

# DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA Y LA SEGURIDAD SOCIAL

FRANCISCO PEREZ-CRESPO PAYA  
Abogado del Estado

## INTRODUCCION

La incorporación de la regulación de estos tipos delictivos se produjo muy tardíamente en la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley Orgánica del nuevo Código Penal. Ni en el texto remitido por el Gobierno, ni en el aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el 16 de junio de 1995 se preveía la inclusión de los mismos. Por el contrario, en el texto aprobado por el Congreso se disponía que el Título VI del Libro II del Código Penal quedaba exceptuado de la cláusula genérica de derogación Texto del Refundido del Código Penal de 1973. Fue durante la tramitación del proyecto en el Senado donde se incorporaron estos delitos en el Código Penal, olvidando la idea de su regulación por una ley especial, y así el texto definitivo incorpora un Título, el XIV «De los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social» (arts. 305 a 310), que recoge básicamente el contenido de la Ley Orgánica 6/95, de 29 de junio, con algunas novedades que hacen referencia, básicamente, a la protección de la Hacienda Pública de las Comunidades Europeas, y a la adecuación de los tipos previos tanto al nuevo sistema de penas que establece el Código como a la adopción de un sistema de *numerus clausus* de conductas imprudentes, lo que excluye la necesidad de calificar expresamente a estos delitos como dolosos. La exposición debe centrarse por tanto en la innovación que ambos textos, casi inmediatos en el tiempo, han introducido en la regulación de estas figuras delictivas que se podrían ordenar en:

### **Delitos contra la Hacienda Pública Estatal, Autonómica, Foral y Local:**

A) *Delito de defraudación tributaria* (art. 305): el que por acción u omisión defraude eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresar a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales siempre que la cuantía exceda de 15 millones de pesetas.

B) *Fraude en ayudas públicas* (art. 308): obtención de ayuda pública falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que lo hubieran impedido; o alteración sustancial de los fines para los que la subvención fue concedida siempre que el importe exceda de 10 millones de pesetas.

C) *Delito contable tributario* (art. 310): el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias o lleve contabilidades distintas que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

b) No anote operaciones económicas o practique anotaciones ficticias cuando la cuantía de cargos a abonar omitidos o falseados exceda, sin compensación, de 30 millones de pesetas por ejercicio económico, y las declaraciones tributarias se hayan omitido o sean reflejo de esta falsa contabilidad.

### **Delitos contra la Hacienda de las Comunidades Europeas:**

A) *Defraudación Tributaria* (art. 305.3): cuando las conductas constitutivas de defraudación tributaria (305.1) se cometan contra la Hacienda de las Comunidades y la cuantía defraudada exceda de 50.000 ecus.

B) *Defraudación a los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por ellas en cuantía superior a 50.000 ecus*, eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar o dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta (art. 306).

C) *Obtención indebida de fondos de los presupuestos Generales a las Comunidades Europeas u otros administrados por ellas*, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando los que lo hubieran impedido en cuantía superior a 50.000 ecus (art. 309).

### **Delitos contra la Seguridad Social (art. 307)**

El que por acción u omisión defrauda a la Seguridad Social eludiendo el pago de cuotas y demás conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales siempre que la cuantía exceda de 15 millones de pesetas (art. 307).

## **DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA ESTATAL, AUTONOMICA FORAL O LOCAL**

### **A. DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA (art. 305)**

#### **Antecedentes**

Artículo 331 del Código Penal de 1870 y art. 319 del Código Penal de 1944; ubicados sistemáticamente en el capítulo VI del Título III del Libro II, bajo el epígrafe «De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria»; «delito fiscal» en sentido estricto, introducido por el artículo 35 de la Ley 50/77, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal; artículos 349, 350 y 350 bis, dentro del Título VI del Libro II, introducidos por la Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, y modificados por la Ley Orgánica 6/95, de 29 de junio, que dio una nueva redacción a los artículos 349 a 350 bis, bajo la rúbrica «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra Seguridad Social», creando un nuevo precepto, el artículo 349 bis, que introduce el delito contra la Seguridad Social, antecedente inmediato del actual Código Penal que la reproduce de manera casi idéntica. La Exposición de Motivos de esta Ley Orgánica justificó la reforma al indicar que «en la actualidad para que la regulación de esta figura produzca los fru-

tos deseados dentro de la lucha contra el fraude es preciso realizar una serie de modificaciones normativas que, por una parte, afectan al tipo delictivo y, por otra, a la necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario». A continuación detalla las modificaciones más importantes del tipo delictivo: «la relativa a la regulación de forma expresa de la elusión del pago de retenciones de ingresos a cuenta de retribuciones en especie como elementos integrantes del tipo delictivo, dada la importancia de estos ilícitos y su trascendencia en el ordenamiento tributario; la determinación de la relación existente entre la regularización tributaria autorizada expresamente por la Ley General Tributaria y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea; la actualización de las cuantías determinantes de la separación entre infracción administrativa y delito, avalada por razones económicas y políticas»; y en último lugar «la creación de tipos cualificados por la concurrencia de circunstancias que denotan una especial voluntad de defraudar y de dificultar la investigación de los hechos constitutivos del delito o que revisten especial trascendencia y gravedad por el importe de lo defraudado o por la existencia de una estructura organizativa de fraude».

2. El *bien jurídico* protegido se mantiene inalterable, por lo que cabe recoger las declaraciones jurisprudenciales previas que lo sitúan en el marco de los delitos contra el patrimonio descansando su originalidad, o relativa originalidad, fundamentalmente en la naturaleza del sujeto pasivo, que ha de serlo la Hacienda Pública, así como en la materia que constituye el objeto de la defraudación (1), declaración que se ve completada, desde el punto de vista de lo que puede denominarse filosofía del sistema penal, con la de que el bien jurídico protegido está íntimamente relacionado con el artículo 1.1 de la Constitución, que proclama la Justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, y el artículo 31 de la misma Ley fundamental en orden a la función que los tributos han de desempeñar

en un estado democrático de derecho, al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos, según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social (2). En última instancia, se ha indicado que el bien jurídico inmediatamente protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado, en su caso, en la recaudación tributaria (3).

En este punto tan sólo destacar que el artículo 305 al igual que el precedente 349, tras la LO 6/95, incluye entre las Haciendas Públicas que pueden ser sujeto pasivo del delito a la «Hacienda Foral» como elemento distinto de la estatal y autonómica.

3. Dentro de las conductas contempladas por el artículo 305 se incluye expresamente la *comisión por omisión*. La Memoria (4) que acompañaba al Proyecto de Ley Orgánica 6/95 indicaba que «asimismo resulta conveniente resolver definitivamente el tema de que la falta de presentación de la declaración es medio material idóneo de comisión del delito, puesto que, a pesar de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo es absolutamente nítida sobre este extremo (Sentencias 29 de mayo de 1985, 2 de marzo de 1988 y 24 de diciembre de 1990), aun con posterioridad a dichos pronunciamientos, alguna jurisprudencia menor y un importante sector doctrinal sostienen su inidoneidad» (5).

