente a la denuncia o querrela que pudieran presentar la Fiscalía o los Servicios Jurídicos del Estado, Comunidad Autónoma, Foral o Local, con independencia del conocimiento que pueda tener el contribuyente de la querrela interpuesta contra aquél.

Por otro lado, los efectos exoneradores de la excusa absolutoria, serían ilusorios, o cuanto menos parciales, si aquella no abarcara los *medios fraudulentos* empleados, en aras a inducir a error a la hacienda Pública o Seguridad Social, respecto a la verdadera situación tributaria del sujeto pasivo.

---

<sup>24</sup> LAMELA FERNÁNDEZ. "Aproximación al Proyecto de LO de reforma de los Delitos contra la Hacienda Pública". *Deliberación*, tercer trimestre de 1994, Madrid.

Por este motivo el segundo párrafo del apartado cuarto del artículo 305, así como el del tercero del artículo 307 del nuevo CP, establecen: «La exención de la responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior, alcanzará igualmente a dicho sujeto por las (irregularidades contables u otras) posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de la regularización, el mismo pudiera haber cometido, con carácter previo a la regularización de su situación».

En la gran mayoría de los supuestos, el fraude tributario tipificado, conlleva la utilización de medios falsarios, en cuanto ocultan la verdadera capacidad económica del contribuyente, de manera que el uso del engaño o artificio se hace necesario para la comisión del hecho.

En efecto, las falsedades pueden verificarse de muy diversos modos, siendo los más habituales los producidos en las propias *declaraciones-liquidaciones obligatorias* en el Impuesto de Sociedades (Ley recientemente aprobada en el Parlamento, al redactar estas líneas), en el Impuesto sobre el Valor añadido (Ley 37/1992), en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1991), o en el Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991).

Otros supuestos de modalidades defraudatorias que se han producido con más frecuencia son las *falsedades contables*, que pueden llegar a constituir delito autónomo del artículo 310 CP, siempre que concurren los requisitos del tipo. En el caso de que se haya utilizado esta vía como medio para la comisión del delito fiscal, previsto en el artículo 305, entendemos que la excusa absolutoria abarcaría tal comportamiento, pues ya con anterioridad a la reforma de la LO 6/1995, de 29 de junio, que introdujo la mencionada exención, la opinión mayoritaria estimaba que en caso de concurrencia del delito fiscal y delito contable, nos hallábamos ante un concurso de leyes y no de delitos, pues el primero englobaba todo el disvalor del injusto, debiendo ser resuelto en atención a la regla de la consunción (por todos Pérez Royo). La STS 26-11-90 declaró a este respecto que el artículo 350 bis (delito contable) del anterior CP, sólo resultaba aplicable a las defraudaciones inferiores a cinco millones de pesetas. El legislador, no obstante, ha querido clarificar la extensión de la excusa absolutoria, pues ésta es aplicable a las irregularidades contables.

Otra modalidad denominada *seguros de prima única*, consiste en disfrazar, como contrato de seguro y por tanto fiscalmente opaco, una imposición a plazo fijo, pues el asegurado entrega un capital (prima única), con la obligación de satisfacer, por parte del asegurador, una determinada cantidad al final del contrato o la prima con los intereses si fallecía el asegurado.

La Administración Tributaria detectó otra modalidad defraudatoria importante: La llamada *cesión de créditos*, que el Auto de la Audiencia Nacional de fecha 13 de enero de 1993, calificó como de «depósito a plazo fijo que, además podía modificarse adelantando la fecha del vencimiento a voluntad del cesionario, con interés previamente convenido y con la promesa de no informar a Hacienda Pública de esas operaciones...».

También han sido habituales los *fraudes inmobiliarios* en que se producía una operación de compraventa de un bien inmueble, interponiendo sociedades instrumentales o fiduciarias, entre el vendedor y comprador real, con el fin de imputar el correspondiente impuesto (plusvalía) al intermediario, que en muchas ocasiones era una persona jurídica inactiva o bien constituida «ad hoc» para realizar ese sólo negocio jurídico.

Como colofón de los mecanismos defraudatorios más notables, por su volumen y cuantía, debemos citar las *fracturas falsas*, utilizadas para rebajar las bases imponibles y por lo mismo la cuota tributaria. Determinadas sociedades, inactivas para el objeto social de su constitución, emitían numerosas facturas falsas, pues no respondían a ningún trabajo o servicio real, que eran «compradas» por el sujeto pasivo tributario, quien las utilizaba como justificantes de pago en las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estos casos notorios, por su complejidad y extensión en territorio, personas y cuantías, llevaron al legislador a introducir en la LO 6/1995, y mantener en la LO 10/1995 del Código Penal, un *tipo cualificado* inexistente en la anterior regulación de LO 2/1985. En el apartado 1.º de los artículos 305 y 307, se prevé una agravación de la responsabilidad penal cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas, de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación, atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Respecto a la *eficacia de la excusa absolutoria*, la exégesis del precepto comentado, tanto desde un punto de vista literal, cuanto teleológico, lleva a concluir que exime de responsabilidad penal a toda falsedad que sea medio para conseguir un fraude tributario, ya se produzca en documento privado, mercantil o público.

