

# CONSIDERACIONES SOBRE EL BIEN JURÍDICO PENALMENTE PROTEGIDO POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA DEL ART. 305 C.P. ESPAÑOL

**Ricardo Echavarría Ramírez**

*Profesor de Derecho penal. Universidad Eafit (Colombia)*

---

ECHAVARRÍA RAMÍREZ, Ricardo. Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* (en línea). 2014, núm. 16-04, p. 04:1-04:39. Disponible en internet:

<http://criminet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>  
ISSN 1695-0194 [RECPC 16-04 (2014), 30 jul]

RESUMEN: Partiendo de la importancia que representa para el derecho penal el concepto de bien jurídico y de su rendimiento para cumplimiento de funciones de *lege ferenda* y de *lege lata*, se propone en primer lugar un análisis de las diferentes posibilidades en que dicho concepto puede concretarse en relación con los delitos tributarios, particularmente en el delito de defraudación tributaria del art. 305 del CP español. Esta labor se realiza a través de una evaluación de las diferentes posturas en la discusión

española y alemana. A partir de tal debate, se propone un concepto de bien jurídico para el delito de defraudación tributaria con fundamento en dos elementos: por una parte, con base en el concepto jurídico de Hacienda pública. Por otra parte, a partir de un concepto liberal de bien jurídico penal. Todo esto conduce a proponer un concepto que permita satisfacer las funciones que está llamado a cumplir el bien jurídico y, especialmente, que sirva para desarrollar una labor interpretativa del tipo que ayude a aclarar algunos de los debates que derivan del verbo rector del delito.

PALABRAS CLAVE: Delito tributario, delito fiscal, defraudación tributaria, bien jurídico, Hacienda pública, derecho penal liberal.

Fecha de publicación: 30 julio 2014

---

*SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. APROXIMACIÓN A UN CONCEPTO MATERIAL DE DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. 1. La Hacienda Pública como garantía del ejercicio y protección de derechos individuales. 2. El bien jurídico protegido por los delitos tributarios. Tesis más representativas en España y Alemania. A) Estado de la*

*cuestión en la doctrina española. a) De la protección de patrimonios privados a la protección del erario público. b) Del bien jurídico protegido en la Hacienda Pública al bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria. c) Del derecho penal financiero a los fines del tributo. B) Estado de la cuestión en la doctrina alemana. a) Conceptos simples o unitarios de bien jurídico. b) Conceptos mixtos o plurales de bien jurídico. III. TOMA DE POSTURA.*

## I. INTRODUCCIÓN

La norma jurídico-penal dirigida al ciudadano<sup>1</sup> es un imperativo que, conjuntamente con las causas de justificación, delimita los espacios de riesgo penalmente prohibido señalando los límites entre lo penalmente relevante e irrelevante. Así, la norma de conducta que subyace al enunciado pretende influir en el comportamiento de los individuos motivándolos a comportarse de una determinada forma, lo que debe realizarse con estricto apego al principio de legalidad penal<sup>2</sup>. Más allá del posible efecto preventivo que la vaguedad de las normas pueda generar, en la medida en que lo incierto en los límites de lo prohibido provoque en sus destinatarios evitar más comportamientos que los estrictamente prohibidos, lo cierto es que el modelo de Derecho penal propio del Estado de Derecho impone que la determinación de lo prohibido se realice siempre con el mayor apego al principio de legalidad. Por esto, la tensión entre fin preventivo y satisfacción del principio de legalidad debe decantarse siempre por éste.

A pesar de lo anterior, el deber de fijar con claridad los límites de lo prohibido y lo permitido no ha encontrado adecuada plasmación en el delito de defraudación tributaria, particularmente a la hora de determinar el comportamiento prohibido y los sujetos a quienes se puede responsabilizar por ello, lo que puede ser consecuencia de dos factores: unos asociados a las características de la criminalidad tributaria, otros al diseño del modelo de respuesta penal. En lo que se refiere a lo primero, no es infrecuente la participación de terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, como pueden ser contables, revisores fiscales, asesores tributarios, abogados, etc<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Esto, pues se reconoce que de las proposiciones normativas se derivan tanto la norma de sanción (que se dirige al juez obligándole a imponer la sanción frente a determinadas conductas), como la norma de

<sup>2</sup> Por ello, y como expresa ROXIN, “Al acogerse una determinada conducta en un tipo se pretende motivar al individuo para que omita la actuación descrita en el mismo (o en los delitos de omisión, para que lleve a cabo la conducta ordenada)”. ROXIN. *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. p. 218. Esto remite a la concepción sistemática y de garantía del tipo penal. *Ibidem*. p. 277.

<sup>3</sup> En este sentido, FEJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 37. Resalta la importancia en la participación de personas jurídicas, ADAME MARTÍNEZ. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. 2009. p. 56. A su vez, los Inspectores de Hacienda del Estado (en adelante IHE) recomiendan la tipificación expresa de conductas de los *extranei* que presten colaboración en la realización de tramas de fraude tributario. Manifiestan que se debería “castigar la práctica de ciertas personas o entidades que, con ánimo de lucro, ofrecen en el mercado diferentes servicios o estructuras jurídicas específicas, a sabiendas de que su único o primordial fin es el de ponerse al servicio de la defraudación tributaria”. IHE. *Reforma del*

En este sentido, la tipificación se enfrenta al reto de comprender y valorar adecuadamente la participación de *intranei* y *extranei* que participan en la realización de las tramas de defraudación. A esto se suma que en muchos casos se aprovecha la existencia de formas de defraudación que no se limitan a las fronteras de un país, beneficiándose de la existencia de “paraísos fiscales”<sup>4</sup>. Adicionalmente, las tramas de defraudación tributaria tienden a ser cada vez más complejas y sofisticadas, lo que se acredita al ver que cada vez menos formas de defraudación se limitan al simple incumplimiento de la omisión en la declaración tributaria, siendo cada vez más común apelar a complejas formas de defraudación articuladas a través de diferentes empresas y en distintos países, lo que ha merecido que al término ingeniería tributaria y financiera se asocie con la realización de conductas lesivas al patrimonio público o privado y, en esta medida, ha ido adquiriendo como apunta Silva Sánchez un carácter peyorativo<sup>5</sup>.

En lo que se refiere a la respuesta penal, ésta no ha dado satisfactoria contestación a algunos de los retos de la criminalidad tributaria, sin perjuicio de reconocer el esfuerzo de los diferentes operadores jurídicos, ya sea por vía legislativa o a través de la interpretación, para atender a la protección a la Hacienda pública como interés protegido. Desde el legislador, basta leer el art. 305 CP para ver que se trata de un enunciado “farragoso” en el que es difícil la determinación de lo penalmente prohibido, con lo cual ni la finalidad preventiva ni de garantía logran su mejor realización<sup>6</sup>. Esta afirmación se confirma al observar los recurrentes problemas en la interpretación y aplicación del delito, así como la falta de criterios claros que permitan valorar los comportamientos típicos en función de su concreta lesividad<sup>7</sup>.

*Código Penal: propuestas para modificar el delito fiscal y otras medidas para combatir el fraude fiscal.* Enero de 2007. p. 7 y 8.

<sup>4</sup> Reconociendo la dificultad que supone la investigación y sanción de las conductas de fraude tributario cuando se llevan a cabo aprovechando “paraísos fiscales”, los IHE habían planteado de tiempo atrás que esta forma de realización habría de suponer una agravante en el delito de defraudación tributaria. En este sentido, IHE. *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal.* Noviembre 2008. p. 5. Recientemente han dicho que “Esta alternativa tiene, en opinión de Inspectores de Hacienda, una enorme coherencia desde un punto de vista de política criminal: si el delincuente utiliza medios que impiden la detección y sanción de su comportamiento delictivo, el Estado debe reaccionar aumentando la dureza de las penas”. IHE. *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma.* Octubre de 2010. p. 5. Actualmente, y con fundamento en la reforma llevada a cabo por la LO 7/2012 de 27 de diciembre, el delito de defraudación tributaria se agrava, entre otras razones, cuando se utilicen paraísos fiscales que “oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito”, como puede leerse en el art. 305bis CP.

<sup>5</sup> SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España.* 2005. p. 18.

<sup>6</sup> “El delito contra la Hacienda pública, comúnmente conocido como delito fiscal, adolece de una tipificación confusa, siendo éste un hecho grave pues afecta a principio de legalidad penal y a los de tipicidad y taxatividad”. ALONSO GONZÁLEZ. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas.* 2008. p. 31 y 32.

<sup>7</sup> No es extraño, por ello, que los IHE e importantes autores recomienden la reforma del tipo del delito de defraudación tributaria. Así, los IHE. *El delito fiscal como instrumento anti-fraude: balance de una reforma.* Octubre de 2010. p. 2. También, *Los inspectores de hacienda ante la actualización del plan de prevención del fraude fiscal.* Noviembre 2008. p. 4. Desde la doctrina, es relevante la opinión de AYALA GÓMEZ,

Ejemplo de esto son los problemas de delimitación de la conducta típica, pues desde 1977 hasta hoy no hay claridad en si basta el incumplimiento de deberes formales tributarios<sup>8</sup>; incluso el impago del tributo para que pueda predicarse que se ha realizado el aspecto objetivo del tipo<sup>9</sup>, o si se exige la realización de una conducta engañosa y, en algunos casos una *mise en scène*<sup>10</sup>. Los problemas no son menos relevantes en lo que se refiere a la imputación de responsabilidad a las diferentes personas que participan de las tramas de defraudación, pues no sólo se discute si el delito es común o especial, sino que en ocasiones su aplicación lleva al desconocimiento de la premisa de la que se parte: o bien porque se condena como autor a quien no es obligado tributario o porque se condena desconociendo el principio de accesoriadad en la participación. Situaciones muy problemáticas en materia de autoría y participación se han presentado, por citar sólo algunos ejemplos, la SAP de Logroño 21/10/2005, ponente Víctor Fraile Muñoz<sup>11</sup> y en la STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo<sup>12</sup>, al condenar como cooperador al asesor financiero por una defraudación tributaria sin la condena de los *intranei* lo que lleva a que Feijoo Sánchez califique tales fallos como un “disparate dogmático”<sup>13</sup>.

En definitiva, no obstante el esfuerzo para adecuar la respuesta penal a las características de la criminalidad tributaria por parte del legislador, los jueces y la doctrina, existe todavía, como afirma Choclán Montalvo, un “cierto grado de inseguridad jurídica”<sup>14</sup>. Se sigue contando, a pesar de la imparable especialización de las tramas de fraude, con un modelo de tipificación que viene de 1977 y que se construye amparado en el modelo de tipificación de las infracciones tributarias. A su

“Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública»”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, 2009. p. 62.

<sup>8</sup> Así, GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. Nº. 58. 1988. p. 286. BACIGALUPO ZAPATER “§ 22 El delito fiscal”. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 474.

<sup>9</sup> LAMARCA PÉREZ. “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”. *RDFHP*. Nº. 178. 1985.

<sup>10</sup> BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 274 y ss. CASTRO MORENO. *Elusiones fiscales atípicas*. 2008. En relación con las diversas posturas doctrinales, también MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la Hacienda pública y la seguridad social*. 1995.

<sup>11</sup> Tal y como se lee en el FD 5.

<sup>12</sup> Como se lee en el FD 16.

<sup>13</sup> FEIJOO SÁNCHEZ. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. *InDret*. 2009. p. 22.

<sup>14</sup> CHOCLÁN MONTALVO. “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 31. Este juicio es compartido también por AYALA GÓMEZ, quien afirma lo siguiente: “En los escasos veinte años de vida de los modernos delitos fiscales han sido necesarias tres reformas de las normas que regulan los delitos contra la Hacienda Pública (1977, 1985 y 1995). No puede decirse que hayan facilitado mayores cotas de seguridad jurídica. Al contrario, las opiniones científicas y pronunciamientos judiciales que de tales preceptos conocemos expresan la ausencia de criterios homogéneos de interpretación”. AYALA GÓMEZ. “Consumación y prescripción del Delito fiscal”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 84.

vez, y a pesar del esfuerzo de la jurisprudencia y la doctrina para atender con el mismo modelo de regulación la cada vez más compleja criminalidad tributaria, sus debates, a pesar de ciertos acuerdos, siguen anclados en la determinación de la conducta típica y la autoría.

Es por lo anterior que se considera oportuno aproximarse a un concepto material en el delito de defraudación tributaria a partir de considerar el Derecho penal como protector de bienes jurídicos, pues más allá de los problemas del concepto de bien jurídico, resulta útil para cumplir un papel en la construcción y sistematización de la parte especial del Derecho penal y realizar una labor de interpretación de los tipos penales<sup>15</sup>. Esto lleva a descartar la tesis de la protección de la vigencia de la norma, que sus defensores consideran más adecuada que la idea del bien jurídico, ya que ésta no es correcta para explicar la función y los fines del Derecho penal, en la medida en que las consecuencias externas de un acto no son necesarias para justificar la intervención penal<sup>16</sup>. Para quienes defienden esta opción, lo relevante está en el sentido comunicativo del comportamiento. Por ello, el objeto de protección del Derecho penal no es un bien externo y físico, sino la expectativa del comportamiento que la norma genera y de la cual depende el buen funcionamiento social<sup>17</sup>.

Se prefiere la orientación del Derecho penal como protector de bienes jurídicos, pues en el plano político criminal desempeña una función crítica que está lejos de cumplir la visión del Derecho penal como protector de la vigencia del derecho y, en el plano intrasistémico, permite una valoración del injusto conforme un componente fáctico, admitiendo una referencia en términos de lesión o de peligro para valorar la mayor o menor gravedad del injusto<sup>18</sup>. Es decir, remite la violación de la norma a un “sustrato empírico”<sup>19</sup> a través del cual graduar el injusto en función de

<sup>15</sup> Así, HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 105.

<sup>16</sup> En este sentido, JAKOBS. “¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?”. *El funcionalismo en Derecho penal*. 2003. p. 42.