Tal y como se ha indicado, la jurisprudencia del Tribunal Supremo siempre ha mantenido la tesis de que era factible la construcción del concepto «defraudación» partiendo de la simple omisión del sujeto tributario (6), puesto que resulta patente que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto totalmente no debe ser de mejor condición que quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido (7), problema el de las formas comisivas resuelto por la jurisprudencia, señalando que dejando de declarar se consigue un resultado lesivo (8) pues el silencio es capaz de generar este delito, incluso

ésta puede ser, sin duda, una forma de realización más importante cuantitativa y cualitativamente en su expresión en el resultado (9).

No obstante, pese a esta claridad en la doctrina todavía se reproduce la discusión sobre si es necesario una simple omisión o la misma debe ir acompañada de una auténtica «puesta en escena» capaz de inducir a error a los órganos de la Administración Tributaria (10).

4. Junto a esta referencia el artículo 305, al igual que el precedente 349, incluye *nuevas modalidades genéricas de acción*, ya que cabe defraudar a la Hacienda Pública no sólo eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, sino también mediante la elusión de «cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie» y la «obtención indebida de devoluciones».

La Memoria (11) que acompañaba al Proyecto de Ley Orgánica 6/95 justificaba la inclusión de la primera modalidad típica mencionada indicando que «habida cuenta la existencia de una determinada tendencia jurisprudencial a someter los supuestos de retenciones practicadas y no ingresadas en la Hacienda Pública dentro de los delitos de apropiación indebida... se hace necesaria la referencia expresa en la configuración del tipo penal a las retenciones de ingresos a cuenta, ya que resulta indudablemente más adecuada su tipificación como delito fiscal» (12).

Con esta declaración legal se pretende resolver la polémica sobre si el no ingreso de retenciones practicadas constituía delito fiscal. Esta postura era la mantenida por alguna decisión minoritaria (13), pero era negada por la jurisprudencia mayoritaria entendiendo que la infracción por delito de defraudación tributaria, que supone un delito especial (14), exige en el sujeto activo una cualidad específica: ser deudor tributario que no se daría en el retenedor que sólo podría considerarse obligado tributario de forma indirecta (15), por lo que la única tipificación admisible era la de apropiación indebida (16).

Este cambio normativo resulta justificado además por la modificación que ha sufrido el

concepto de «crédito tributario» en el artículo 58 de la Ley General Tributaria, tras la Ley 25/95, de 20 de julio, que ya recoge expresamente que la deuda tributaria está constituida no sólo por la cuota tributaria determinada en función del tipo de gravamen, sino también por los pagos a cuenta o fraccionados, por las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.

La nueva descripción de la conducta típica plantea un problema de derecho transitorio, por la posible aplicación retroactiva de la ley penal más favorable atendiendo al principio de tipicidad y especialidad, por cuya virtud habrían quedado despenalizadas las conductas ahora incluidas en el tipo cuando el importe de lo retenido y no ingresado no alcance el límite establecido actualmente para diferenciar entre delito e infracción administrativa, notoriamente superior al que tanto el nuevo como el viejo Código Penal establecían para considerar una conducta constitutiva de delito de apropiación indebida (30.000 y 50.000 pesetas). En este sentido, expresamente la Consulta 2/96, de 19 de febrero, de la Fiscalía General del Estado, aún referida inicialmente al impago de cuotas de la Seguridad Social, señala que el principio de especialidad exige que las defraudaciones de retenciones deban ser calificadas, en todo caso, a través del artículo 349 del Código Penal (305 del CP de 1995) siempre que se cumplan los requisitos típicos de tal precepto, y, en particular, que el importe global de la defraudación sea superior a 15 millones de pesetas, quedando despenalizadas las defraudaciones inferiores a dicha cantidad cometidas antes de la entrada en vigor de la LO 6/95, sancionables únicamente en vía administrativa.

5. La segunda conducta novedosa descrita en el tipo penal es *la obtención indebida de devoluciones*.

La Memoria (17) del proyecto de ley orgánica aclaraba que «se detecta la conveniencia de referirse específicamente a la obtención indebida de devoluciones puesto que las mismas no son beneficios fiscales ni tampoco implican la elusión de pagos de tributos, por lo que puede resultar dificultosa su inclusión en el tipo penal actualmente vigente».

Se trataba así de resolver las dudas que la tipificación de la obtención indebida de devoluciones podía suponer ya que según algún sector doctrinal el aludido comportamiento no podía ser incluido dentro del artículo 350 del CP, puesto que el mismo debía quedar desligado de todo contenido tributario, mientras que tampoco resultaba plenamente correcto englobarlo en la noción de beneficios fiscales del artículo 349, que implicaba un menor pago a la Hacienda Pública (18).

La inclusión de estas «devoluciones indebidas» plantea también si cabe aplicar el principio de especialidad para aquellas conductas consideradas previamente como constitutivas de estafa (Sentencia 134/95 del Juzgado de lo Penal número 3 de Oviedo de 16 de marzo de 1995) por determinar una disposición patrimonial de la Hacienda Pública al margen de relación jurídico tributaria alguna, mediante la creación de sociedades ficticias con inexistente actividad real. La calificación de este delito como especial podía resolver esta cuestión.

6. Las conductas descritas constituyen delito fiscal 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 15.000.000 pesetas*. Se mantiene la misma cuantía que introdujo la Ley Orgánica 6/95, indicando la Memoria de este proyecto que «la fijación de la cuantía es probablemente la cuestión más relevante desde el punto de vista de política legislativa puesto que en función de la fijada se obtendrá un tipo de delito dirigido a uno u otro sector de la realidad social» (19).

Doctrinalmente se ha discutido si el límite constituye un elemento del tipo o una condición objetiva de punibilidad, «con mejor acomodo en el primer caso, al principio de culpabilidad, y sin necesidad de ser abarcado por el dolo en el segundo» (20), debiendo recordarse que durante la tramitación parlamentario de la Ley Orgánica 6/95 se rechazó expresamente una enmienda del Grupo Parlamentario de Izquierda Unida tanto en el Congreso

como en el Senado que expresamente contemplaba la cuantía indicada como condición objetiva de punibilidad. En definitiva se trata de un elemento inexcusable del delito cuya determinación compete a los tribunales, quienes han de proceder a fijar su importe con sujeción a la legislación fiscal vigente (21).

El apartado 2 de este artículo 305 señala como a efectos de determinar la cuantía mencionada: «*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. 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*».

La interpretación conjunta de la expresión «cuantía de la cuota defraudada» e «importe de lo defraudado» ha llevado a la doctrina a entender que se refiere estrictamente a la cuota tributaria, y, en la actualidad, tras la reforma de la Ley 25/95, a los conceptos que recoge el artículo 58.1 de la LGT, excluyéndose los demás recargos recogidos en el artículo 58.2, y a salvo el recargo del 58.2.a) cuando se devengue a favor del mismo sujeto activo de la relación jurídico tributaria (22).