En algunos supuestos dudosos, el sujeto pasivo tributario puede inducir a error a un Notario, como autorizante del documento público, llevándole a consignar en la escritura datos que no respondan a la realidad. La responsabilidad del Notario únicamente será exigible en cuanto sea consciente de cooperar necesariamente a la defraudación tributaria. El elemento consciente del dolo deberá abarcar, para la perfección del tipo del injusto, que con toda probabilidad se producirá un fraude en cuantía superior a quince millones de pesetas, lo que deberá inferirse de las circunstancias del caso concreto. Tal podría ocurrir en el supuesto de compraventa inmobiliaria, de altísima cuantía, interponiendo un fiduciario entre el comprador y vendedor reales, otorgándose ambos documentos públicos en tiempo inmediatamente sucesivo. En este supuesto, sería harto discutible que la responsabilidad del único Notario autorizante quedara salvada por el hecho de informar a los otorgantes de sus obligaciones fiscales, debiendo el fedatario público extremar el celo profesional.

Puede sostenerse que aun en estos casos, operaría la eficacia eximente de la excusa absolutoria, pues a tenor de la jurisprudencia, no existe falsedad en documento público u oficial cuando la finalidad sea defraudar al Fisco (STS 18-5-1927), o en otras palabras, faltar a la verdad en una escritura pública, cuando la finalidad sea la elusión del pago de tributos, no constituye falsedad típica (STS 8-3-90- y 11-4-91). Tal conclusión se obtiene de aplicar la regla de la consunción, válida igualmente para resolver el concurso de leyes, que se produce con la norma que tipifica el delito contable.

Pero aun entendiendo que la jurisprudencia precedente fuese aplicable al contribuyente que otorga un documento público, en que sólo se disminuye el precio real, (en cuyo caso no se produce un concurso medial, pues existe un solo delito), en aquellos casos en que la entidad de la falsedad en documento público, adquiera la suficiente relevancia penal «per se», por el mayor reproche que integra la antijuridicidad del acto, como para constituir un delito autónomo, y por tanto existiera un auténtico concurso de delitos, siempre que la finalidad sea única y exclusivamente la defraudación tributaria, sin otro lucro añadido, y se produzca la regularización de la deuda, quedaría despenalizada la falsedad instrumental de «lege ferenda», junto con cualquier irregularidad contable que el sujeto pudiera haber cometido.

Ahora bien, las actuaciones de los terceros fiduciarios (sean personas físicas o jurídicas) interpuestos por precio, que intervienen en operaciones inmobiliarias o mercantiles, generando un mercado ilícito, constituyen delitos autónomos en masa y no deben quedar amparados por la excusa absolutoria, que beneficiaría al verdadero sujeto pasivo tributario. En igual sentido Josep Sánchez Llibre <sup>25</sup>.

Finalmente debemos referirnos a los problemas de interpretación que podría generar la *ausencia de la excusa absolutoria* en el artículo 306, relativo a la defraudación a los presupuestos generales de las Comunidades, por cuanto la exención se previene respecto a las deudas a que se refieren los apartados primeros de los artículos 305 y 307. Si los fraudes tributarios a las Haciendas Estatal, Autonómica, Foral o Local y a la Seguridad Social, contienen un precepto que permite la vuelta a la legalidad tributaria y penal del contribuyente que satisface su deuda espontáneamente, no se entiende bien un tratamiento normativo diverso y más gravoso para el sujeto pasivo tributario de las Comunidades. El hecho de ser el Estado, respecto a estos fondos presupuestarios, un mero gestor de cantidades monetarias cifradas en «ecus» (en el futuro próximo «euros»), cuya titularidad corresponde a las Comunidades, no empece el que desde el punto de vista contributivo, no fuera conveniente su inclusión. Por otro lado, el principio de igualdad (arts. 9.2 y 14 CE) requiere no efectuar tratamientos dispares ante supuestos semejantes, tanto más

---

<sup>25</sup> JOSÉ SÁNCHEZ LLIBRE. *Nueva regulación del delito fiscal*. Cyclops, Barcelona, 1995, p. 59.



si se tiene presente que en Derecho Comparado Europeo, como más arriba se apuntó, existen figuras jurídicas que condonan las sanciones fiscales, como premio al pago espontáneo de la deuda.

Probablemente la cuestión deba abordarse desde la perspectiva del Derecho Comunitario, siendo España un miembro más de las Comunidades, pero, mientras tanto, la falta de tratamiento equitativo entre contribuyentes por razón del hecho imponible, podría encontrar solución si se aplica la analogía «*in bonam partem*», en cuanto fuente permitida en Derecho Penal.

## XII. PENAS

En el *tipo básico* se combina la pena privativa de libertad de uno a cuatro años, junto con la pena pecuniaria de multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada.

Ambas penas se agravan en el *tipo cualificado*, para aplicarse en su mitad superior (*vide* art. 305 y 307).

Por último, y sólo para el fraude contra la Hacienda Pública, descrito en el artículo 305, se establece como pena accesoria la pérdida del derecho a obtener subvenciones o ayudas públicas, y a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por plazo de tres a seis años.