<sup>17</sup> “Desde el punto de vista del derecho penal el bien no ha de representarse como objeto físico o algo similar, sino como norma, como expectativa garantizada; y es que cualquier otra cosa sería muy extraña: ¿cómo podría representarse el derecho en cuanto estructura de la relación entre personas, es decir, el derecho como espíritu normativo, en un objeto físico?”. JAKOBS. “¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?”. *El funcionalismo en Derecho penal*. 2003. p. 43. La tesis de la vigencia de la norma es trasladada al ámbito del Derecho penal económico por GARCÍA CAVERO, quien afirma que “Las consideraciones expuestas adquieren especial relevancia para el Derecho penal económico, en donde se sanciona conductas que en la mayoría de los casos van más allá del simple daño patrimonial a los particulares (lesión del patrimonio). Así se salvaría la crítica usual a la legislación penal económica que le reprocha llevar a cabo una infracción al llamado principio de lesividad, el cual exige una necesaria vinculación entre el tipo penal y la lesión (o puesta en peligro) del bien jurídico, pues el cambio en la visión del bien jurídico penalmente protegido permitiría concluir que lo que se protege no son objetos individuales (patrimonio), sino la vigencia efectiva de la norma. La tipificación de los llamados delitos de peligro abstracto en la legislación penal económica, encontraría en el funcionalismo sistémico las bases teóricas para su reconocimiento”. GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte general*. 2007. p. 101.

<sup>18</sup> ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 85.

<sup>19</sup> HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 104.

la afectación del interés protegido, permitiendo un ejercicio de proporcionalidad y ponderación tanto a nivel de desvalor de acción y de resultado, como de la sanción a imponer<sup>20</sup>.

Adicionalmente, en el plano del Derecho penal tributario resulta, si se quiere, más relevante apelar al bien jurídico pues éste se caracteriza por estar referido siempre a un marco jurídico extrapenal<sup>21</sup>. Es decir, se refiere a un objeto o “realidad” creada por la norma jurídica tributaria, lo que implica una estructura típica con abundantes elementos normativos. Además, que algunos de los delitos del Derecho penal tributario sean tipos de peligro hace difícil tener un referente para delimitar entre injusto penal y tributario. Estas características, -Derecho penal subsidiario a la regulación tributaria, protección de bienes jurídico penales supraindividuales y forma de tipificación a partir de la estructura de delitos de peligro y tipos penales con elementos normativos-, hacen necesaria la presencia de criterios materiales, a concretarse por vía del bien jurídico, para permitir la solución de los problemas de delimitación entre el riesgo permitido (es decir, los actos en ejercicio de la libertad económica o amparados por la economía de opción), y el riesgo tributariamente relevante y el riesgo penalmente relevante<sup>22</sup>.

Por la vía de la vigencia de la norma resulta difícil delimitar los ámbitos penal y tributario, pues la vigencia sería objeto de protección tanto administrativa como penal. Frente a este problema no cabe invocar el criterio cuantitativo como límite, pues no es elemento suficiente para lograr tal propósito, lo que es evidente en casos de “fraude de ley”, donde más allá de la cuantía ha existido polémica sobre su relevancia penal<sup>23</sup>. Así, la dificultad para la separación entre el ilícito penal del tributario implica el riesgo de un trasvase de injustos tributarios al Derecho penal. Por esto, se cree que el concepto de bien jurídico penal protegido por el delito de defraudación tributaria permitirá caminar en el sentido de solucionar algunos de los

<sup>20</sup> “Con ello, se posibilita el establecimiento de una graduación material de la gravedad del injusto en atención al enjuiciamiento de las diferentes fases de peligro por las que pasa una acción hasta la lesión, algo que, al remitirse a la producción de efectos fácticamente perceptibles y graduables en su intensidad, conlleva, por un lado, un aumento de seguridad jurídica y, por otro, la acentuación de la lesión efectiva de bienes jurídicos, de resultado lesivo, como prototipo del injusto, aspiraciones ambas de marcado talante liberal”. ALCÁCER GUIRAO, *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 130. También el reconocimiento del bien jurídico como criterio de proporcionalidad en HASSEMER, “¿Puede haber delitos que no afecten a un bien jurídico penal?”. *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmáticos?* 2007. p. 99.

<sup>21</sup> Así, GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 3. PEDRAZZI. “El bien jurídico en los delitos económicos”. *La reforma penal: delitos socio-económicos*. 1985. p. 282.

<sup>22</sup> Especialmente interesante son los problemas que supone diferenciar entre los comportamientos en economía de opción, fraude de ley y delito de defraudación tributaria. Sobre ello, ECHAVARRÍA RAMÍREZ. “Consideraciones sobre las fronteras de la defraudación típica. El problema del fraude de ley en el delito de defraudación tributaria”. *NFP*. Número 80. Vol. 9. 2013. pp. 117 a 135. SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. 2005. p. 17 y ss. SILVA SÁNCHEZ. “Ingeniería financiera y derecho penal”. *Fenómenos delictivos complejos. Cuadernos de Derecho judicial XI*. CGPJ. 1999. p. 165 y ss. RIGGI. *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. 2010. p. 239 a 273.

<sup>23</sup> RIGGI. *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. 2010. p. 239 y ss.

problemas señalados, lo que quizá no se lograría al asumir la tesis la vigencia de la norma<sup>24</sup>.

## II. APROXIMACIÓN A UN CONCEPTO MATERIAL DE DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

La intervención del Derecho penal ha de limitarse a proteger intereses que sean relevantes para el ámbito de libertad de la persona o, como expone Mir Puig, intereses que aseguren la participación de los individuos en sociedad<sup>25</sup>. Intereses valorados positivamente y que pueden dar lugar a bienes jurídico-penales sólo podrán ser aquellos que estén orientados al amparo de la esfera de libertad de las personas, permitiendo su participación social en términos de igualdad. Esto no implica que no puedan ser objeto de protección penal intereses supraindividuales, pues la protección penal debe abarcar tanto la esfera de libertad individual, como intereses de carácter social dirigidos a proteger las condiciones sociales que permiten la participación de los individuos en sociedad<sup>26</sup>. Es por esto que desde una concepción liberal del bien jurídico tiene lugar tanto la protección de intereses individuales como de intereses supraindividuales, siendo la Hacienda pública pueda ser uno de los objetos de protección por el Derecho penal<sup>27</sup>.

Por lo anterior, el concepto de Hacienda pública habrá de adaptarse en el Derecho penal de manera que su protección penal sea la que mejor realice la garantía de la esfera de libertades individuales y las condiciones sociales, para que los individuos puedan participar en términos de igualdad en la sociedad. Por esto, de los diferentes sentidos que tiene el concepto jurídico de Hacienda pública, tendrá que protegerse el que esté en mejores condiciones de realizar un concepto liberal de bien jurídico-penal<sup>28</sup>.

<sup>24</sup> En ambos casos se exige la presencia de una conducta típica del delito de defraudación tributaria. Ejemplo, la omisión de la presentación de la declaración tributaria. Si es típica en los términos del art. 305 una omisión de declarar con cuantía de 120.000 euros, sancionada con pena de entre 1 a 5 años de prisión, no se entiende como la misma omisión, si además está acompañada de cualquiera de las modalidades de los literales c) y d), y una cuantía defraudada de 240.000 euros, se sanciona con una pena entre 5 y 7 meses.

<sup>25</sup> “Un Estado social y democrático de Derecho sólo deberá amparar como bienes jurídicos **condiciones de la vida social**, en la medida en la que afecten a las **posibilidades de participación de individuos** en el sistema social. Y para que dichos bienes jurídicos merezcan ser protegidos penalmente y considerarse bienes jurídico-penales, será preciso que tengan una **importancia fundamental**”. MIR PUIG. *Derecho penal, parte general*. 2008. 8ª Ed. p. 121. (Negrita del original).

<sup>26</sup> ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 81. KINDHÄUSER, *Strafrecht. Allgemeiner Teil*. 4. Ed. 2009. p. 36. También, ROXIN. *Derecho penal parte general. Tomo I*. 2000. p. 54.

<sup>27</sup> ALCÁCER GUIRAO. *Sobre el concepto del delito: ¿Lesión del bien jurídico o lesión del deber?* 2003. p. 113 y 114. HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 110.

<sup>28</sup> Obviamente, concretar el sentido de Hacienda pública en el Derecho penal tiene como límite las categorías del Derecho tributario. Sin embargo, éstas otorgan un margen de libertad al Derecho penal para que éste seleccione la que mejor se ajusta a las exigencias del Derecho penal. Esta “licencia” para moldear en términos jurídicopenales los objetos que serán protegidos por el Derecho penal, no es para nada extraña cuando se procede a la determinación de los objetos susceptibles de protección penal. “El legislador a la hora

El concepto jurídico de Hacienda pública, como se entiende en el Derecho financiero y tributario, tiene tres sentidos<sup>29</sup>. Uno subjetivo, en que se entiende como la “Administración” o, dice Sainz de Bujanda, la “persona-administración” titular de derechos y obligaciones que tienen contenido financiero<sup>30</sup>. Desde el punto de vista funcional se entiende como un complejo de actividades administrativas que tienen por función el desarrollo de lo que se conoce como el ciclo de “ingreso-gasto”, o el desarrollo de las actividades dirigidas a la obtención de ingresos públicos y a la aplicación de los recursos a través del gasto público<sup>31</sup>. Finalmente, el aspecto objetivo hace referencia a los institutos jurídicos que pueden generar derechos y obligaciones de contenido económico<sup>32</sup>. Sainz de Bujanda lo define como el “conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado, a las corporaciones locales y a los órganos autónomos que integran la administración institucional”<sup>33</sup>.

### 1. La Hacienda Pública como garantía del ejercicio y protección de derechos individuales<sup>34</sup>

Los bienes jurídicos que conforman el ámbito de libertad individual, como primer elemento del concepto de bien jurídico penal, se corresponden con intereses que están protegidos a través de su reconocimiento jurídico como derechos<sup>35</sup>. La identificación de los derechos que sustentan el ámbito de autonomía del individuo debe hacerse, en consecuencia, a través de una perspectiva de derecho positivo<sup>36</sup>.

de crear una ley penal actúa, dentro de su margen de autonomía, “configurando” los bienes jurídicos, no simplemente “sacándolos” de la realidad social y reflejándolos, y en esa actuación lleva a cabo una función política y no simplemente demoscópica o estadística”. HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 111.

<sup>29</sup> Así, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. “Los objetos de protección de los delitos contra las Haciendas Públicas”. En *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 70. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 61 y 62.

<sup>30</sup> SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. 1977. p. 22 y ss. El sentido subjetivo de Hacienda pública queda reflejado en el art. 77 LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). También en el art. 94d) de la Constitución y los arts. 19 y 20 de la LGP. Ley 47/2003, de 26 de noviembre.

<sup>31</sup> SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de Derecho financiero*. 1993. p. 2 a 4. SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero, I. Introducción*. Vol. 1. 1977. p. 26.

<sup>32</sup> SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. 1977. p. 25. Este es el sentido de Hacienda pública que utiliza el legislador en la LGP art. 5.1 (Ley 47/2003, de 26 de noviembre).

<sup>33</sup> SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. 1977. p. 25.

<sup>34</sup> “Los derechos no pueden ser protegidos o aplicados sin el apoyo y recursos públicos. Esto puede predicarse tanto de los viejos como de los nuevos derechos, de los derechos de los estadounidenses tanto antes como después del New deal de Franklin Delano Roosevelt. Tanto los derechos de bienestar como los derechos a la propiedad privada tienen costos públicos. El derecho a la libertad a contratar tiene un coste público no menor que los derechos a una vivienda decente. Todos los derechos demandan fondos del tesoro público”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 15.

<sup>35</sup> “Dentro de este marco, un interés se califica como un derecho cuando un sistema legal efectivo lo trata como tal utilizando los recursos colectivos para defenderlo. Al igual que la capacidad creada y mantenida por el Estado para contener o reparar el daño, un derecho es en un sentido legal, por definición, un ‘hijo de la ley’”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 16.

<sup>36</sup> Esto sin perjuicio del valor que pueda tener una postura *ius naturalista* a efectos de valorar la corres-

Indagar por los derechos es preguntar entonces por aquellos intereses que una sociedad se ha comprometido defender y que, elevados a tal categoría, se protegen tanto a través de su reconocimiento legal, como de las prerrogativas que el propio sistema jurídico confiere para su protección y ejercicio. Por el contrario, los intereses que no están reconocidos en el ordenamiento jurídico, o bien que no cuentan con una estructura institucional adecuada para su protección y ejercicio, no serían muy diferentes de los “los deberes morales de la humanidad, no las obligaciones legales de los habitantes de un estado-nación delimitado por un territorio”, como explican Holmes y Sunstein<sup>37</sup>.

Por lo anterior, el ejercicio de los derechos requiere, además de su reconocimiento jurídico, de un Estado capaz de disponer de las condiciones adecuadas para su protección y garantía. En este sentido, la existencia y límites de los derechos están condicionados por la presencia de circunstancias que permitan al Estado ser capaz de dirigir el proceso de creación de los derechos y disponer los medios necesarios para su ejercicio y protección. Por esto, tan importante como el reconocimiento jurídico de un interés y su calificación como derecho, es la existencia de condiciones adecuadas para su ejercicio. En palabras de Holmes y Sunstein, se podrá hablar de derechos cuando cuenten con el respaldo de un sistema impositivo que permita al Estado destinar recursos para su libre y pacífico ejercicio<sup>38</sup>. En consecuencia, es evidente que el sistema tributario es condición para que cada uno de los individuos pueda libre e igualitariamente hacer ejercicio de los derechos y participar activamente en el sistema social, con lo cual existe una relación de dependencia entre derechos, sean éstos de primera, segunda o tercera generación, y la existencia del sistema tributario que permita al Estado disponer de condiciones para asegurar las esferas de libertad de los ciudadanos y su participación social en términos de igualdad.

Este punto de partida, relativiza la diferenciación entre derechos negativos y positivos. Generalmente se entienden los derechos negativos como barreras frente al Estado, en tanto los positivos presuponen actividades positivas por parte de éste. Así, mientras que la libertad de locomoción o a no ser torturado correspondería con

pendencia entre un determinado ordenamiento jurídico y los criterios éticos que en una sociedad en un determinado momento asume como prioritarios. Así, HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 18.

<sup>37</sup> HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 17. En este sentido, se entiende la siguiente afirmación: “La propiedad es una relación social legalmente construida, un conjunto de reglas de acceso y exclusión legislativa y judicialmente creadas y judicialmente aplicables. Sin un gobierno capaz de establecer y aplicar tales reglas, no habrá derecho a usar, destruir o disponer de las cosas que poseemos”. *Ibidem*. p. 59.