El último inciso es interpretado entendiendo que la cuantía de la defraudación se refiere a la deuda tributaria correspondiente a un solo hecho imponible, con independencia de que el mismo hecho imponible vuelva a ser realizado por el sujeto pasivo del tributo en un breve período de tiempo, es decir, como hecho imponible real o concreto subsumible en el tipo abstracto (23).

Con estas reglas resulta evidente que se ha querido evitar la admisibilidad del delito continuado en el ámbito tributario, y así lo reconoce la jurisprudencia (24).

7. Como novedad el artículo 305 introduce en su párrafo segundo, en el apartado primero, *dos tipos agravados* que obligan a aplicar la pena en su mitad superior 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», cuyo fundamento específico radica en la especial facilidad de impunidad y de comisión del delito, siendo suficiente para su aplicación que el sujeto se aproveche conscientemente de esa situación.

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». Se requiere, por tanto, la ejecución de una defraudación «de especial trascendencia y gravedad», calificación que debe referirse a los dos supuestos que contemplan el tipo. La fijación de que deba entenderse por importe de especial trascendencia y gravedad será una tarea de la jurisprudencia. Por su parte, la exigencia de una estructura organizada parece exigir una pluralidad de individuos que se distribuyen funcional y ordenadamente la tarea de defraudar a la Hacienda Pública, aun cuando no parece preciso una nota de permanencia en la estructura.

8. En el nuevo Código Penal, donde sólo se castigan las acciones y omisiones imprudentes cuando expresamente lo dispone la ley (art. 12), no se plantea cuestión alguna sobre el carácter doloso del tipo, implícito en la expresión «defraudación» (25), siendo necesario el ánimo defraudatorio para que exista delito (26) a fin de evitar la resurrección de la definitivamente desterrada prisión por deudas. En la redacción actual del 305.1 se suprime, de acuerdo con la estructura del nuevo CP, el vocablo «doloso», introducido en el tipo por la Ley Orgánica 6/95 (27).

9. La pena establecida es la de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, no ingresada o indebidamente obtenida o disfrutada, aplicada en su mitad superior para los tipos agravados y con la consecuencia accesoria establecida en el párrafo tercero del artículo 305.1, imponer al responsable «la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públi-

cas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de seguridad Social durante un período de 3 a 6 años». Las novedades de esta redacción se centran en la utilización del término «ayuda pública», junto con el de «subvención», en sustitución de «crédito oficial». Al utilizarse la misma expresión que en el artículo 308 deberá interpretarse con el mismo sentido amplio que posteriormente se comentará. La segunda novedad, la referencia a la «Seguridad Social», no demuestra sino la intención de equiparar a todos los efectos el delito de defraudación tributaria y el de Seguridad Social, aunque sorprendentemente la misma consecuencia accesoria no se establezca en el artículo 307 para el delito de defraudación a la Seguridad Social.

10. La novedad más importante recogida en la Ley Orgánica 6/95 e incorporada al nuevo Código Penal es la exención de responsabilidad penal por la regularización voluntaria de la situación tributaria.

La Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/95 señalaba que para que la regulación del delito fiscal produjera los frutos deseados dentro de la política de lucha contra el fraude era preciso lograr la necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario a fin de salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes, y, de manera específica, la eficacia de las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/91 de 6 de junio.

Era necesario reflejar en el ámbito penal los efectos que se producían en el ámbito tributario por la utilización de las posibilidades del artículo 61.2 de la LGT (hoy 61.3, ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo que excluyen la imposición de sanciones), y de manera singular los efectos que surgían de las Disposiciones Adicionales 13 y 14 de la Ley 18/91 (declaraciones complementarias e imputación de deuda pública especial).

La explicación en el ámbito penal de estos preceptos y posibilidades se intentó realizar retrasando el momento consumativo del delito al exigir para que la misma se pudiera pro-

ducir, liquidación definitiva o actuación de la Administración; mediante una suerte de «excusa absolutoria» que, prevista para las infracciones administrativas, debía extenderse analógicamente «in bonam partem» al ámbito penal; o a través de una «integración de los elementos normativos del tipo» de acuerdo con las exigencias del derecho tributario con lo que se excluiría la existencia de cuantía defraudada y, por tanto, la necesaria imposición de la pena. Estas alternativas fueron rechazadas expresamente por los Tribunales (Sentencia de la Audiencia Provincial de Lérida de 15 de julio de 1995 y Auto de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 1993) recogiendo la tesis jurisprudencial y doctrinaria mayoritaria de que la consumación del delito debe ser asociada al plazo legal voluntario de ingreso establecido por la norma tributaria de que se trate (28), aunque pueda ser retrasado a un momento posterior en que intervenga la Administración, e inadmitiendo la posible aplicación de una analogía *in bonam partem*, no prevista por norma penal alguna, que podía excluir la responsabilidad civil pero no la imposición de la pena.

Ante esta situación se hizo necesario incorporar de manera expresa un precepto penal que asegurara la exclusión de la pena ante un delito ya consumado con un comportamiento voluntario, positivo y posterior del sujeto activo que se entendía debía excluir la imposición de la pena (29).

El artículo 305.4 señala que «*Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de 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 Autónoma, Foral o Local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción rea-*

*licen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*

*La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentarias objeto de regularización, que el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».*

La fundamentación de esta figura se ha intentado encontrar en razones de política fiscal, atendiendo a un simple interés recaudatorio del Estado, o dentro del propio ámbito jurídico-penal, incluyendo sistemáticamente la exención de pena contenida en este precepto entre las normas relativas al desestimiento y al arrepentimiento activo que excluirían las previas razones de prevención general y especial existentes para castigar al defraudador que, cumpliendo los requisitos legales, realiza un comportamiento posterior ajustado a los fines perseguidos por el derecho penal y exponente, por tanto, de un auténtico retorno a la legalidad de su autor, perteneciendo así a la misma categoría de otras causas semejantes de exención de pena recogidas en el actual Código Penal (30).

Los requisitos para la aplicación de este precepto se pueden exponer distinguiendo unos presupuestos positivos, que se expresan en la conducta de «regularizar» la situación tributaria, y unos presupuestos negativos de la eficacia de la norma que, en esencia, implican que el comportamiento del sujeto debe ser «voluntario», es decir, realizado antes de que intervenga la Administración o los órganos encargados de la persecución penal en la forma establecida en el precepto.

*El presupuesto positivo* es la regularización por el sujeto activo del delito de su situación tributaria, sin que exprese la norma en qué consiste esta regularización, ni utilizarse por el derecho tributario este concepto más allá del título de la Disposición Adicional 14 de la Ley 18/91. Atendiendo a su finalidad parece que la regularización debe comprender un doble aspecto: una rectificación en la declaración o una declaración completa y, en segun-

do lugar, el ingreso de la deuda o cuando menos que la misma se satisfaga de acuerdo con los procedimientos establecidos por el Derecho Tributario. En cuanto el primer aspecto, la rectificación habrá de comprender o abarcar todos aquellos hechos con relevancia tributaria y en cuya ocultación se haya intervenido, bien rectificando en sentido estricto los datos previamente suministrados, si fueran inexactos, completando los datos presentados de forma incompleta, o comunicando los datos omitidos si ésta fue absoluta por la no presentación de la obligada declaración tributaria al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

En cuanto al segundo elemento, el pago no se exige de manera expresa por la Ley (a diferencia del artículo 308.4), por lo que habrá de estar a las previsiones generales del ordenamiento tributario y a la admisibilidad de declaraciones complementarias sin ingreso con imposición de los recargos previstos tanto en el artículo 61 como en el artículo 127 de LGT, o, en su caso, mediante el cumplimiento del aplazamiento y fraccionamiento concedido al efecto. No resuelve el precepto los conflictos que pueden producirse en casos de pago posterior parcial que puede corresponder a comportamientos muy dispares, desde la conducta del sujeto que de forma intencionada efectúe un pago mínimo con la finalidad de rebajar el límite cuantitativo del delito hasta la del que abona toda la cantidad que le es posible tras demostrar un serio esfuerzo por conseguir el pago íntegro de la suma adeudada. La decisión que se adopte en este punto debe tener en cuenta la finalidad y el fundamento de la exclusión de la responsabilidad penal, el concepto que se mantenga sobre el bien jurídico protegido —el deber de lealtad a mantener con la Administración Tributaria—, e incluso la necesidad de evitar la resurrección de la prisión por deudas de condicionarse la regularización absolutamente a las posibilidades económicas circunstanciales del sujeto activo del delito.

Junto a los presupuestos positivos expuestos deben concurrir los *presupuestos negativos* que contempla el precepto y que se resumen en el carácter «voluntario de la regulari-

zación tributaria», impidiéndose la efectividad de la exención de pena si se dan algunas de las causas que el precepto establece y que se analizan a continuación:

a) *«Que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización.»*

La determinación de este primer supuesto implica una remisión al derecho tributario y a las actuaciones de comprobación que aparecen tanto en la LGT como en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y entre las que tiene que incluirse la comprobación abreviada a realizar por la Administración Tributaria de gestión al amparo del artículo 123 tras la Ley 25/95. La utilización del término «notificación» debe ser entendida en un sentido técnico, por lo que su práctica deberá ajustarse a lo establecido en las normas generales sobre la materia, teniendo en cuenta además que las actuaciones de comprobación pueden tener carácter general o parcial limitándose, con distinto ámbito, la posibilidad de regularización en uno y otro caso. La vinculación a la normativa tributaria exige que se apliquen las causas que determinan la ineficacia sobrevenida del procedimiento de comprobación tributaria (31), e incluso el que esta causa de bloqueo no impida una regularización posterior si las actuaciones de comprobación hubieran concluido o caducado sin que la Administración Tributaria hubiese sido capaz de descubrir el delito de defraudación tributaria que se hubiera cometido.

b) *«Antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autónoma Foral o Local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.»*

El precepto no incluye el ejercicio de la acción popular al amparo del artículo 101 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (expresamente rechazada en la tramitación parlamentaria), entendiéndose cumplida esta causa

con la simple interposición de la denuncia o querrela, sin que se indique nada acerca del conocimiento de dicha interposición por parte del sujeto, pudiendo argumentarse que frente al supuesto anterior el legislador evita usar la palabra notificación o la exigencia de conocimiento formal del sujeto pasivo (32). Finalmente parece resultar irrelevante el que la denuncia o querrela sean admitidas a trámite, pero sí que tengan que formalmente ir dirigidas contra una persona determinada (contra «aquél dirigida»), lo que delimita estrictamente su eficacia subjetiva.

c) «*Cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*»

Estas diligencias pueden ser tanto las iniciadas por el Ministerio Público de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 785 bis de la Ley de Enjuiciamiento Criminal o las diligencias judiciales reguladas en el artículo 789 del mismo texto.

Frente a los supuestos anteriores la eficacia de esta causa de bloqueo sitúa con mayor imprecisión su momento inicial puesto que es necesario que la realización de actuaciones de los órganos que se indican permitan tener conocimiento formal de su existencia, pudiendo discutirse qué debe entenderse por tal, si se limita exclusivamente a los casos en que el sujeto es citado en calidad de inculpado, o si puede bastar una citación a comparecer en calidad de testigo o incluso una comunicación general de que se han iniciado tales diligencias en relación con los hechos investigados.

En último término los supuestos anteriores deben interpretarse atendiendo a la necesidad de una regularización tributaria «espontánea», si bien existe un concepto normativo de esta «voluntariedad» delimitado objetiva, negativa y legalmente en el precepto que tiene que ser, por tanto, de interpretación estricta en aras de la seguridad jurídica.

Los efectos de exención de responsabilidad penal alcanzan tanto a la correspondiente al delito de defraudación tributaria como también a 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».*

Igualmente debe recordarse que de acuerdo con la Disposición Final Quinta del Código se dio una nueva redacción a la Disposición Adicional Segunda de la Ley Orgánica 6/95 de 26 de junio, conforme a la cual la exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305, apartado 4, 307, apartado 3, y 308, apartado 4º resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos (33).

La extensión de la anulación de la pena también a las previas infracciones contables resulta lógica atendiendo a la relación establecida entre ambos tipos, un delito de peligro concreto que tipifica una conducta peligrosa para el mismo bien jurídico, y que constituiría un acto meramente preparatorio consumido en el delito principal de existir (34). Por su parte, la referencia a las falsedades ha de entenderse limitada a las «instrumentales» pero con independencia del objeto de la falsedad. Su expresa inclusión permite dogmáticamente admitir la presencia de un concurso de delitos entre la defraudación tributaria y las falsedades instrumentales llevadas a cabo para lograr aquélla, pues el necesario levantamiento de la pena presupone que la punibilidad de tales falsedades ya se habría producido.

## B. EL DELITO DE FRAUDE DE SUBVENCIONES (art. 308)

11. El artículo 308 del nuevo Código Penal es práctica reproducción del artículo 350 tras la redacción dada por la LO 6/95. Como novedades básicas de esta Ley Orgánica reflejadas en el nuevo Código Penal pueden mencionarse las que a continuación se exponen:

En primer lugar, la fijación de la cantidad que diferencia el delito y la infracción administrativa en 10.000.000 de pesetas (35).

La modificación básica radica en la inclusión del término «ayuda pública» junto con el de subvención o desgravación. La Memoria del proyecto justificaba esta inclusión a fin de extender la aplicación del artículo 350 a cualquier forma de intervención pública en la economía a través de la asignación de prestaciones o auxilios, directos o indirectos de carácter evaluable, con la finalidad de superar los problemas derivados de la falta de unanimidad respecto al concepto de subvención pública. Se pretende así ampliar el ámbito de aplicación de la figura, utilizando una expresión carente de significado técnico-jurídico preciso pero que puede permitir incluir tanto el crédito oficial como todo tipo de ayudas que cualquier Administración Pública otorgue, y cualquiera que sea su finalidad.