<sup>38</sup> “En la práctica, los derechos devienen más que meras declaraciones solo si confieren poder a los cuerpos cuyas decisiones son legalmente vinculantes. (...) Por regla general, los individuos desafortunados que no viven bajo un gobierno capaz de recaudar impuestos y ofrecer un efectivo recurso no tienen derechos. Falta de Estado significa falta de derechos. Un derecho existe, realmente, solo cuando éste tiene un costo presupuestario”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 19.

los denominados derechos negativos, es decir, de no interferencia, los positivos exigirían del Estado acciones positivas, como sería el caso de ciertos derechos sociales. No obstante, tal disyuntiva se desvanece cuando se analizan las relaciones entre el Estado y los individuos. Incluso en el caso de los derechos de no injerencia, su ejercicio ha de requerir de acciones positivas por parte del Estado que demandan recursos públicos<sup>39</sup>. En este sentido, los derechos que pueden ser entendidos como de no injerencia por parte del Estado requieren acciones positivas de éste<sup>40</sup>. En consideración con lo anterior, partiendo de la idea de que todos los derechos requieren por parte del Estado de acciones positivas, desde el proceso legislativo en que se consagran legalmente hasta la existencia de las autoridades encargadas de su protección y garantía, se puede concluir que desde esta perspectiva todos los derechos son derechos positivos<sup>41</sup>. Por esto, el sistema tributario es una forma, entre otras, a través de la cual el Estado adquiere capacidad para disponer de los medios y condiciones que permitan garantizar el ejercicio de los derechos. Por ello, la protección de la Hacienda pública tiene pleno sentido como mecanismo para posibilitar el ejercicio de derechos y en consecuencia para ser considerado un interés legítimamente protegido por el Derecho penal<sup>42</sup>. De lo dicho se desprende que existe una estrecha vinculación entre Hacienda pública e intereses individuales, como quiera que el ejercicio de éstos depende en buena medida de la Hacienda pública, lo que avala que sea un interés protegido por el Derecho penal<sup>43</sup>.

<sup>39</sup> “Incluso Friedrich Hayek, el gran crítico del socialismo, señaló, ‘la pregunta de si el Estado debe o no ‘actuar’ o ‘interferir’ presenta una alternativa totalmente falsa, y el término ‘laissez-faire’ es una ambigua y engañosa descripción de los principios en que se basa una política liberal”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 69. En sentido similar, SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. Volumen segundo. 1985. p. 625.

<sup>40</sup> “Es decir, la libertad personal no puede ser asegurada solamente limitando la interferencia del gobierno en libertad de acción y asociación. Ningún derecho es simplemente un derecho a ser dejado solo por las autoridades. Todos los derechos son pretensiones a una respuesta gubernamental afirmativa”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 44.

<sup>41</sup> “La financiación de los derechos fundamentales a través de los ingresos fiscales nos ayuda a ver con claridad que los derechos son bienes públicos: servicios sociales diseñados para mejorar el bienestar individual y colectivo financiados por los contribuyentes y administrados por el gobierno. Todos los derechos son derechos positivos”. HOLMES/SUNSTEIN. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. 2000. p. 48. En el mismo texto, señalan los autores con mayor rotundidad lo siguiente: “Protección ‘contra’ el gobierno es impensable de hecho sin protección ‘por’ el gobierno. Esto es exactamente lo que Montesquieu tuvo en mente cuando afirmó que la libertad puede ser protegida solo si el poder controla al poder. Ningún sistema jurídico puede defender la población contra las autoridades sin defender a la gente por medio de las autoridades”. p. 55.

<sup>42</sup> “Así, por ejemplo, la razón por la que debe ser protegida la Hacienda pública debe extraerse del hecho de que en un Estado social la recaudación de impuestos revierte en la calidad de vida de los ciudadanos”. VON HIRSCH. “El concepto de bien jurídico y el «principio del daño»”. *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmáticos?* 2007. p. 45. También, “El **interés público en la recaudación completa y puntual de los tributos es especialmente digno de protección**, porque si no el Estado, los Estados federados y los municipios no estarían en la posición de cumplir con sus obligaciones públicas” JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7. 2009. p. 19. (Negrita del original).

<sup>43</sup> Es más, se llega a defender que la satisfacción de las tareas estatales es el bien jurídico penalmente protegido por el Derecho penal tributario, como explica BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 138.

Adicionalmente, la Hacienda pública merece y necesita protección penal porque sólo es posible realizar controles o inspecciones aleatorias para verificar el correcto cumplimiento de los deberes tributarios, siendo esto una oportunidad que puede ser aprovechada por los deudores para no cumplir sus obligaciones<sup>44</sup>. A ello se suma que el adecuado funcionamiento de la actividad financiera requiere de la participación de los contribuyentes, tanto a través de la presentación de la declaración y pago de la deuda tributaria, como en ocasiones liquidando la obligación tributaria. Estas circunstancias hacen de la Hacienda pública un acreedor vulnerable, lo que justifica su protección por vía penal y permite rechazar la opinión que negó la existencia de un bien jurídico en el Derecho penal tributario<sup>45</sup>.

El problema de la determinación del bien jurídico en el delito de defraudación tributaria no está, en todo caso, en la legitimidad de la Hacienda pública como interés penalmente protegido. El debate relevante es la perspectiva desde la cual el Derecho penal protege la Hacienda pública. Así, encontramos posiciones que van desde asumir que la protección penal debe asociarse a un concepto funcional de Hacienda pública, hasta un concepto objetivo. Por ello, la tarea es determinar el sentido en que se protege a la Hacienda pública.

## **2. El bien jurídico protegido por los delitos tributarios. Tesis más representativas en España y Alemania**

La discusión en España sobre el bien jurídico penal en el delito de defraudación tributaria en particular, y de los delitos contra la Hacienda pública en general, se encuentra enfrentada, *grosso modo*, entre la tesis patrimonialista y funcionalista. En Alemania la situación es también polémica, lo que se expresa en diferentes posturas sobre el bien jurídico penalmente protegido por el §370 AO<sup>46</sup>.

### **A) Estado de la cuestión en la doctrina española**

Uno de los aspectos más discutidos en el debate sobre los delitos contra la Hacienda Pública ha sido el bien jurídico protegido, del que derivan consecuencias para la interpretación y el alcance de los elementos constitutivos del injusto típico. La doctrina jurídico penal española ha defendido mayoritariamente la tesis del patrimonio de la Hacienda Pública o el Erario público como el bien jurídico prote-

<sup>44</sup> JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 19 y 20.

<sup>45</sup> Así, QUINTANO RIPOLLÉS. *Tratado de la parte especial del Derecho penal*. Tomo III. 2ª Ed. 1978. p. 901 y ss.

<sup>46</sup> Lo explica TIEDEMANN. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. 2010. p. 267 y ss. También JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 18 y 19. KÜRZINGER. "Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)". *Steuerstrafrecht*. 2004. p. 33 y ss. Para una visión más amplia de las diferentes tesis en conflicto y sus críticas, BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 137 y ss. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 167 y ss.

gido por los delitos contra la Hacienda Pública<sup>47</sup>. Esta posición se puede encontrar tanto en el delito de ocultación de bienes o industria (antiguo art. 319 CP de 1973)<sup>48</sup>, como con la regulación penal de la LMURF (Ley 50/1977) y que da origen al modelo de protección penal vigente, el que progresivamente se conforma a través de la ya señalada Ley 50/1977, la LO 2/1985, la LO 6/1995 y, finalmente, la LO 10/1995. Además de la tesis patrimonial, hay dos posiciones adicionales: la tesis funcional y la tesis de las funciones del tributo.

a) *De la protección de patrimonios privados a la protección del Erario Público*<sup>49</sup>

Dentro de la tesis patrimonial se ha presentado la tendencia, abandonada en la actualidad, según la cual el patrimonio de la Hacienda pública se protege de la misma manera que el patrimonio privado, no siendo necesario diferenciar estos delitos de los tradicionales delitos patrimoniales<sup>50</sup>. Por esto, al no existir diferencia alguna entre la protección del patrimonio de la Hacienda Pública y el patrimonio privado, la interpretación se realiza enteramente con apoyo en la teoría de los delitos patrimoniales. Esta posición no es actualmente defendida, razón por la que no nos detendremos en ella. Cabe decir que los autores que actualmente suscriben la tesis patrimonialista defienden que la defensa de la Hacienda pública presenta características particulares que lleva a diferenciar la protección del patrimonio privado del Erario público<sup>51</sup>.

A juicio de Martínez-Buján Pérez, los delitos contra la Hacienda Pública se ca-

<sup>47</sup> Entre sus defensores: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª ed. 2011. p. 528 y ss. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2010. p. 271 y ss. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 59. TERRADILLOS BASOCO. *Derecho penal de la empresa*. 1995. p. 221 y 222. BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ. *Manual de Derecho penal (parte especial). Delitos patrimoniales y económicos*. 1993. p. 606. RODRÍGUEZ MOURULLO. “Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal”. *Jornadas sobre infracciones tributarias. Aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 162. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 95 y siguientes. NOREÑA SALTO. *El delito fiscal*. 1983. p. 186 y 187. RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 53 y 54.

<sup>48</sup> Como ejemplo de ello, RODRÍGUEZ MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. 1974. p. 53. NOREÑA SALTO. *El delito fiscal*. 1983. p. 186 y 187.

<sup>49</sup> Esta se explicará con apoyo prioritario en la muy valiosa aportación de quien es uno de los más importantes representantes: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. Como referencia se toman las siguientes obras: MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. MARTÍNEZ PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria”. AAVV. *Comentarios a la legislación penal*. Vol. VII. 1986. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Estudios penales y criminológicos*. 1995. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria”. *Revista Penal*. Enero 1998. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico*. 2002. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*. 2007. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*. 2007. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 3ª Ed. 2011.

<sup>50</sup> Así, RODRÍGUEZ DEVESA. *Derecho penal español. Parte especial*. 9ª Ed. 1983. p. 939.

<sup>51</sup> Crítico con la asimilación del patrimonio privado y el de la Hacienda pública, BUSTOS RAMÍREZ. En BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 19 y 20

racterizan por la protección de un bien jurídico institucional no individualizable. Ello exige diferenciar entre un bien jurídico mediato y otro inmediato, pues un bien jurídico institucional no individualizable es difícil que pueda ser lesionado o puesto en peligro por conductas individualmente consideradas<sup>52</sup>. Adicionalmente, la doctrina que ha defendido la tesis del patrimonio como bien jurídico tutelado parte también de la distinción entre bienes jurídicos mediatos e inmediatos, ya que permite distinguir entre la protección penal del patrimonio público del privado, en la medida en que son características mediatas asociadas al patrimonio público las que lo diferencian del patrimonio privado<sup>53</sup>. La diferencia entre la protección penal del patrimonio privado y del Erario público está en que aquél no está vinculado al cumplimiento de intereses supraindividuales, como si lo está la afectación del patrimonio de la Hacienda Pública, que “socava el presupuesto necesario (el medio de financiación básico) para la asignación equitativa de los recursos públicos y, a la postre, se lesiona el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la Economía y se dificulta el logro de las finalidades de política económica y social que un Estado social y democrático de Derecho está obligado a cumplir”<sup>54</sup>.

La protección a través de un esquema de bienes jurídicos mediatos e inmediatos se ha mantenido no obstante los cambios en la legislación penal en materia de delitos tributarios<sup>55</sup>. A su vez, esta diferencia ha conducido a que se afirme que son delitos pluriofensivos<sup>56</sup>. Dicho esto, surge el interrogante: ¿Por qué es reconocida como tesis patrimonialista, no obstante defienden la existencia de dos bienes jurídicos, uno mediato y otro inmediato? Para responder, se debe indicar que quienes adhieren a esta posición reconocen que sólo el bien jurídico inmediato puede ser lesionado por el comportamiento del autor. El bien jurídico mediato no puede ser lesionado por su carácter institucional o, en otros términos, ya que se trata de intereses abstractos que muy difícilmente pueden ser puestos en peligro por conductas individuales. En consecuencia, el bien jurídico inmediato, susceptible de ser lesionado y cuya lesión debe ser probada en el proceso penal y abarcada por el dolo

<sup>52</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 159.

<sup>53</sup> Así, BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2000. p. 45. APARICIO PÉREZ. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. 1997. p. 59. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 210.

<sup>54</sup> MARTÍNEZ PÉREZ. “El delito de defraudación tributaria”. AAVV. *Comentarios a la legislación penal*. Vol. VII. 1986. p. 244 y 245. MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 204 y 210.

<sup>55</sup> Así, MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 2011. 3ª Ed. p. 527 y ss. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 159 y ss. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 25.

<sup>56</sup> MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 155. Debe reconocerse, sin embargo, que la consideración del delito de defraudación tributaria como delito pluriofensivo no es unánime en quienes defienden la tesis patrimonialista, lo que se observa, por ejemplo, en la tesis de TERRADILLOS BASOCO. *Derecho penal de la empresa*. 1995. p. 222.

es el patrimonio de la Hacienda Pública<sup>57</sup>, que se entiende como el interés económico de la Hacienda pública concretada en la obtención de recursos públicos tributarios<sup>58</sup>.

La tesis patrimonial, y en particular la explicación de Martínez-Bujan Pérez, presenta ciertos cambios en lo que se refiere al bien jurídico mediato. Inicialmente fue calificado como el orden económico o la intervención del Estado en la economía<sup>59</sup>. Posteriormente se identifica el bien jurídico con la idea de las funciones del Tributo o las funciones que el Tributo está llamado a cumplir<sup>60</sup>. Esta consideración se realiza sobre la base de entender que las conductas defraudatorias a la Hacienda Pública sólo pueden y requieren afectar el patrimonio o erario público, siendo los fines del Tributo una referencia que permite, además de caracterizar este patrimonio, diferenciarlo del patrimonio privado<sup>61</sup>.

b) *Del bien jurídico protegido en la Hacienda Pública al bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria*

Pérez Royo parte de la idea según la cual la estructura de los delitos contra la Hacienda Pública responde a dos grupos relacionados, pero diferenciados. Acorde con la doctrina tributaria, resalta como elemento central en la Hacienda Pública la función financiera. Siguiendo a Sainz de Bujanda<sup>62</sup>, diferencia en la actividad financiera aquella encaminada a la obtención de ingresos tributarios y la del gasto, como se desprende del art. 31 CE<sup>63</sup>. De conformidad con esto, la protección penal de la Hacienda Pública que dispone el sistema español resulta adecuada a su juicio, pues dispensa protección penal de forma conjunta a las dos actividades que integran la actividad financiera. Así, la protección a la actividad del ingreso estaría integrada por los delitos de defraudación tributaria y delito contable tributario,

<sup>57</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 147.

<sup>58</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 2011. 3ª Ed. p. 528. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 25. Similar es la propuesta de AYALA GÓMEZ, quien manifiesta que el bien jurídico es “el interés patrimonial de la Hacienda, interés que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de potestades que determinan el cuánto, cómo, cuándo y dónde realizar el pago o ingreso esperado”. AYALA GÓMEZ. “Consumación y prescripción del Delito fiscal”. *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal*. 2000. p. 85.

<sup>59</sup> MARTÍNEZ PÉREZ. *El delito fiscal*. 1982. p. 210 y 211.

<sup>60</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 164. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. 1995. p. 25.

<sup>61</sup> “Tomando precisamente el ejemplo de los delitos tributarios, puede descubrirse un bien jurídico inmaterial mediato, que vendría integrado por el correcto funcionamiento del orden económico en este ámbito (o sea, por el adecuado cumplimiento de las funciones que el tributo está llamado a cumplir), y por un bien jurídico específico inmediato con función representativa, que vendría constituido por el patrimonio del Erario o, si se prefiere, por la recaudación tributaria”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*. 2011. 3ª Ed. p. 161.

<sup>62</sup> SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de Derecho financiero*. 1993. p. 2 a 4. SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. 1977. p. 22 a 26.

<sup>63</sup> PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 53.

mientas que la protección del gasto se realizaría a través del delito de fraude de subvenciones<sup>64</sup>.

Con fundamento en esta idea, su propuesta pasa por diferenciar un bien jurídico genérico, que sería la actividad financiera en su conjunto (ingresos y gastos), y otro específico, en función de cada una de las actividades que conforman tal actividad. Así, existiría un bien jurídico circunscrito a la actividad financiera del ingreso y otro a la actividad financiera del gasto. Incluso, considera viable identificar en la actividad financiera dedicada al ingreso bienes jurídicos específicos para cada figura delictiva. Con ello se tiene cuando menos dos consideraciones sobre el bien jurídico. Una general para los delitos contra la Hacienda Pública, una particular en función de la actividad que se proteja<sup>65</sup>.

En lo que se refiere al bien jurídico general, comprensivo de las actividades de ingreso y gasto, Pérez Royo parte de identificar la Hacienda Pública como titular de funciones públicas y no como conjunto patrimonial. Es decir, la protección patrimonial no es el elemento fundamental para determinar el bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública, pues el aspecto central es la función pública en el desarrollo de la actividad financiera<sup>66</sup>. Además, la protección penal debe reconocer que se enfrenta a una “realidad” previamente regulada, con lo que el carácter secundario del Derecho penal respecto del Derecho tributario debe conducir a proteger el objeto previamente dado por las normas tributarias, que es la función tributaria<sup>67</sup>.

El sentido concreto del que parte este autor sobre el concepto de función tributaria es que se trata de una función administrativa, en este caso dirigida a la recaudación tributaria y que comporta una serie de deberes y potestades para la Administración y, correlativamente, también una serie de derechos y deberes para los ciudadanos. La protección penal, entonces, radica en el aseguramiento del procedimiento administrativo encaminado a la recaudación tributaria, lo que ubica como

<sup>64</sup> PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 53.

<sup>65</sup> “En el caso de los delitos contra la Hacienda Pública podemos distinguir un bien jurídico genérico, común a todas las figuras que ya conocemos. Se trataría de la protección de la Hacienda Pública. Pero, por debajo de ese objeto genérico, carente de determinaciones precisas, es necesario buscar de forma más apurada el objeto de la protección penal. Para realizar esta búsqueda consideramos de interés, en primer lugar, distinguir entre los delitos tributarios en su conjunto y el fraude de subvenciones, de acuerdo con la distinción a que ya hemos aludido de las distintas formas de la función financiera que aparecen implicadas en uno y otro caso. A su vez, dentro de los delitos tributarios, conviene separar el bien jurídico genérico común a todos ellos y los bienes específicos tutelados en cada figura singularmente considerada”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 57 y 58.

<sup>66</sup> “Siguiendo esta línea de razonamientos, consideraríamos que la protección penal (al menos, en los delitos tributarios), se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 64. Una posición similar en cuanto al bien jurídico es defendida recientemente por LOMBARDO EXPÓSITO. *Delitos contra la Hacienda pública*. 2011. p. 21.

<sup>67</sup> PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 65 y 66.

elemento central los deberes y derechos que del mismo se desprenden<sup>68</sup>. Por esto, los delitos contra la Hacienda Pública tienen como elemento central la vulneración de los deberes que impone la función tributaria, y no el resultado patrimonial, ya que no todos conllevan tal resultado.

Las ventajas de esta tesis, a juicio del autor, es permitir identificar las necesidades de protección penal en función de los momentos de mayor vulnerabilidad en el desarrollo de la función tributaria y centrar allí la protección penal<sup>69</sup>. Es decir, a esta tesis se le reconoce el valor que tiene plantear la relación que debe existir entre la regulación penal y el sistema de gestión tributaria, al considerar indispensable que la protección penal guarde armonía con el sistema de gestión tributaria. Ello permite, afirma Gracia Martín, derivar criterios importantes en la determinación del desvalor de acción de los delitos tributarios<sup>70</sup>. A su vez, esta orientación permite explicar tanto los delitos tributarios con perjuicio patrimonial de aquellos otros que no conllevan lesión patrimonial alguna. Igualmente, permite resaltar que, más allá del perjuicio patrimonial, el valor de la protección penal no se reduce a garantizar un ingreso, sino que comprende finalidades que trascienden al simple hecho del ingreso patrimonial.

La determinación del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria debe reconocer lo que es esencial del bien jurídico general para la Hacienda Pública, y es la vulneración de los deberes que se derivan de la función tributaria. Por ello, elemento indispensable del bien jurídico en el delito de defraudación tributaria debe ser la vulneración de los deberes que se derivan de la función tribu-

<sup>68</sup> En esta misma tesis puede encontrarse la postura de BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 20. BUSTOS RAMÍREZ. En BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 22.

<sup>69</sup> Es fundamental en esta propuesta que la regulación penal guarde armonía con el procedimiento de gestión tributaria. Así, un proceso de gestión que se fundamenta en el cumplimiento espontáneo de la declaración y liquidación del tributo requiere que el Derecho penal enfatice la protección penal en asegurar el cumplimiento de tales deberes. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 34.

<sup>70</sup> No obstante, GRACIA MARTÍN ha sido crítico con esta tesis, pues tal consideración del bien jurídico le hace perder su función de garantía, ya que la protección penal se agotaría en un simple incumplimiento de deberes. A su vez, tal caracterización del bien jurídico no permite identificar el aspecto fundamental de los delitos tributarios, lo que permitiría incluir en el Título de los delitos contra la Hacienda Pública comportamientos que atentan contra la función tributaria, pero que no por ello deberían hacer parte de este título. “Pero la objeción decisiva que, a mi juicio, cabe oponer a la constitución de la función tributaria como bien jurídico específicamente protegido por los tipos del Derecho penal tributario radica en la incapacidad de dicho concepto para cumplir con la función de garantía que se atribuye al bien jurídico en la moderna Dogmática jurídico-penal o, visto desde otro ángulo, en su capacidad para poner en peligro dicha función de garantía. En particular, creo que este planteamiento conlleva el riesgo de hacer perder de vista el sentido real de la protección jurídica en el ámbito tributario y conducir, a la postre, a la configuración, de modo inconsciente, de tipos delictivos en que el contenido de lo injusto se agote, en realidad, en la pura infracción de deber”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 68 y 69. “Deberían adquirir, por consiguiente, el rango de delito tributario, una pluralidad de comportamientos de los funcionarios competentes para el ejercicio de dicha función que, sin duda, producen una lesión de la función tributaria: conductas de prevaricación en la aplicación de los tributos, abandono de funciones tributarias, exigencia de impuestos ilegales, etc.”. *Ibidem*. p. 68.

taria, particularmente “la violación de algunos de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria”<sup>71</sup>. A su vez, en función de la redacción del tipo, el bien jurídico no puede reducirse a la violación del deber, ya que éste exige un resultado lesivo. En consecuencia, el bien jurídico protegido debe reconocer la existencia del perjuicio para la recaudación tributaria como consecuencia de la violación de los deberes derivados de la función tributaria<sup>72</sup>.

### c) *Del derecho penal financiero a los fines del tributo*

Gracia Martín,<sup>73</sup> quien representanta esta tesis, comienza por recordar al profesor Sainz de Bujanda, en particular, en el sentido de que no debe perderse de vista en el estudio de los delitos tributarios que éstos hacen alusión a una “realidad” regulada de forma previa a la intervención del Derecho penal<sup>74</sup>. Por esto, es desde el Derecho financiero de donde proceden los elementos para la configuración de un sistema de Derecho penal tributario, y en el cual es posible analizar y explicar el sistema de tipos que protegen a la Hacienda Pública. Conforme con este punto de partida, el sistema de Derecho penal tributario se encuentra acotado por los institutos jurídico financieros y, para este caso en particular, por el Tributo como institución jurídico financiera<sup>75</sup>.

Para este autor, la delimitación del bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario constituye pieza fundamental en su explicación teórica, como quiera que de ello depende el contenido del Título que se dedica a la protección de la Hacienda Pública<sup>76</sup>. Conforme con esto, la determinación del bien jurídico debe poder expli-

<sup>71</sup> PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 78.

<sup>72</sup> “En conclusión, podemos decir que el objeto específico de la protección penal en el artículo 349, CP, es la recaudación correspondiente a cada una de las figuras que integran el sistema tributario, pero sólo en cuanto resulte afectada por la violación de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 78.

<sup>73</sup> Tomamos como referencia las siguientes aportaciones. GRACIA MARTÍN “La responsabilidad del directivo, órgano y representante de la empresa en el derecho penal español. Estudio específico de los problemas dogmáticos y político criminales que plantea el delito cometido a partir de una «actuación en lugar de otro»”. *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*. 1995. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. N° 58. 1988. GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986.

<sup>74</sup> “No es posible prescindir, por ello, del ordenamiento jurídico-tributario ni de la ciencia que lo elabora sistemáticamente, es decir, de la Dogmática jurídico-tributaria, a la hora de afrontar cualquier cuestión de Derecho penal tributario”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 3. (Cursiva del original).

<sup>75</sup> GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 13 y 14.

<sup>76</sup> “La cuestión planteada, desde luego, no es baladí, pues según cuál sea el sentido que se atribuya a la expresión Hacienda Pública no podrá explicarse que hayan quedado fuera de dicho Título otros delitos del

car, lo que a su juicio no hacen otras teorías, tanto la presencia como la ausencia de precisas conductas típicas dentro de los delitos contra la Hacienda Pública. Es decir, las teorías de las que se separa este autor son incapaces de diferenciar los delitos tributarios a partir de un aspecto tan relevante como es el bien jurídico<sup>77</sup>. Lo anterior, puesto que, conforme con el poder de configuración que le otorga este autor al bien jurídico, tendríamos que encontrar entre los delitos contra la Hacienda Pública muchos otros que la afectan en su patrimonio (si se parte de la tesis patrimonialista), o en su actividad (si se parte de la tesis funcional o de la actividad de la Administración)<sup>78</sup>.

Gracia Martín propone una visión que busca tanto una nueva explicación de estos delitos, como la elaboración de una teoría completa que permita la construcción de lo que él llama un sistema de Derecho penal tributario. Para este propósito recurre a la teoría dogmática tributaria, pues es de allí de donde el Derecho penal recoge los elementos que le permitirán determinar el bien jurídico protegido y, en consecuencia, elaborar una teoría del injusto penalmente relevante de lo que será el sistema de tipos penales dirigidos a la protección de la Hacienda Pública. Para ello resulta a juicio del autor indagar el sentido de la Hacienda Pública desde la teoría tributaria<sup>79</sup>. Desde el Derecho financiero, la Hacienda Pública se refiere a tres diferentes aspectos<sup>80</sup>. Un aspecto objetivo hace referencia a una determinada clase de bienes o derechos; un sentido funcional viene a referirse a un cierto tipo de actividades; y finalmente, un aspecto subjetivo se refiere a un ente público. Sobre la base de esta triple acepción construye Gracia Martín el Sistema de Derecho penal tributario, con la precisión de que si bien la rúbrica del Título XIV del CP hace referencia a las tres acepciones antes indicadas, para la determinación del bien jurídico sólo interesa el aspecto objetivo<sup>81</sup>.

Código que, según el punto de vista que se adopte, también deberían considerarse delitos contra la Hacienda Pública”. GRACIA MARTÍN, “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. Marzo. 1994. p. 188.

<sup>77</sup> Una consideración semejante, en AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 74 y 75.

<sup>78</sup> GRACIA MARTÍN “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *REDF*. 1988, p. 271. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 54 y 55. GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 31 y ss. También, AYALA GÓMEZ. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 102 y 103.

<sup>79</sup> GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 190 y ss. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 75 y ss.

<sup>80</sup> En este sentido, SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero I. Introducción*. 1977. p. 22 a 26.