Sorprende no obstante, que si bien se utiliza la expresión «ayuda» en la delimitación de la conducta descrita en el artículo 308.1, en el número 2 se restringe tan sólo a «actividad subvencionada» y a «subvención», lo que parece excluir la utilización amplia de la figura en este tipo.

La delimitación de las penas atiende al nuevo régimen establecido por el Código, fijándose además la misma pena accesoria que recoge el artículo 305.1, último párrafo, y por idéntico período.

12. Se recoge también en el precepto, en el 308.4, una exención de responsabilidad penal en términos análogos a los recogidos en el 305.4 ya comentado con los siguientes elementos específicos.

El presupuesto positivo equivalente a «la regularización tributaria» consiste específicamente en el *«reintegro de las cantidades recibidas incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales desde el momento en que se percibió la subvención de desgravación o ayuda. Se precisa»*, por tanto, el pago efectivo aunque no una declaración de rectificación de las condiciones falseadas, omitidas u ocultadas, que debe considerarse implícita en el reintegro de las cantidades señaladas.

En cuanto a los presupuestos negativos que impiden el reintegro voluntario, el precepto sólo recoge la notificación de la iniciación de actividades de inspección o control en relación con dichas subvenciones, notificación que habrá de ser entendida en sentido técnico-jurídico; o el que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración Autónoma o Local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida. No se incluye expresamente frente al artículo 305.4 a la Administración Foral, aunque debe entenderse implícita en la Autónoma. Más significativo resulta que se omita la tercera causa que impide la regularización voluntaria de acuerdo con el artículo 305.4, la existencia de actuaciones por el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción que permitan al sujeto activo tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Normalmente estas actuaciones se iniciarán mediante denuncia de la Administración correspondiente, pero de no producirse por ella, interpretado en sentido estricto el precepto atendiendo a su finalidad y a sus efectos sobre la seguridad jurídica, no parece que pueda aplicarse analógicamente ni en este caso, ni tampoco en el artículo 307.3 en el que sorprendentemente tampoco se incluye.

El último párrafo del artículo 308.4, al igual que el equivalente de los artículos 305 y 307, excluye la responsabilidad penal también de las falsedades instrumentales que exclusivamente con relación a la deuda objeto de regularización se pudiera haber cometido con carácter previo a la misma.

### C. EL DELITO CONTABLE TRIBUTARIO (art. 310)

13. El artículo 310 reproduce el artículo 350 bis del anterior Código Penal en la redacción dada al mismo por la LO 6/95, que a su vez no tiene otra diferencia con la redacción previa introducida por la LO 2/85 que la actualización a 30 millones de pesetas de los 10 millones que contenía el último párrafo del artículo 350 bis.

Se debe mantener por tanto la naturaleza jurídica establecida jurisprudencialmente para

esta figura delictiva que tipifica actos preparatorios que por mandato penal adquieren la categoría de figura penal propia y específica cuando se ofrecen autónomos, pero que sustancialmente no pasa de ser una modalidad, una forma imperfecta en el iter *criminis* del delito fiscal o contra la Hacienda Pública (36), por lo que la relación entre ambas figuras es de normas y no de delitos, dándose una clara relación de consunción sin que pueda castigarse con independencia el acto preparatorio de un delito, y el delito después consumado a que dicho acto se refiere (37).

Las novedades que puede presentar la aplicación de esta figura derivarán más bien de su relación con otros preceptos del nuevo Código Penal que contemplan también delitos contables, pues el delito contable tributario ha pasado de ser la única figura que en esta materia contemplaba el Código, a una especialidad del general delito contable tipificado en el artículo 290 del Código, que también contempla en su artículo 261 la alteración de datos contables en procedimientos concursales.

## DELITOS CONTRA LA HACIENDA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

14. La inclusión de los delitos contra la Hacienda de las Comunidades constituye una novedad absoluta del nuevo Código Penal. En el proyecto del Gobierno que dio lugar a la LO 6/95 se incluía expresamente a la Hacienda de las Comunidades como posible sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria, pero en la tramitación parlamentaria desapareció con la justificación de que era preciso esperar al desarrollo de las previsiones del Derecho comunitario que en aquel momento no había concluido todavía.

El artículo 209.a) del Tratado Constitutivo de las Comunidades, adicionado por el Tratado de la Unión Europea, señala «*que los Estados miembros adoptarán las mismas medidas para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Comunidad que las que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros*».

En desarrollo de este precepto se ha realizado, al amparo del artículo K.3, apartado 2.c) del Tratado de la Unión Europea el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas mediante Acto del Consejo de 26 de julio de 1995 (38), y el Reglamento (CE, EURATOM) número 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (39), que contemplan respectivamente el ámbito penal y administrativo.

El Convenio, de acuerdo con su artículo 1<sup>º</sup>, comprende tanto el fraude que afecte a los intereses financieros de las Comunidades Europeas en materia de gastos como de ingresos (40), y la incorporación a la legislación nacional (art. 2) se lleva a cabo mediante los tipos incluidos en los artículos 305.3, 306 y 309.

15. De manera sintética cabría señalar lo siguiente:

1. El artículo 305.3 tipifica el delito de *defraudación tributaria a la Hacienda de las Comunidades*, incluyendo las conductas descritas en el artículo 305.1 cuando el sujeto pasivo sea esta Hacienda y siempre que la cuantía de lo defraudado excede de 50.000 ecus, cantidad notoriamente inferior a los 15 millones del artículo 305.1, pero que resulta del artículo 2 del Convenio.

La remisión exclusiva al apartado 1 del artículo y la limitación objetiva de las deudas que comprende el número 4 del 305 a las recogidas en el apartado 1 excluye la posibilidad de su regularización y la consiguiente exención de responsabilidad penal en este ámbito.

2. El artículo 306 incluye el tipo de *defraudación a los presupuestos Generales de las Comunidades u otros administrados por éstas*, también en cuantía superior a 50.000 ecus, mediante dos conductas distintas, la elusión del pago de cantidades que se deban ingresar, cantidades que debe entenderse tienen su origen en una relación jurídico no tributaria, para permitir la aplicación de este precepto junto con el artículo 305.3, pero de

derecho público, atendiendo al ámbito del Convenio y a la interpretación que resulta del artículo 209.a) del Tratado Constitutivo por virtud del Reglamento 2988/95 que hace referencia a infracciones administrativas que obviamente sólo pueden producirse en relaciones jurídicas de este carácter.

La segunda conducta descrita, el dar a los fondos obtenidos una aplicación distinta a aquellas a que estuviesen destinados, podría entenderse como la aplicación en el ámbito de los presupuestos de las Comunidades del tipo incluido en el artículo 308.2, si bien con una mayor extensión en cuanto que no se incluye ninguna restricción sobre el título en cuya virtud se han concedido los fondos, sino tan sólo el incumplimiento de su finalidad, que no es preciso, en principio, que suponga ni siquiera una alteración sustancial.