<sup>81</sup> GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 191. “En mi opinión, la rúbrica del título VI del Libro II del Código Penal «Delitos contra la Hacienda Pública» hace referencia a los tres posibles sentidos de este concepto. Con el subjetivo se hace referencia al sujeto pasivo de estos delitos, con el objetivo al bien jurídico protegido y con el funcional a la *ratio legis*”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y*

Desde la perspectiva subjetiva, la Hacienda Pública hace referencia al sujeto pasivo del sistema de delitos tributarios. Es decir, desde este punto se podrá determinar el ente o Administración que son o pueden ser sujetos pasivos de cada una de tales conductas<sup>82</sup>. La acepción funcional de la Hacienda Pública viene a significar el conjunto de actividades financieras o administrativas que tienen por función el desarrollo de lo que desde la teoría financiera se conoce como el ciclo de “ingreso-gasto”<sup>83</sup>. En cuanto al ingreso, este es el conjunto de actividades encaminadas a llevar a cabo la obtención de ingresos o recursos financieros, mientras que en el ciclo del gasto público se llevan a cabo los actos para la aplicación de los recursos obtenidos a las diferentes necesidades públicas. Desde la perspectiva funcional, Gracia Martín afirma que será relevante para la *ratio legis* y para la determinación del desvalor de acción de lo que denomina sistema de tipos<sup>84</sup>. Finalmente, el aspecto objetivo de la Hacienda Pública no sólo integra, a juicio de Gracia Martín, el sentido del Título XIV CP, sino que es éste el que permite precisar el bien jurídico protegido. En consecuencia, el bien jurídico se estructura a partir de una cierta clase de bienes o derechos, sin que ello implique defender la tesis patrimonialista, puesto que la acepción objetiva de la Hacienda Pública no es equivalente al patrimonio de la Hacienda Pública<sup>85</sup>.

Para la precisión del concepto objetivo de Hacienda Pública advierte Gracia Martín que los bienes o derechos que conforman la Hacienda Pública se componen de muy diversos elementos entre los cuales se cuenta el Tributo. Ahora, como la protección penal de la Hacienda Pública no se dispensa en cuanto *universitas iuris*, sino únicamente en función de determinados aspectos particulares que componen la Hacienda Pública, es por lo que tal protección se centra en uno de los elementos: el tributo. Dicho esto, advierte este autor que el Tributo no es un elemento patrimonial, sino un instituto jurídico del que se desprenden derechos patrimoniales que finalmente se concretan en ingresos o pagos<sup>86</sup>. Por esto, la equivalencia entre aspecto objetivo y patrimonio no reconoce la diferencia de planos que existe en el

*registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 12.

<sup>82</sup> GRACIA MARTÍN, “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, Nº 10/7-13. Marzo. 1994. p 193.

<sup>83</sup> SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de Derecho financiero*. 1993. p. 2 a 4.

<sup>84</sup> GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, Nº 10/7-13. 1994. p 194.

<sup>85</sup> GRACIA MARTÍN, “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, Nº 10/7-13. 1994. p 191.

<sup>86</sup> “Parece que no puede discutirse que hay que partir de la idea de tributo para hallar el bien jurídico protegido. Pero cuando intentamos averiguar lo que aquél es en cuanto elemento constitutivo del haber de la Hacienda pública, según dispone el artículo 22 LGP, nos encontramos con que «los “tributos –cualquiera que sea su especie- no son derechos económicos, sino figuras jurídicas que, en su dinámica aplicativa, generan derechos de crédito al percibo de prestaciones tributarias”». Los tributos, por tanto, no son elementos patrimoniales, sino «institutos jurídicos» que generan «derechos patrimoniales», en este caso, derechos de crédito. Creo, por tanto, que el bien jurídico protegido debe ser el mismo instituto jurídico, mientras que el crédito tributario únicamente puede ser el objeto material del delito”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 76 y 77.

sistema de recursos de la Hacienda Pública y que se concretan en la diferencia entre institutos jurídicos, derechos patrimoniales e ingreso<sup>87</sup>.

Conforme con lo anterior, la protección penal sólo puede centrar la construcción del bien jurídico en el tributo como instituto jurídico y no en los derechos patrimoniales que de éste se derivan ni, tampoco, en los ingresos o pagos que finalmente se causan conforme tales derechos<sup>88</sup>. Lo anterior, en la medida en que es a través del Tributo como instituto jurídico desde el que se construye la relación jurídico-tributaria entre el Estado y los ciudadanos. Así, para Gracia Martín es el instituto jurídico financiero del Tributo y, en particular, las funciones que éste está llamado a cumplir, lo que vendrá a constituir el bien jurídico que se protege por el Derecho penal tributario<sup>89</sup>. Así, las funciones del Tributo como bien jurídico protegido se concretan “en la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario”<sup>90</sup>.

Conforme lo anterior, el objeto material ha de puntualizarse en la pretensión subjetiva que tiene la AT en que se cumpla la recaudación tributaria tal y como la norma tributaria establece, ya que es la única que el sujeto activo del delito puede afectar. La pretensión objetiva, por el contrario, no puede ser lesionada por el sujeto activo del delito, en la medida en que existe con independencia del cumplimiento o incumplimiento de los deberes de tributación<sup>91</sup>.

<sup>87</sup> GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p 197.

<sup>88</sup> “Como ya se ha expuesto en lo que antecede, el bien jurídico protegido por los tipos del Derecho Penal Tributario tiene que se el instituto jurídico-financiero correspondiente y este no es otro que el tributo”. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 203. También, “El Derecho penal tributario es una parcela del Derecho penal financiero que, en el sentido que acaba de explicarse, protege, mediante un conjunto de figuras de delito y de infracción administrativa, un bien jurídico muy determinado: «las funciones del tributo»”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 14.

<sup>89</sup> En cuanto a las funciones del tributo, que habrán de verse afectadas por los delitos tributarios, se cuentan las función financiera, la función de justicia y la función de política económica. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 203 a 212. También, GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 77. GRACIA MARTÍN. *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*. 1986. p. 52.

<sup>90</sup> GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, N° 10/7-13. 1994. p. 208. También, GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 78.

<sup>91</sup> “En efecto, objeto material del delito de defraudación tributaria, es decir objeto de la acción cuya lesión o puesta en peligro pueden dar lugar a la lesión del bien jurídico es, a mi juicio, la concreta pretensión tributaria. No se trata, naturalmente, de la pretensión tributaria objetiva, pues ésta, en cuanto existe objetivamente desde que se realizan los presupuestos a los que la ley vincula su nacimiento hasta que se cumplen aquellos otros que legalmente determinan su extinción, no puede ser dañada ni destruida. Se trata, más bien, de la pretensión tributaria subjetiva, es decir, de la representación que el acreedor, por imperativo legal, debe tener de su existencia objetiva”. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 105. También, “que no es objeto de la disminución de impuestos lo que el impuesto realmente rinde, sino lo que debe rendir según las leyes tributarias existentes, es decir, que objeto

### B) *Estado de la cuestión en la doctrina alemana*<sup>92</sup>

Con independencia de la tesis que se defiende en materia de bien jurídico protegido por el §370 AO, la doctrina alemana afirma que se trata de un interés digno y necesario de proteger penalmente. Señala Joecks, que es digno de protección pues permite asegurar el desarrollo de las tareas que el Estado debe cumplir<sup>93</sup>. Necesario de protección, dada la imposibilidad de realizar inspecciones y controles periódicos a todos los deudores tributarios, lo que puede ser aprovechado para incumplir impunemente sus obligaciones, lo que convierte a la AT un acreedor vulnerable, que precisa la protección del Derecho penal<sup>94</sup>. A su vez, la necesidad de protección está avalada por los daños que origina el incumplimiento de los deberes tributarios tanto en materia económica<sup>95</sup>, como también el efecto desmoralizante que el incumplimiento de los deberes tributarios puede ocasionar en los deudores que cumplen con sus obligaciones tributarias. A su vez, el incumplimiento de los deberes tributarios puede tener como consecuencia que empresarios o comerciantes quedan en situación de desventaja económica para competir con sus pares, al incumplir éstos sus obligaciones tributarias, lo cual les significa contar con recursos que sus competidores destinan a la correcta satisfacción de los créditos tributarios, lo que podría tener como consecuencia que los competidores sigan el ejemplo de quienes no cumplen sus deberes tributarios, generándose un efecto multiplicador del fraude<sup>96</sup>.

El debate en Alemania gira en torno a diversas orientaciones; por esto, se procederá a clasificarlas en función de dos criterios: conforme la tesis que se defiende y con un criterio de diferenciación adicional que atiende al número de intereses que

de la disminución de impuestos es la *pretensión tributaria* del Estado frente al obligado tributario, en el sentido de que éste «hace aparecer la pretensión tributaria objetivamente existente como más reducida o como aún no debida». GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 105.

<sup>92</sup> La referencia a la discusión alemana está justificada; de una parte, por la influencia en la dogmática jurídico-penal española. Por otra parte, la evolución del Derecho penal tributario en España ha estado influenciada por el desarrollo en Alemania. En este sentido, afirma PÉREZ ROYO que “por lo que hace al ordenamiento español, la influencia del modelo alemán se hallaba claramente presente en la tipificación del fraude fiscal en la reforma de 1977, influencia que se prolonga en la redacción del actual artículo 349 del Código Penal”. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 15. *Ibidem*. p. 41 y 56. Así, tanto razones en materia de Derecho penal general, como del Derecho penal tributario, aconsejan analizar la discusión alemana.

<sup>93</sup> JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 19.

<sup>94</sup> JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 19.

<sup>95</sup> JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 2009. p. 20. Se remite a BT-Drucks 15/1495, p. 8. (Drucksache des Bundestages).

<sup>96</sup> JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 20. DANNECKER. “Die Entwicklung des Wirtschaftsstrafrechts in der Bundesrepublik Deutschland”. *Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts*. 2007. p. 19.

componen cada uno de los conceptos defendidos. Por ello, las tesis que consideran que el bien jurídico protegido está integrado sólo por un interés, se vinculan a lo que hemos denominado “concepto simple o unitario de bien jurídico”. Por el contrario, hay posiciones que explican el bien jurídico apelando a la suma de varios intereses, que se denominarán “concepto mixto o plural de bien jurídico”.

a) *Conceptos simples o unitarios de bien jurídico*

i. Pretensión de la averiguación, determinación y revelación tributaria como bien jurídico tutelado

Esta tesis sostiene que el §370 AO protege la pretensión a la averiguación, determinación y revelación tributaria (*Steuerlicher Ermittlungs-, Festsetzungs-, und Offenbarungsanspruch*)<sup>97</sup>. En una línea similar se encuentra también la tesis que sostiene que la protección penal se dirige a la “pretensión del titular de la soberanía tributario-administrativa a la revelación, conforme a deber, de los hechos tributarios que son importantes para su determinación y cobro”<sup>98</sup>. La defensa de esta posición se fundamenta en que la pretensión tributaria y su determinación son dependientes tanto de la participación de deudores tributarios como de terceros. Es decir, los sistemas tributarios actuales instan a la activa participación de los ciudadanos en la determinación de la pretensión tributaria, lo que se fundamenta en la regulación en materia del deber de colaboración prevista para deudores tributarios y terceros (*Regelung von Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen*)<sup>99</sup>.

Esta tesis se critica, ya que no puede explicar el contenido del §370 AO, en particular que el delito de defraudación tributaria requiere un resultado que consiste en una reducción tributaria o en la obtención de una ventaja tributaria ilegítima, lo que lleva a que el bien jurídico no puede limitarse sólo a la protección del deber de declarar<sup>100</sup>. En consecuencia, conlleva la dificultad para cumplir las funciones

<sup>97</sup> Sobre esta tesis, BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 137.

<sup>98</sup> TROEGER/MEYER. *Steuerstrafrecht*. 1957. p. 9. Cita tomada de DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 168.

<sup>99</sup> BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 137. El autor menciona como fundamento el §93 AO.

<sup>100</sup> “En contra de la consideración de los deberes de declarar y de colaborar como bienes jurídicos protegidos se esgrime que la violación de estos deberes sólo describe el comportamiento típico a los efectos del §370 apartado 1 AO. El comportamiento regularmente típico no es penalizado como tal, sino solamente en relación con la causación de un resultado, es decir, con una reducción tributaria, o bien la obtención de una ventaja tributaria ilegítima”. KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 34. Afirma BÜRGER que: “En este sentido se evidencia el bien jurídico protegido del § 370 AO en la pretensión de los Estados de exigir la declaración y liquidación tributaria, que se afecta a través de la violación del deber de colaborar. En cualquier caso, en el evento en el que éste fuera el único bien jurídico protegido, no podría aclararse el porqué una reducción del impuesto es una característica del tipo y si es el delito de defraudación tributaria un delito de resultado o un delito de peligro”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 137 y 138. “Así, de la pretensión de declaración tributaria no puede derivarse, con el objeto de interpretar el concepto de reducción tributaria, si el tipo presupone la existencia de un perjuicio patrimonial efectivo, o si la existencia de un peligro concreto o abstracto para el patrimonio público es suficiente para justificar la punibilidad”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 173.

asignadas por el Derecho penal al concepto de bien jurídico, en particular ser instrumento de interpretación y construcción del sistema<sup>101</sup>.

## ii. Las tareas estatales como bien jurídico protegido

Otra parte de la doctrina afirma que el bien jurídico protegido consiste en las tareas estatales a través de la recaudación de los tributos<sup>102</sup>. Esta orientación es objeto de crítica, pues el continuo cambio de las tareas o deberes estatales comportaría como consecuencia el permanente cambio en el bien jurídico protegido, lo que no permitiría cumplir las funciones que de éste se esperan<sup>103</sup>. Por esto, no podría, al estar expuesto a un permanente y continuo cambio.

Podría en contra de la crítica antes mencionada, que nada tiene de reprochable que los bienes jurídicos estén sujetos a cambios en función de las variaciones sociales. Sin embargo, más allá de la vinculación que existe entre los bienes jurídicos, en particular los bienes jurídicos supraindividuales con la evolución o el desarrollo social, la configuración de éstos debe mantener una cierta continuidad que permita al Derecho penal desplegar un efecto preventivo. En este sentido, y como señala Dannecker, la protección debe orientarse al instrumento con el que se consiguen tales objetivos o fines y no a los objetivos o las tareas estatales perseguidas<sup>104</sup>. Finalmente, y en opinión de Bürger, la protección de las tareas estatales es un aspecto que puede lograrse a través de una orientación diferente del bien jurídico, particularmente si se entiende el bien jurídico como la protección de la recaudación tributaria<sup>105</sup>.

## iii. El interés público en la puntual y completa recaudación de los impuestos como bien jurídico protegido

La opinión mayoritaria en Alemania considera que el bien jurídico protegido es el interés público en la puntual y completa recaudación de los impuestos (*öffentli-*

<sup>101</sup> DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 174.

<sup>102</sup> Sobre ello, BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 138.

<sup>103</sup> “Por un lado se encontraría el bien jurídico protegido, como consecuencia de la adaptación de los deberes estatales a la realidad jurídica, en constante cambio”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 138. “Un bien protegido, que se encuentra en constante cambio como las tareas u objetivos del Estado, no puede servir para este fin”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 138 y 139. En este sentido, afirma DANNECKER, no podría concretarse adecuadamente el comportamiento delictivo. “El bien jurídico se encontraría por ello en constante cambio y sería, al igual que el comportamiento delictivo tributario especial, imposible de individualizar en determinadas circunstancias”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 175.

<sup>104</sup> “Si bien la protección penal de los bienes jurídicos, especialmente de los bienes jurídicos supraindividuales, no puede existir separada del desarrollo histórico, debe mantenerse en la medida de lo posible la continuidad de los bienes jurídicos protegidos, para construir un sistema de valores cuyo reconocimiento general se imponga y de este modo, al fin y al cabo, desplegar un efecto preventivo”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 175.

<sup>105</sup> “Además es con el reconocimiento de la recaudación tributaria como bien jurídico protegido que se protege simultáneamente el cumplimiento de las tareas estatales, toda vez que la recaudación tributaria debe disponerse, justamente, para al cumplimiento de los deberes que competen al estado”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 139.

*che Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen des Staate*)<sup>106</sup>. La jurisprudencia es mayoritariamente partidaria de esta tesis, al afirmar que el bien jurídico protegido por el §370 AO se refiere a la pretensión del acreedor tributario al ingreso completo de cada tributo singular (*den Anspruch des Steuergläubigers auf den vollen Ertrag jeder einzelnen Steuer*)<sup>107</sup>.

Se discute en el interior de esta tesis si el bien jurídico debe estar referido a la totalidad de los tributos o a cada tributo singular<sup>108</sup>. La relevancia de esta discusión radica en el impacto que una u otra postura tiene en relación con el problema del concurso en materia del delito de defraudación tributaria<sup>109</sup>. La opinión mayoritaria sostiene que la puntual y completa recaudación de los impuestos debe estar referida a cada tributo singular y no a la totalidad de los impuestos<sup>110</sup>. La referencia a cada tributo singular se sustenta en la diferente competencia que existe en materia tributaria entre el Estado, los estados federados y los municipios, tal y como se desprende de la opinión de Franzen<sup>111</sup>.

Finalmente, conforme a esta tesis, la opinión mayoritaria apunta a que el objeto de la acción en el delito de defraudación tributaria es el crédito tributario que tiene el acreedor tributario en contra del deudor<sup>112</sup>.

En contra de esta tesis se afirma que resulta poco significativo ubicar en primer plano los intereses financieros o el aspecto puramente lesivo de intereses económicos. Esto, pues la lesión puramente económica como consecuencia de cada concreto delito, si se compara con la totalidad de los ingresos del Estado, puede ser califi-

<sup>106</sup> Defiende esta tesis JOECKS, quien afirma que “El bien jurídico protegido por el § 370 AO tiene que ver, por lo tanto, con el interés estatal en la recaudación puntual y completa de la totalidad de los tributos”. JOECKS en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 19. También, a favor de esta posición, KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 35.

<sup>107</sup> Una precisa relación de la jurisprudencia que se orienta en este sentido, en KOHLMANN. *Steuerstrafrecht Kommentar*. 2007. p. 34.

<sup>108</sup> Apunta JOECKS que la doctrina mayoritaria se orienta a la protección de cada tipo de tributo singular. JOECKS en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª Ed. 2009. p. 18.

<sup>109</sup> “Esta disputa de opiniones adquirió importancia, especialmente, en el marco de la figura, del comportamiento continuado -que, ya no es aplicada al delito de defraudación tributaria- desarrollada por la jurisprudencia en el campo del concurso (§§ 52, 53 StGB)”. KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 34.

<sup>110</sup> En contra de la tesis mayoritaria KÜRZINGER. “Como resultado es preciso afirmar que el **bien jurídico protegido** por el parágrafo 370 AO de acuerdo con la interpretación adecuada, consiste en el **interés público en la recaudación completa y puntual de los impuestos nacionales en general** (párrafo número 1023)”. KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 35. (Negrita del original).

<sup>111</sup> Esta opinión se recoge de la explicación de JOECKS en FRANZEN/GAST/JOECKS, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 2009. p. 18.

<sup>112</sup> “Toda vez el autor del delito de defraudación tributaria directamente afecta este derecho de crédito, la opinión mayoritaria considera a la pretensión tributaria del acreedor tributario como el objeto de la acción de la defraudación tributaria”. BÜRGER, *Steuerflucht*. 2006. p. 136. “La opinión mayoritaria encuentra, por esta razón, el objeto de la acción del delito de defraudación tributaria en el crédito tributario o pretensión tributaria del acreedor tributario frente al deudor tributario”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 169.

cada como poco representativa<sup>113</sup>. A su vez, la orientación hacia el aspecto puramente patrimonial olvida o, cuando menos, deja de lado funciones importantes que los sistemas tributarios desempeñan actualmente. Particularmente, fines sociales y económicos que escapan de la dimensión puramente patrimonial. Por ello, afirman los críticos que si bien el aspecto patrimonial es importante, no puede ser el único y exclusivo bien jurídico protegido por el §370 AO<sup>114</sup>.

Sumado a lo anterior, esta posición también se critica con fundamento en el §370.4 AO, conforme al cual podría afirmarse la tipicidad de un comportamiento sin que se presente una efectiva disminución de la recaudación tributaria, pues en la regulación alemana se reconoce la existencia de una reducción tributaria, penalmente castigada, aun cuando el tributo afectado o la ventaja fiscal obtenida puedan ser explicados por alguna razón diferente a la conducta del autor<sup>115</sup>. Por esto, el bien jurídico protegido no puede radicar exclusivamente en un componente económico. Finalmente, y en tono crítico a esta tesis, Tipke sostiene que no es adecuada a las exigencias del Estado de Derecho<sup>116</sup>.

iv. La garantía de un reparto justo y proporcional de la carga tributaria. El principio de capacidad contributiva como bien jurídico protegido. (*gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung der Steuern nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit*).

Esta tesis, defendida entre otros por Salditt y Tipke, viene a sostener que la protección del §370 AO no puede ser la simple salvaguarda de los intereses fiscales del Estado, puesto que el delito afecta también el justo y proporcional reparto de la carga impositiva o tributaria encaminada al principio de capacidad contributiva<sup>117</sup>.

En contra de esta opinión se aduce que el Derecho tributario es producto del debate político en el cual participan intereses de diverso tipo, debate en el que el

<sup>113</sup> “En consecuencia, la justificación interna de la defraudación de un impuesto en el marco de la prueba del delito de defraudación tributaria aparece como irrelevante –insignificante, en la medida en que solo se afectan intereses financieros de los estados”. RÖCKL. *Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts*. 2000. p. 183.

<sup>114</sup> “Por consiguiente puede también la completa y puntual recaudación tributaria, que normalmente se encuentra influenciada por la función fiscal de obtención de la recaudación y por la utilización del patrimonio público, no comprender las metas tributarias tanto de carácter económico como social que, asimismo, son dignas de protección, metas que se basan en la injerencia sobre la privación del patrimonio privado. (...) Deben pues tenerse en cuenta las modificaciones del Derecho tributario y sus objetivos con la determinación de los bienes jurídicos protegidos a través del parágrafo 370 AO, así puede no cumplir la completa y puntual recaudación tributaria como único bien jurídico todas las funciones que le corresponden”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 172.

<sup>115</sup> En el §370.4 está previsto lo siguiente: “También estarán dados los presupuestos de las oraciones 1 y 2 cuando los impuestos a los cuales se refiera el hecho, por otros motivos, hubieren podido ser rebajados, o la ventaja tributaria, por otros motivos, hubiere podido ser solicitada”.

<sup>116</sup> “Este punto de vista podía parecer adecuado antes de la Primera Guerra Mundial y durante el régimen nacionalsocialista, pero no responde a las exigencias del Estado de Derecho”. TIPKE. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. 2002. p. 130.

<sup>117</sup> “La omisión de impuestos sólo debería castigarse cuando amenace o destruya la igualdad en el reparto de la carga tributaria”. TIPKE. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. 2002. p. 131.

protagonismo está representado en la recaudación de los ingresos y en la evitación de las estrategias de los contribuyentes de evitación fiscal. Por ello no debe ser este el criterio para el bien jurídico, como quiera que en Derecho penal la preocupación gira en relación con intereses diversos a los que dominan el debate tributario<sup>118</sup>.

b) *Conceptos mixtos o plurales de bien jurídico*

Las tesis que ahora se mencionan comparten una característica fundamental, y es explicar el bien jurídico haciendo referencia a un elemento plural o mixto. Es decir, se parte de la idea de que el bien jurídico protegido comprende la suma de dos intereses.

i. El sistema impositivo y la completa y puntual recaudación tributaria como bien jurídico protegido. Tesis de Gerhard Dannecker.

Para Dannecker el bien jurídico protegido comprende la completa y puntual recaudación tributaria (*vollständige und rechtzeitige Steueraufkommen*) y el sistema impositivo (*Besteuerungssystem*), entendido como el sistema a través del cual se realiza la configuración de los impuestos que se recaudan en el Estado. La razón para incluir estos dos intereses radica en que una visión simple o unitaria no permite proteger dos aspectos fundamentales. Por una parte, el proceso de aplicación o utilización patrimonial (*Vermögensverwendungsprozess*), en el que se puede comprender la protección de las funciones económicas y sociales de la imposición (*Funktionen der Besteuerung*). El segundo concepto, consiste en el proceso de pérdida o privación patrimonial (*Vermögensentziehungsprozess*). Estos, al no quedar comprendidos a través de la recaudación tributaria (*Steueraufkommen*), hace necesario ampliar el bien jurídico protegido<sup>119</sup>. Lo anterior, ya que para este autor es importante tanto que se conceda protección al proceso de aplicación, utilización o uso patrimonial, que se refiere a la pregunta de cómo se utilizan los tributos recaudados y se relaciona con el aseguramiento de la recaudación por parte del Estado (*Vermögensverwendungsprozess*); como el proceso de pérdida o privación patrimonial, referida a la eliminación del impuesto por parte del contribuyente y que hace alusión a la función del patrimonio en cada deber tributario singular (*Vermögensentziehungsprozess*)<sup>120</sup>.

<sup>118</sup> “Dado que, en el proceso legislativo la pregunta relativa a la justicia, que siempre debería estar en el primer plano en el derecho penal, es relegada por los objetivos materiales de los Estados preocupados por obtener ingresos y de los contribuyentes avocados a la defraudación tributaria, no podrá el derecho tributario aducir el respeto de la jurisprudencia como justificación para contradecir las exigencias de un derecho penal justo”. RÖCKL. *Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts*. 2000. p. 184.

<sup>119</sup> “Como ya se ha demostrado, a través del bien jurídico de la recaudación completa y puntual puede incluso protegerse penalmente las función fiscal de obtención de ingresos, así como también aquellas funciones económicas y políticas de la imposición, funciones que tienen que ver con la aplicación patrimonial, y no, por el contrario, aquellas relacionadas con el proceso de sustracción patrimonial”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 174.

<sup>120</sup> DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 172 y 174 a 176.

Dicho esto, el bien jurídico defendido por la opinión mayoritaria en Alemania, concretado en la recaudación tributaria, parece poder explicar sólo el concepto de aplicación o utilización patrimonial (*Vermögensverwendungsprozess*), quedando fuera el proceso de pérdida o privación patrimonial (*Vermögensentziehungsprozess*). Por ello, la tesis mayoritaria no permite cubrir todas las funciones del bien jurídico del §370 AO, entre éstas la consideración del tributo como instrumento de dirección política. Es decir, el sistema impositivo no se reduce al logro del ingreso, pues si así fuera, deja de comprenderse la dimensión del sistema impositivo como instrumento de dirección política, que al ser igualmente importante, merece también protección penal.

En consecuencia, el concepto de bien jurídico debe ser entendido a partir de combinar tanto el elemento recaudatorio (es decir, relacionado con los intereses financieros del Estado), como el concepto de sistema impositivo. La suma de estos dos intereses permite comprender tanto el papel económico-financiero del tributo como el papel de instrumento de política social y económica dirigido a la obtención de fines o tareas estatales<sup>121</sup>.

Teniendo en cuenta que en su concepción del bien jurídico se presentan dos elementos, para Dannecker la función de dirección dogmática (*dogmatische Führung*) sólo se refiere a uno de ellos. El concepto de sistema impositivo (*Besteuerungssystem*) cumplirá una función que no es precisamente la de servir de dirección dogmática, sino que está llamado a cumplir la tarea de criterio de valoración del tipo penal (*Beurteilungsmaßstab des Steuerhinterziehungstatbestandes*), de forma que ayude en la interpretación del delito de defraudación tributaria<sup>122</sup>. En consecuencia, el sistema impositivo cumpliría un papel supraindividual en el marco de su tesis. El papel de dirección dogmática, que dentro de esta tesis cumple el concepto de la completa y puntual recaudación tributaria (*vollständige und rechtzeitige Steuererfüllung*), se justifica al permitir realizar la tarea de interpretación que se espera del bien jurídico<sup>123</sup>. A su vez, es perfectamente relacionable con el objeto de la acción del delito de defraudación tributaria, el cual se concretaría en la pretensión tributaria (*Steueranspruch*).

<sup>121</sup> “Más bien se propone también aquí –como en general en los bienes jurídicos supraindividuales-, reconocer tanto la completa y puntual recaudación tributaria como el sistema impositivo en sí mismo y los bienes jurídicos protegidos por el §370 AO”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 175.

<sup>122</sup> “Que en el presente “caso” el sistema impositivo no es el adecuado para asumir la ‘dirección dogmática’, a través de la perpetración de un delito tributario, se manifiesta en el hecho de que este bien jurídico aun tratándose de una defraudación de un monto mayor, no será ni lesionado ni puesto en peligro, aun cuando el legislador pretendió que el § 370 AO se estructurara como delito de lesión. El sistema impositivo debe ser entendido solamente como escala de valoración en la interpretación del tipo penal de defraudación tributaria”. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 176.

<sup>123</sup> “Por tanto el objeto protegido de la completa y puntual recaudación tributaria cumple también la tarea de criterio de interpretación “. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 171.