3. En último término, el artículo 309 recoge un tipo análogo al artículo 308.1, *obtención indebida de fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión, u ocultando las que la hubieran impedido, siempre que sea en cuantía superior a 50.000 ecus, frente a los 10 millones de pesetas del artículo 308.1, y sin que se fije la naturaleza de los fondos obtenidos lo que permite un ámbito objetivo del tipo más amplio.*

Por otra parte y con carácter general, en cuanto a la *penalidad*, salvo el tipo descrito en el artículo 305.3, ni los artículos 306, ni 309 se establece pena accesoria alguna.

## DELITOS CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL

16. Una de las novedades más importantes de la LO 6/95 fue la introducción del artículo 349 bis en la que se incluye un tipo que puede ser calificado como delito de defraudación a la Seguridad Social.

Este tipo tiene como antecedente el artículo 291 del Anteproyecto de Reforma del Código Penal de 1983 que incluía un tipo análogo dentro de la regulación de los denominados delitos laborales (41).

La Memoria del Proyecto de ley orgánica (42) señala la conveniencia de tipificar como delito determinadas conductas fraudulentas

contra la Seguridad Social al existir una relación íntima entre las instituciones básicas del sistema de la Seguridad Social y los bienes jurídicos protegidos por las mismas con las correlativas de la Hacienda Pública. Así se expresa que las prestaciones a la Seguridad Social jurisprudencialmente se han considerado como prestaciones de derecho público sujetas al principio de legalidad (43), existiendo al mismo tiempo un deber constitucional para los poderes públicos (art. 41) de mantener un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, lo que requiere un patrimonio propio de la Seguridad Social, que en última instancia pertenece a todos los ciudadanos destinatarios de sus prestaciones, y que debe ser protegido penalmente como ocurre con el de la Hacienda Pública.

17. La Exposición de Motivos de la LO 6/95 señala como *bien jurídico* protegido por este delito el patrimonio de la Seguridad Social caracterizado, frente a otras modalidades de actuación contra el mismo, porque tutela de manera singular la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social cuando se la deja en situación de desconocimiento de los hechos que fundamenta el nacimiento y la cuantía de la deuda para con la Seguridad Social, bien sea de la totalidad de la misma o bien de parte de ella determinándola voluntariamente en cuantía inferior a la debida tras haberse aplicado correctamente en uno y otro caso las normas reguladoras de la cotización a la Seguridad Social.

18. Atendiendo a este planteamiento de origen, en su día el artículo 349 bis y hoy el 307 guardan un gran parentesco con la figura definida en el artículo 349, y en el 305, no sólo en el aspecto material, sino en el aspecto formal, hasta el punto que la práctica totalidad del texto del artículo 307 es realmente una reproducción del artículo 305 con los obligados retoques que exige la diferente titularidad del bien jurídico protegido y el distinto objeto material.

La conducta descrita en el tipo básico, la determinación de los tipos agravados, las reglas para la fijación de la cuantía de lo

defraudado, la causa de exención de responsabilidad penal constituyen una reproducción casi literal de las propias del delito de defraudación tributaria, por lo que el análisis debe centrarse en lo que constituyen sus aspectos singulares.

19. Como el delito de defraudación tributaria, el delito de defraudación a la Seguridad Social es un delito especial puesto que sólo puede ser sujeto activo del mismo el sujeto pasivo de la relación de cotización a la Seguridad Social.

El objeto de la defraudación lo constituyen «las cuotas de la Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta». La Memoria del proyecto de LO (44) justificó la inclusión dentro del tipo penal de las cotizaciones que se recaudan conjuntamente con dichas cuotas teniendo en cuenta que también respecto a éstas existe un bien jurídico que proteger (las prestaciones de desempleo que, de acuerdo con lo previsto en la Constitución y en la legislación ordinaria, se incluyen dentro del concepto genérico de Seguridad Social, o el abono de los salarios por despido en caso de insolvencia o quiebra de las empresas, o las acciones públicas encaminadas a la formación de los trabajadores); y en segundo lugar que dichas cotizaciones son recaudadas por la Tesorería General de la Seguridad Social, organismo que a su vez actúa como «Oficina pagadora» de las prestaciones a las que van dirigidas las cuotas señaladas, por lo que, en definitiva, la defraudación por estos conceptos no sólo afecta directamente a los organismos gestores de dichas prestaciones, sino también indirectamente al patrimonio de la Seguridad Social.

En el concepto de «cuotas», la Consulta 2/96, de 19 de febrero, de la Fiscalía General del Estado, incluye tanto la cuota empresarial como la obrera, puesto que la ley no distingue, como sí hacía el ya mencionado artículo 291 de la propuesta de anteproyecto del nuevo Código Penal de 1983; se utiliza el término en plural y no en singular —aunque este argumento no sea concluyente pues la ley parece referirse más bien a pluralidad que a la

dualidad cuota obrera-cuota empresarial—; la cuantía se fija en atención a lo defraudado en «cada liquidación» y las liquidaciones son conjuntas, englobando tanto la cuota obrera como la empresarial o patronal; y tanto la coherencia penológica como la rúbrica del título, y la motivación contenida en la Exposición de Motivos justifican que el legislador ha querido un tratamiento unitario con independencia del tipo de cuota.

Este razonamiento, y la necesidad de atender al principio de especialidad, explica que se mantenga en la mencionada Circular 2/96 que las defraudaciones por impago de la cuota obrera de la Seguridad Social han de ser calificadas a través del artículo 307 del Código Penal siempre que se cumplan los requisitos típicos de tal precepto, y, en particular, que el importe global de la defraudación, por los diversos conceptos, sea superior a 15 millones de pesetas en los términos previstos en el artículo 307.2, sin que puedan las defraudaciones de cuota obrera por cuantía inferior ser calificadas como delito de apropiación indebida, con independencia de las responsabilidades de carácter administrativo definidas en la legislación laboral.

20. En cuanto a la pena, lo significativo es la ausencia de la accesoria que contemplaba el último párrafo del artículo 305, ausencia especialmente significativa, e incluso sorprendente, ya que la pena principal, prisión de 1 a 4 años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, aplicadas en su mitad superior en los tipos agravados, son idénticas.

El artículo 307.3 contempla una causa de exención de la pena análoga a la incluida en el artículo 305.3. Las novedades se centran en la lógica mención de regularización de la situación con la «Seguridad Social»; la eliminación del calificativo de «tributarias» que acompaña al sustantivo «deudas»; la alusión a las «actuaciones inspectoras», en lugar de «actuaciones de comprobación»; y la sustitución del «Abogado del Estado» y del «Representante procesal» de las diversas administraciones por el «Letrado de la Seguridad Social» a los efectos de interposi-

ción de la querrela o la denuncia susceptible de constituir el presupuesto negativo de la exención de la responsabilidad penal.