## ii. Tesis de Sebastian Bürger

Bürger toma como fundamento la postura de Dannecker y algunos elementos de la tesis de Salditt. En primer lugar, y haciendo mención a la tesis de Salditt, señala que se puede descartar que la igualdad en el reparto de la carga tributaria pueda ser considerada como el bien jurídico exclusivamente protegido, ya que ésta no se vería afectada en caso de que un sujeto realice el delito de defraudación tributaria. En otras palabras, en la medida que el delito de defraudación tributaria no modifica la clave o base de la distribución (*Verteilungsschlüssel*), no podrá afirmarse que el componente jurídico individual de la igualdad de carga tributaria pueda ser considerado como bien jurídico<sup>124</sup>. En razón de ello, propone que la tesis defendida por Salditt se entienda con un significado supraindividual, haciendo parte del sistema tributario<sup>125</sup>. Así, la defraudación tributaria se puede entender como una afectación a la igualdad de la carga tributaria, como quiera que el autor con la realización del delito se ubica por fuera del ordenamiento tributario, debilitando el sistema tributario y con ello la igualdad en el reparto de la carga tributaria al obtener una ventaja económica<sup>126</sup>.

Sumado a lo anterior, plantea que a la igualdad en el reparto de la carga tributaria (*gleichmäßige Lastenverteilung*) se le debe sumar el elemento de la completa y puntual recaudación tributaria (*vollständige und rechtzeitige Steueraufkommen*) mencionado por Dannecker y que se vincula a su vez con la tesis mayoritaria de la doctrina y la jurisprudencia alemana<sup>127</sup>. En definitiva, para este autor la correcta determinación del bien jurídico protegido se debe entender como la suma de la completa y puntual recaudación tributaria (*vollständige und rechtzeitige Steueraufkommen*) y la igualdad en el reparto de la carga tributaria (*gleichmäßige Lastenverteilung*).

## III. TOMA DE POSTURA

Conforme lo dicho hasta el momento, vale la pena puntualizar los elementos que resultan relevantes para determinar el bien jurídico protegido. Primero, la protección penal está condicionada por la previa existencia del Derecho tributario, del cual el Derecho penal recoge los “objetos” susceptibles de protección. De los muchos “objetos” que pueden ser protegidos, sólo lo podrán ser aquellos que se vinculen de la forma más directa con un interés relevante para asegurar las esferas de

<sup>124</sup> “Mediante la defraudación tributaria no se altera la clave de la distribución, que sólo puede ser una medida de valoración, si un tributo es injusto. Cuando no se afecta el equitativo reparto de la carga en su componente jurídico individual por el delito de defraudación tributaria, no puede ser bien jurídico protegido por el § 370 AO”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p.143.

<sup>125</sup> “Con ello solo se puede proteger la igualdad en el reparto de la carga en su significado supraindividual como componente principal del sistema tributario del § 370AO”. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p.143.

<sup>126</sup> BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p.143.

<sup>127</sup> BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 144.

libertad de los ciudadanos y que garantice la participación social de los individuos en condiciones de igualdad y libertad<sup>128</sup>. Segundo, debe poder afirmarse la necesidad y merecimiento de protección por parte del Derecho penal. Tercero y último, la identificación del bien jurídico penalmente protegido no es un ejercicio académico *ius naturalista*. Se trata de averiguar el objeto jurídico o interés protegido en los términos de la regulación penal vigente. Por ello, se debe partir de las disposiciones del derecho vigente, tanto desde la CE como fundamento de legitimidad y validez del ordenamiento jurídico, como del Derecho penal y las normas de Derecho tributario<sup>129</sup>.

En desarrollo de estos criterios, lo primero es analizar el concepto de Hacienda pública desde la perspectiva tributaria para determinar, en función de criterios de Derecho penal, qué aspecto es el que se protege a través de los delitos tributarios. Es posible resaltar un concepto subjetivo, un concepto objetivo y un concepto funcional de Hacienda pública<sup>130</sup>. Teniendo como base los tres criterios del concepto de Hacienda pública, la protección penal sólo debe estar referida al sentido objetivo, descartando que la tutela penal se oriente a la Hacienda pública como sujeto (concepto subjetivo) o la Hacienda pública como función (criterio funcional).

Si atendemos a la regulación penal del delito de defraudación tributaria y a los demás delitos tributarios que componen el Título XIV CP, puede concluirse que éstos no tienen sentido si se identifica el bien jurídico-penalmente protegido como la Hacienda pública en sentido subjetivo<sup>131</sup>, sin perjuicio de reconocer que la Hacienda pública en sentido subjetivo se corresponde con el sujeto pasivo del deli-

<sup>128</sup> MIR PUIG. *Derecho penal. Parte general*. 2008. 8ª Ed. p. 121. También de este autor, MIR PUIG. *Introducción a las bases del Derecho penal*. 2ª ed. Reimpresión. 2003. p. 124.

<sup>129</sup> Desde esta perspectiva adquiere sentido la afirmación de PEDRAZZI, cuando afirma que “La tutela penal se autolimita sobre todo mediante la descripción de la conducta típica: no incriminando cualquier conducta lesiva del bien protegido, sino subordinando la represión penal a la comisión de determinadas modalidades de comportamientos”. PEDRAZZI. “El bien jurídico en los delitos económicos”. *La reforma penal: delitos socio-económicos*. 1985. p. 284. También, PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 77.

<sup>130</sup> MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 31 a 34.

<sup>131</sup> Se puede afirmar que no se conoce ninguna postura doctrinal o jurisprudencial que haga mención, exclusivamente, a la persona-administración como bien jurídico penalmente protegido por los delitos contra la Hacienda pública. Quizá se podría replicar que la postura de RANCAÑO MARTÍN acoge la protección del aspecto subjetivo, cuando afirma que “El concepto de Hacienda Pública ofrece, por tanto, dos perspectivas, la objetiva y la subjetiva (...) Pues bien, ambos aspectos componen el concepto de Hacienda y ambos son protegidos por el tipo penal”. Sin embargo, más adelante precisa la autora que más que el sentido subjetivo, el objeto de protección serían el aspecto funcional y objetivo de Hacienda pública: “Es por ello por lo que pensamos que en el delito de defraudación tributaria previsto en el art. 349 del Código Penal el interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquella de un contenido patrimonial”. RANCAÑO MARTÍN. *El delito de defraudación tributaria*. 1997. p. 40 y 41.

to<sup>132</sup>. Esto no significa que la “persona-administración” quede desamparada de posible tutela penal, pues ésta se realiza por otros delitos, concretamente por las modalidades típicas dedicadas a los atentados contra la autoridad, sus agentes, funcionarios públicos y la resistencia o desobediencia<sup>133</sup>.

En relación con el sentido funcional, esta opción encuentra respaldo en una parte de la doctrina española, cuyo exponente hemos identificado con Pérez Royo, quien señala como elemento indispensable del bien jurídico “la violación de algunos de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria”<sup>134</sup>. No existe duda alguna de que la Hacienda pública como la actividad financiera encaminada a la obtención de ingresos y aplicación de gastos puede ser lesionada o puesta en peligro con la actividad de los particulares. Esta afirmación es más vigente hoy que antes, pues actualmente se asigna a los particulares la realización de importantísimas tareas en desarrollo de la actividad financiera que antes eran competencia de la AT, por ejemplo, la obligación de realizar la declaración y la liquidación de las obligaciones tributarias. En consecuencia, el buen desarrollo de la actividad financiera depende también de la actividad de los particulares.

La dependencia de los actos de los particulares para el buen funcionamiento de la actividad financiera no es suficiente para considerar que es ésta la perspectiva en la que se debe fijar el bien jurídico. Debe reconocerse que tiene un significado importante en la precisión del momento en que debe intervenir el Derecho penal para proteger el bien jurídico. Por esto, para la determinación de los comportamientos penalmente relevantes se debe tener siempre presente el sistema de gestión de la actividad financiera, pues será a partir de éste en que sea posible identificar los momentos de mayor o menor vulnerabilidad para el bien jurídico o, de necesidad de intervención<sup>135</sup>. Sin perjuicio de lo anterior, esta perspectiva no resulta la más adecuada para ubicar el bien jurídico, pues el tipo penal del delito de defraudación tributaria exige un resultado lesivo en términos de un perjuicio económico que no podría explicarse desde la perspectiva de la función tributaria, lo que no permite desarrollar una adecuada labor interpretati-

<sup>132</sup> GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994. p. 188.

<sup>133</sup> GRACIA MARTÍN. “Nuevas perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994. p. 188.

<sup>134</sup> PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 78. Esta tesis cuenta con el respaldo de relevantes autores. Así, BUSTOS RAMÍREZ. En BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 22. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 20. ARROYO ZAPATERO. *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*. 1987. p. 91.

<sup>135</sup> PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 34. Por esta razón, tiene toda la razón GRACIA MARTÍN cuando afirma que la actividad financiera es relevante para la determinación del desvalor de acción en el Derecho penal tributario. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 67.

va del tipo<sup>136</sup>. Además, conlleva el riesgo de convertir el delito en un simple incumplimiento de un deber<sup>137</sup>.

Adicionalmente, la vinculación entre el sistema tributario y la garantía a los individuos tanto en sus derechos como en su participación social en términos de igualdad y libertad está relacionada más estrechamente con uno de los resultados de la actividad financiera, básicamente con la efectiva recaudación de los tributos, por lo cual los defensores de la tesis funcional deben reconocer la importancia de la recaudación del tributo<sup>138</sup>.

Sumado a lo anterior, en caso de que la protección penal se dedicara a la Hacienda pública en sentido funcional, no se entiende que en el art. 305 CP haga mención a las diferentes haciendas públicas. Si la protección se concreta a una actividad, no habría razón para diferenciar entre la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, como no se diferencia en los delitos contra la Administración pública. Tal diferencia lleva a pensar que lo protegido debe ser algo que puede corresponder distintamente a cada una de tales Haciendas, lo que apunta en dirección a los derechos o bienes que a cada una de ellas corresponde. Por último, la determinación del bien jurídico en la función tributaria llevaría a cuestionar la falta de conductas típicas en el Título XIV, que comprometerían el buen funcionamiento de la actividad financiera. En este sentido, extraña la falta de la tipificación de conductas por parte de funcionarios o autoridades públicas que, por su estrecha vinculación con la actividad financiera, podrían afectar el buen funcionamiento de la misma.

Descartadas las perspectivas subjetiva y funcional, la protección penal se debe referir al sentido objetivo. Esta afirmación merece una mayor concreción, por la confusión que genera, ya que permite el acomodo de dos tesis en principio incompatibles<sup>139</sup>. De una parte, Gracia Martín reconoce que es el sentido objetivo del concepto de Hacienda pública el que debe ser penalmente protegido<sup>140</sup>. Por otra

<sup>136</sup> Esta crítica se correspondería a la que en la discusión alemana se dirige contra la tesis de la pretensión a la averiguación, determinación y revelación tributaria (*Steuerlicher Ermittlungs-, Festsetzungs-, und Offenbarungsanspruch*) propuesta por EHLERS, a la cual se le reprocha, precisamente, no poder explicar el tipo penal del § 370 AO, como quiera que esta perspectiva no podría explicar la exigencia de un resultado típico que, conforme con la precitada norma, consiste en una reducción tributaria o en la obtención de una ventaja tributaria ilegítima. Sobre las críticas a esta tesis, se remite a KÜRZINGER. “Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)”. *Steuerstrafrecht*. 2004, p. 34. BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 137 y 138. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 173.

<sup>137</sup> GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 69.

<sup>138</sup> PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 78. ARROYO ZAPATERO. *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*. 1987. p. 93.

<sup>139</sup> Se hace mención a la tesis de GRACIA MARTÍN y la tesis patrimonialista, la que se ha caracterizado a través de las importantes aportaciones de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. Como puede leerse, se muestran muy críticos entre ellos. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 72 y 73. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Estudios penales y criminológicos*. 1995. p. 168.

<sup>140</sup> “Para aclarar cuál es el bien jurídico protegido por los tipos del Derecho Penal Tributario (...) nos

parte, la tesis patrimonialista parte de que el objeto jurídico es “*el patrimonio de la Hacienda pública*”<sup>141</sup>, lo cual es afín al sentido objetivo de Hacienda pública<sup>142</sup>. Antes de proceder, se debe tener presente que la regulación penal del delito de defraudación tributaria recae sólo en el Tributo. Por ello, la aproximación al sentido objetivo de Hacienda pública propone un primer límite que lleva a desestimar la referencia al patrimonio o erario público en términos generales, teniendo que centrarse en el Tributo o, incluso, en los ingresos tributarios<sup>143</sup>.

Dicho esto, y recordando a Sainz de Bujanda, una limitación adicional a la tesis del bien jurídico como protección del patrimonio o erario público radica en que “tributo” no equivale directamente a “patrimonio”, puesto que aquel es un instituto jurídico del que pueden derivarse derechos patrimoniales de crédito que permiten un ingreso para a la Hacienda<sup>144</sup>. El tributo comparte con otros institutos, por ejemplo la deuda pública, ser medio para generar ingresos públicos<sup>145</sup>. Con fundamento en esto, se debe diferenciar entre institutos jurídicos –entre ellos el tributo– (ámbito normativo-institucional), los derechos y obligaciones que se concretan por virtud de tales institutos (ámbito de aplicación de los institutos) y la efectiva realización del ingreso<sup>146</sup>. Desde este punto de vista no puede respaldarse la tesis que asimila directamente tributo y patrimonio, remitiendo la protección jurídico penal a la efectiva realización del ingreso. Con fundamento en el diseño del delito de defraudación tributaria, se cree, por el contrario, que la protección no debe corresponder al momento en que se realiza el efectivo ingreso. Se trata de proteger del perjuicio que con la conducta típica se genera al Tributo como instituto jurídico o instrumento capaz de generar derechos de crédito a favor de las diferentes Haciendas públicas. Por esta razón, vincular directamente el injusto de los delitos tributarios con el patrimonio de la Hacienda pública es pasar por alto que hasta la efectiva realización

interesa sólo el sentido objetivo, es decir, el que se refiere el concepto a cierta clase de bienes o derechos”. GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. Nº. 10/7-13. 1994. p. 191.

<sup>141</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 3ª Ed. 2011. p. 528.