No obstante, conviene destacar una ausencia de singular importancia, el tercer elemento de los que constituían los presupuestos negativos expuestos al analizar el artículo 305.4, que el «Ministerio Fiscal o el Juez de Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias», ausencia que podría justificarse más por razones de tramitación parlamentaria de la LO 5/96 que por causas estrictamente técnicas. La prohibición de analogía en contra del reo impide integrar el artículo 307.3 con el artículo 305.4, con lo que en el ámbito de la defraudación a la Seguridad Social existe un concepto normativo de regularización voluntaria más amplio que en el ámbito de la defraudación tributaria.

En último término el párrafo segundo del apartado 3 reproduce el mismo precepto del artículo 305.4 con la lógica salvedad de que el ámbito de aplicación de la norma se extiende sólo a las «falsedades instrumentales» omitiendo toda referencia a irregularidades contables cuya mención adquiere únicamente sentido en el marco de la defraudación tributaria.

#### NOTAS

- (1) STS 27 de diciembre de 1990, Arz. 1991, 5209.
- (2) STS 27 de diciembre de 1990, Arz. 1991, 5209.
- (3) Martínez-Buján Pérez, Carlos: «El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria», en Estudios Penales y Criminológicos, XVIII, Santiago, 1995.
- (4) Página 7, en Delito Fiscal, Congreso de los Diputados, Documento núm. 120, pág. 285.
- (5) Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 10 de julio de 1988 y Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989.
- (6) STS 2 de marzo de 1988, Arz. 1520.
- (7) STS 29 de junio de 1985.
- (8) STS 2 de marzo de 1989, Arz. 1520, y 26 de noviembre de 1990.
- (9) STS 2 de marzo de 1988, Arz. 1520.
- (10) Teorías de la «Infracción del Deber» y del «Engaño», Martínez-Buján Pérez, Carlos: «Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», Madrid, 1995, páginas 26 y siguientes.
- (11) Página 7, en Delito Fiscal, Congreso de los Diputados, Documento núm. 120, pág. 285.
- (12) El informe del Consejo General del Poder Judicial de 20 de julio de 1994 sobre el Anteproyecto de modificación del Título VI del Libro II del CP considera esta opción como el criterio más adecuado aún minoritario en la jurisprudencia.
- (13) Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1995.

(14) Circular Fiscalía del TS 2/78 y SSTS de 25 de septiembre de 1990.

(15) SSTS de 24 de diciembre de 1986, 23 de octubre de 1989, 25 de septiembre de 1990, 3 de diciembre de 1991 y 13 de junio de 1993, al igual que las Sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona de 29 de junio de 1988 y 26 de septiembre de 1988.

(16) Aun admitiendo que esta solución encierra una cierta violación del principio de legalidad, pues era necesario acudir a una ficción construida en el ámbito civil —el *constitutum posesorio*— que implica una interpretación analógica in *malam partem* o al menos una interpretación extensiva en perjuicio del reo con evidentes inconveniencias prácticas (la paradoja de que para evitar el delito bastase con no pagar las retribuciones sujetas a retención), al mismo tiempo que se argüía que en estos supuestos no se producía el perjuicio típico del delito de apropiación indebida.

(17) Página 8, Delito Fiscal, Congreso de los Diputados, Documento núm. 120, pág. 286.

(18) Martínez-Buján Pérez, Carlos: «Los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», pág. 63, Madrid, 1995.

(19) Los índices de actualización que recogía la Memoria (pág. 15) eran los siguientes:

a) Si se aplicase la evolución de los importes medios de las cuotas de las Actas de Inspección, la cuantía debería ser aproximadamente 19.000.000 de pesetas.

b) Si se aplicase la evolución del IPC en el periodo 85/94, la cuantía debería ser aproximadamente 8.000.000 de pesetas.

c) Si se utilizase la evolución de la renta per cápita, 10.500.000 pesetas.

d) Si se aplicase la cuota media de los expedientes de fraude, 19.500.000 pesetas.

e) Si se actualizase utilizando la evolución de los ingresos financieros del Estado, 12.750.000 pesetas.

f) Si se actualizase utilizando un índice sintético de las bases imposables de los tributos con mayor peso específico, IRPF, IS e IVA, la cuantía debería ser aproximadamente 12.000.000 de pesetas.

Atendiendo a estos criterios, se señalaba que el valor más objetivo sería de 12.000.000 de pesetas, si bien sería redondearlo a 15.000.000 de pesetas si se consideraba la mayor proximidad y relación con los índices a) y d) de este supuesto al aconsejar la realidad social reservar esta figura delictiva para los casos de mayor gravedad.

(20) STS 26 de abril de 1993, Arz. 3209. Es considerado como elemento del tipo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1988, y como condición objetiva de punibilidad por la Sentencia de 27 de diciembre de 1990.

(21) SSTS 26 de noviembre de 1990, 27 de diciembre de 1990 y las de 9 de febrero y 3 de diciembre de 1991 (Arz. 5210).

(22) Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de junio de 1982 y Circular 2/78 de la Fiscalía del Tribunal Supremo.

(23) Peña Velasco, Gaspar de la: «Algunas consideraciones sobre el delito fiscal», Murcia, 1984.

(24) Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 28 de septiembre de 1990, Sección Primera, y Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 1993.

(25) STS 20 de noviembre de 1991, Arz. 8338.

(26) STS 2 de marzo de 1988.

(27) Martínez-Buján Pérez, Carlos: «Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», Madrid, 1995, pág. 66, criticaba la técnica utilizada, pues un correcto uso del español al utilizarse en singular y no en plural el adjetivo «doloso» sólo calificaba al sustantivo «omisión» y no al sus-

tantivo «acción», por lo que podría llegar a cuestionar la posible comisión culpable de la modalidad activa.

(28) (STS 9 de febrero de 1991) La propia Memoria del Proyecto de LO, pág. 12, precisa que frente a la teoría de que el delito fiscal no se consuma mientras queda abierta la posibilidad de regularizar la situación tributaria se opta por la teoría de la excusa absolutoria más acorde con los principios del Código Penal pero que requiere una regulación expresa en el propio Código Penal.

(29) Una norma como la ahora incluida aparecía parcialmente en la Propuesta de Código Penal de 1983 en cuyo apartado tercero del artículo 298 se disponía que «la pena de prisión no se impondrá si se efectuara el pago con sus recargos dentro de los 10 primeros días del procedimiento criminal».

En el ordenamiento alemán, una norma con este carácter cuenta con larga tradición, remontándose al siglo XIX y manteniéndose en la legislación actual en el parágrafo 371 de la Ordenanza Tributaria alemana de 1977 que incluye una «autodenuncia» en los casos de defraudación tributaria al establecer:

1. Quien, en los casos del artículo 370, rectifique o complete los datos inexactos o incompletos suministrados a la autoridad financiera o comuniquen los omitidos, quedará en este aspecto libre de pena.

2. No habrá liberación de la pena cuando:

1º. Antes de la rectificación complemento o comunicación:

a) haya comparecido un funcionario de la autoridad financiera para proceder a la inspección fiscal o a la averiguación de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria, o

b) se haya comunicado al autor o a su representante la iniciación del procedimiento penal o de imposición de multas en virtud del hecho.

2º. En el momento de la rectificación, complemento o comunicación se hubiera ya descubierto total o parcialmente el hecho y el autor lo supiera o debiera suponerlo en una apreciación prudente de la situación.

3. Si ya se hubieran producido reducciones impositivas u obtenido ventajas tributarias, solamente tendrá lugar la liberación de la pena en favor de los participantes en el hecho cuando éstos paguen, en el plazo adecuado que se les señale, los impuestos defraudados en su propio beneficio.

4. Si la comunicación prevista en el artículo 153 se hiciera oportuna y correctamente, no será perseguido penalmente el tercero que hubiera omitido la presentación de las declaraciones señaladas en el artículo 153, o las hubiera comunicado con anterioridad a él o a su representante la incoación de un procedimiento penal o de imposición de multa por tales hechos. Si el tercero hubiera actuado en su propio beneficio, se aplicará en lo precedente el apartado 3. (Martínez-Buján Pérez, Carlos: «Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», Madrid, 1995, pág. 96.)

[30] Arts. 480.1 y 354.

[31] Art. 31.3 del Reglamento General de Inspección. Interrupción de las actuaciones inspectoras por una suspensión prolongada por más de 6 meses, cuyo ámbito de aplicación, extendido hasta la liquidación administrativa, ha reconocido la reciente STS de 28 de febrero de 1996.

[32] Una enmienda en la tramitación parlamentaria de la Ley Orgánica 6/95 propugnó incorporar el requisito de la notificación de la querrela o denuncia pero dicha enmienda no prosperó, lo que puede utilizarse como criterio interpretativo del precepto.

[33] De acuerdo con la corrección de errores publicada en el BOE de 2 de marzo de 1996, núm. 54.

[34] STS 27 de diciembre de 1991, Arz. 5209; 31 de octubre de 1992, 26 de abril de 1993, Arz. 3209.

[35] Según la Memoria del Proyecto (pág. 27), para su fijación se han empleado los siguientes índices de actualización:

a) Evolución de los importes medios de Actas de Inspección: aproximadamente 7,2 millones de pesetas.

b) IPC 1985/1994: aproximadamente 4 millones de pesetas.

c) Rentas per cápita: 5,25 millones de pesetas.

d) Cuota media expedientes de fraude: aproximadamente 10 millones de pesetas.

e) Evolución gastos no financieros del Estado: aproximadamente 5,3 millones de pesetas.

f) Índice sintético de bases imponibles: 4 millones de pesetas.

[36] STS 24 de febrero de 1993, Arz. 374.

[37] SSTS 27 de diciembre de 1990 y 31 de octubre de 1992.

[38] Diario Oficial de las Comunidades Europeas, Serie C, núm. 316 de 27 de noviembre, págs. 48 y siguientes.

[39] Diario Oficial de las Comunidades Europeas, Serie L, núm. 312, págs. 1 y siguientes.

[40] Indica el mencionado artículo 1º que «a) en materia de gastos, cualquier acción u omisión intencionada relativa:

- a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la percepción o la retención indebida de fondos procedentes del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta;

- al incumplimiento de una obligación expresa de comunicar una información que tenga el mismo efecto;

- al desvío de esos mismo fondos con otros fines distintos de aquellos para los que fueron concedidos en un principio;

b) en materia de ingresos, cualquier acción u omisión intencionada relativa:

- a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta;

- al incumplimiento de una obligación expresa de comunicar una información que tenga el mismo efecto;

- al desvío de un derecho obtenido legalmente que tenga el mismo efecto.

[41] El artículo 291 indicaba que «el que mediante cualquier ardid defraudase a la Seguridad Social eludiendo el pago total o parcial de las cotizaciones empresariales debidas a aquella en cuantía igual o superior a 2 millones de pesetas en los doce meses inmediatamente anteriores, será castigado con la pena de multa de seis a veinticuatro meses. Estas penas se impondrán en su mitad inferior si el obligado al pago abonase la cantidad debida antes de la sentencia».

[42] Delito Fiscal, pág. 8. Congreso de los Diputados. Documento núm. 120, pag. 286.

[43] SSTS de 27 de noviembre de 1991 y 9 de mayo de 1992.

[44] Página 21, en Delito Fiscal. Congreso de los Diputados. Documento núm. 120, pag. 299.

## BIBLIOGRAFIA

- ARROYO ZAPATERO, Luis: «Los delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones». Madrid. Ministerio de Justicia, 1987.
- AYALA GOMEZ, Ignacio: «El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal», Madrid, Civitas, 1988.
- BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, Ignacio, Ferré Olivé, Juan Carlos: «Todo sobre el fraude tributario» Madrid. Praxis, 1994.
- BERMEJO RAMOS, Jesús: «La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», en Crónica Tributaria, 1989, núm. 60, págs. 111-128.
- Congreso de los Diputados. Secretaría General. Delito Fiscal. Documentación núm. 120.
- DOLZ LAGO, Manuel Jesús: «Los delitos contra la Hacienda Pública. Síntesis jurisprudencial y doctrinal», en Impuestos, 1993, núm. 18, septiembre, págs. 19-58.
- LAMELA FERNANDEZ, Manuel: «Algunas puntualizaciones en torno a determinadas cuestiones relativas al delito fiscal», en La Ley, 1993, III, págs. 962-968.
- LOPEZ GETA, José María: «Los delitos contra la Hacienda Pública», en Impuestos, 1989.
- LOPEZ REQUENA, Miguel: «Bibliografía específica sobre los delitos contra la Hacienda Pública», en Boletín de Información del Ministerio de Justicia, núm. 1639, de 25 de junio de 1992, págs. 112-123.
- MARTINEZ-BUJAN PEREZ, Carlos: El Delito Fiscal, Madrid, Montecorvo, 1982. «Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», Madrid, TECNOS, 1995.
- MARTINEZ IZQUIERDO, Severino: «Comentarios a la Jurisprudencia sobre delitos contra la Hacienda Pública», en Crónica Tributaria, 1989, núm. 60, págs. 165-178.
- MORENO FERNANDEZ, Juan Ignacio: «Delito fiscal por omisión de la declaración tributaria. Algunas consideraciones a la luz de la doctrina y de la jurisprudencia», en Impuestos, 1992, I, págs. 1353-1374.
- PEÑA VELASCO, Gaspar de la: Algunas consideraciones sobre el delito fiscal, Murcia. Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad de Murcia, 1984.
- PEREZ ROYO, Fernando: «Los delitos y las infracciones en materia tributaria», Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- RUIZ VADILLO, Enrique: «Delitos contra la Hacienda Pública. El delito fiscal desde la perspectiva judicial», en Crónica Tributaria, 1989, núm. 60, págs. 33-53.
- SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, Pablo: «El delito contable tributario», Aranzadi, 1995.
- VARIOS AUTORES: Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Madrid, Ministerio de Justicia, 1988.