<sup>142</sup> “También en sentido objetivo, estático y patrimonial, la expresión Hacienda pública puede y suele referirse al conjunto de bienes, derechos y obligaciones de titularidad estatal. Se alude así a la Hacienda del Estado del mismo modo en que vulgarmente se habla de la «hacienda» de un particular”. FERREIRO LAPATZA. *Curso de Derecho financiero Español*. Vol I. 14ª Ed. 2004. p. 20.

<sup>143</sup> OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. “Los objetos de protección de los delitos contra las Haciendas Públicas”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 76.

<sup>144</sup> “Por otra parte, los «tributos» -cualquiera que sea su especie- no son tampoco derechos económicos, sino figuras jurídicas que, en su dinámica aplicativa, generan derechos de crédito al percibo de prestaciones tributarias”. SAINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho financiero*, I. vol. 1. 1977. p. 478 y ss. En este mismo sentido, GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 76 y ss.

<sup>145</sup> “En unos casos, (tributos y Deuda pública), nos encontramos ante institutos que de modo inmediato procuran ingresos pecuniarios”. MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 42.

<sup>146</sup> GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*, Nº. 10/7-13. 1994. p. 197 y ss.

del ingreso hay algo previo que merece y necesita protección y, a diferencia del patrimonio, no cuenta con la amplitud de un sistema de tipos penales dispuestos para su protección.

Además, una interpretación sistemática de los delitos contra la Hacienda pública y del Derecho penal especial español conduce a pensar que no se puede asimilar directamente el Tributo con el patrimonio. Cabe reiterar la crítica de Pérez Royo, quien afirma que no todos los delitos tributarios exigen o requieren un perjuicio patrimonial y no todo perjuicio patrimonial al patrimonio público se encuentra desvalorado en los términos del injusto de los delitos tributarios<sup>147</sup>. A su vez, el patrimonio como bien jurídico protegido no es defendible si se piensa que, a diferencia de la mayoría de los delitos patrimoniales, los delitos contra la Hacienda pública son delitos especiales propios. Cuesta entender que, si es prioritaria la defensa de un patrimonio al que se vinculan importantes fines, como afirman los defensores de la tesis patrimonialista, se limite su protección a determinados actos lesivos realizados sólo por un círculo cerrado de sujetos. Si la teleología de la regulación de los delitos tributarios fuera la protección del patrimonio, no hay razón alguna para que se limite la protección del bien jurídico imposibilitando la acumulación de las cantidades defraudadas en relación con diversos tributos, o las cuotas defraudadas cuando se trata del mismo tributo pero que tiene lugar en períodos impositivos diferentes o, finalmente, tributos defraudados en relación con diferentes Haciendas (art. 305.2 CP)<sup>148</sup>. Adicionalmente, se imposibilita la continuidad delictiva, siendo paradójico que ésta tenga aplicabilidad para otros delitos en los que se protege el patrimonio público<sup>149</sup>.

Llama la atención, a su vez, que si se trata de protección al patrimonio resultan discutibles ciertas diferencias entre el delito de defraudación tributaria y algunos de los delitos patrimoniales. Como ejemplo, la regulación del delito de defraudación tributaria y el delito de estafa. Si se observa la regulación de la estafa agravada por razón del valor de la defraudación (art. 250.1.5º), en la cual la cuantía de la defraudación es igual o superior a 50.000 euros (por cierto, 70.000 euros menos que en la defraudación tributaria), este monto bien puede cuantificarse a través de una sola

<sup>147</sup> PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 63 y 64. A su vez, y como bien dice GARCÍA CAVERO y en forma crítica contra la tesis patrimonialista: “si bien el tipo penal puede requerir como resultado típico una forma de perjuicio, esta situación no convierte el delito automáticamente en un delito patrimonial”. GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico. Parte especial*. Tomo II. 2007. p. 602.

<sup>148</sup> GALLEGO SOLER. “De los delitos contra la hacienda pública y la Seguridad Social”. *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. 2011. p. 675. GALLEGO SOLER. “Artículo 310”. *Comentarios al Código penal*. Segunda época. Tomo X (Vol I). 2006. p. 150. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *El delito contable tributario*. 1995. p. 201. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 61.

<sup>149</sup> GALLEGO SOLER. “Artículo 310”. *Comentarios al Código penal*. Segunda época. Tomo X (Vol I). 2006. p. 150. GALLEGO SOLER. “De los delitos contra la hacienda pública y la Seguridad Social”. *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. 2011. p. 675.

acción de estafa, o por medio de dos, independientemente que cada una de ellas por separado no alcancen dicho monto. Se acepta también para este delito la figura del delito continuado<sup>150</sup>. A su vez, la estafa agravada difiere en cuanto la pena de prisión en abstracto si se la compara con la prevista para la defraudación tributaria. Para la estafa agravada del art. 250.1.5º se asigna una pena de prisión de 1 a 6 años, que contrasta con la de 1 a 5 años para el delito de defraudación tributaria. Esto llama todavía más la atención si se piensa que la lesión patrimonial es de 70.000 euros más que en la estafa y que se trata del patrimonio público, por ende llamado a cumplir importantes funciones de tipo socio-económico, tal y como apuntan los defensores de la tesis patrimonial. Por esto, como bien afirmó Bacigalupo, el delito de defraudación tributaria sería un tipo privilegiado en comparación con el delito de estafa<sup>151</sup>.

El argumento de la tesis patrimonialista, al decir que la diferencia entre la regulación de los delitos que protegen el patrimonio privado y los delitos contra la Hacienda pública es su vinculación con fines socio-económicos, no es relevante para decidir que es este el bien jurídico penalmente protegido por los delitos tributarios y lograr una identificación de los delitos tributarios frente a los patrimoniales, pues tal finalidad podría estar presente en la protección al patrimonio público por parte de otros delitos, no sólo tributarios, como sería el caso del delito de sustracción de cosa propia a la utilidad social y el de malversación, en el que la protección al buen funcionamiento de la Administración pública tiene claro reflejo en la protección al patrimonio público, considerándose éste como afectado al cumplimiento de finalidades públicas<sup>152</sup>.

Con lo dicho hasta el momento puede adelantarse una primera conclusión. Bien por una razón jurídica tributaria, bien con fundamento en una interpretación sistemática, no es posible asimilar directamente aspecto objetivo de la Hacienda pública con erario público y entender que con ello se concreta el objeto jurídico para el caso de los delitos contra la Hacienda pública. Esto sin desconocer la razón que cabe a quienes defienden la tesis patrimonialista, según la cual la afectación a los ingresos de la Hacienda pública es un elemento relevante en los delitos tributarios.

Dicho esto, y con miras a concretar el bien jurídico penalmente protegido debe reconocerse en primer lugar el papel que representa el principio de solidaridad acorde con el modelo social de Estado, que en el ámbito penal tributario se concreta

<sup>150</sup> Así, Acuerdo del Pleno de la Sala Segunda del TS de 30/10/2007. En relación con el delito de defraudación tributaria, por el contrario, se va en dirección contraria. Así, GALLEGO SOLER. “De los delitos contra la hacienda pública y la Seguridad Social”. *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. 2011. p. 675.

<sup>151</sup> BACIGALUPO ZAPATER. *Curso de Derecho penal económico*. 2ª Ed. 2005. p. 474 y ss.

<sup>152</sup> Así, la STS 16 de marzo de 2004. Ponente, Monterde Ferrer. Desde la perspectiva patrimonial, pues, no es posible identificar el particular elemento de injusto de los delitos tributarios. Es por ello consecuente QUERALT JIMÉNEZ, partiendo de la tesis patrimonialista, al exponer conjuntamente los delitos contra la Hacienda pública, el delito de daño en cosa propia (art. 289) y malversación de caudales públicos (arts. 432 a 435). QUERALT JIMÉNEZ. *Derecho penal español. Parte especial*. 6ª Ed. 2010. p. 797 a 852.

en el deber de tributar del art. 31.1 CE<sup>153</sup>. Ahora, el principio de solidaridad requiere una mayor concreción para definir los límites del bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria<sup>154</sup>, la que se logra a través del reconocimiento de los diferentes fines del tributo, que lo convierten en un instrumento de dirección política<sup>155</sup>. Por ello, el tributo como instrumento para la realización de objetivos financieros y de intervención política debe estar necesariamente presente en la configuración del bien jurídico, siendo estos fines la concreción del deber de solidaridad, como puede desprenderse del artículo 2.2 LGT: “*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”<sup>156</sup>.

Con fundamento en lo anterior, podemos adelantar una segunda conclusión. El objeto jurídico del delito de defraudación tributaria debe dirigirse al instituto jurídico financiero, el Tributo, sin priorizar sólo el efectivo ingreso que del mismo se

<sup>153</sup> “En efecto, lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE) -estrechamente conectado a los de igualdad y justicia (SSTC 27/1981, 19/1987 y 46/2000)-, de cuya efectividad depende la dimensión "social" del Estado que proclama la Constitución (art. 1); es decir todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales. De ahí que la materialización de esa relevante dimensión estatal resulte gravísimamente obstaculizada por conductas tan lesivas para los intereses comunes y de tan profunda significación antisocial como las que son objeto de persecución en esta causa”. STS de 15/07/2002. Recurso de Kepro Costa Brava FD 2º. Ponente, Andrés Ibáñez. También, la STC de 25/04/2002. FJ 7º. Ponente, Cachón Villar.

<sup>154</sup> A favor del principio de solidaridad SIMÓN ACOSTA. *El delito de defraudación tributaria*. 1998. p. 24. Creemos, con SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIERREZ, que, siendo relevante el principio de solidaridad, requiere de una mayor precisión para determinar el objeto jurídico. Así, SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIERREZ. *El delito contable tributario*. 1995. p. 181.

<sup>155</sup> MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 69. Así, SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIERREZ. *El delito contable tributario*. 1995. p. 178 y ss. La función del tributo como instrumento de dirección política se reconoce por el TC, como se desprende de la STC de 25/04/2002. FJ 8º. Ponente, Cachón Villar.

<sup>156</sup> Una comprensión del Tributo en los términos expuestos es reconocida por la STC 37/1987 de 26 de marzo, en la que se lee: “Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”. STC 37/1987. FJ 13. Ponente Leguina Villa. La importancia extrafiscal del Tributo avala que se puedan establecer tributos priorizando los fines extrafiscales sobre los puramente fiscales, como reconocen MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 69. Estos autores señalan el apoyo que en este sentido otorga el TC en las sentencias 197/1992 de 19 de noviembre; 134/1996 de 22 de julio; 194/2000 de 19 de julio; 289/2000 de 30 de noviembre; 168/2004 de 6 de octubre y 179/2006 de 13 de julio

deriva. La diferencia entre el Tributo y el efectivo ingreso se explica al considerar que entre uno y otro momento es necesario un acto de liquidación que permitirá la concreción del crédito tributario. En función de esto, debe reconocerse que el marco de aplicación de los delitos tributarios queda circunscrito a un preciso ámbito o fase del procedimiento de gestión tributaria, que en el caso del delito de defraudación tributaria es el momento de declaración y liquidación<sup>157</sup>. Es en esta fase del procedimiento de gestión tributaria en que la necesidad de protección penal se hace más relevante, pues el Estado está en una situación de vulnerabilidad al corresponder las funciones de liquidación a los deudores tributarios, lo que podría ser aprovechado por éstos para frustrar los fines del tributo. Esto difiere claramente de la situación en fase de recaudación, en la que el Estado, con fundamento en el título que confiere un crédito tributario ya liquidado, se convierte en un acreedor con capacidad de defensa de sus intereses<sup>158</sup>.

En función de lo anterior, es posible orientar el bien jurídico penalmente protegido hacia la idea de las funciones del tributo, como expresión en el ámbito tributario del deber de solidaridad<sup>159</sup>. Se trata de hacer girar el bien jurídico a partir de la idea del Tributo como instrumento destinado a la realización de fines políticos y financieros. No obstante, creemos que es necesaria una precisión adicional. La idea de concretar el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria en los fines del Tributo ha sido ya reconocida por Dannecker en Alemania o Gracia Martín en España. Sin embargo, cada uno de estos autores concreta esta propuesta por medio de un elemento adicional, que en el caso del autor alemán es el sistema tributario y del autor español las previsiones de recaudación tributaria<sup>160</sup>. Creemos, sin embargo, que tal tipo de concreción debe orientarse en un sentido diferente.

Se cree que los fines del tributo han de concretarse a través del cumplimiento de los deberes de declaración y pago correspondientes a la normativa que regula cada tributo individual, pues sólo a través del cumplimiento de tales deberes tiene realización el conjunto de fines que se asignan al Tributo como instrumento de dirección política y de provisión de recursos al Estado. *En este orden, el bien jurídico*

<sup>157</sup> Así, PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 119 y ss. Esta misma opinión la defienden, entre otros, GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 248 y ss. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. 1994. p. 63.

<sup>158</sup> PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 120.

<sup>159</sup> En relación con la tesis de las funciones del Tributo, GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994. p. 189. SUÁREZ GONZÁLEZ. “Capítulo XVIII Delitos contra la Hacienda Pública”. En BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ. *Manual de Derecho penal (parte especial)*. 1993. p. 607.

<sup>160</sup> GRACIA MARTÍN. “Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)”. *Actualidad Penal*. N.º. 10/7-13. 1994. p. 208. Afirma GRACIA MARTÍN que el objeto de protección penal se limitará sólo al aspecto financiero del tributo. GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 78. Nota al pie 225. DANNECKER. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. 1984. p. 174 y ss.

*penalmente protegido se concretaría en las funciones del Tributo, materializadas en el cumplimiento de los deberes de cada tributo singular en el marco de la relación jurídico-tributaria y cuyo fundamento último está en el art. 31 CE*<sup>161</sup>. Esta concreción es la más adecuada de cara a la interpretación del delito de defraudación tributaria. En estos términos, los fines fiscales se encuentran representados más claramente a través de la elusión al “pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie”. Por otra parte, en lo que toca con el disfrute de “beneficios fiscales”, ello queda más claramente asociado a la realización de fines extrafiscales del Tributo.

Por otra parte, el cumplimiento de los deberes que tienen lugar en el marco de la relación jurídico tributaria, que une a la Hacienda pública con el sujeto pasivo del tributo (el deudor tributario), permite la plena comprensión del ilícito tributario como delito especial, así como la existencia de la previa obligación en el marco de la relación jurídico tributaria para poder hablar de delito de defraudación tributaria. Así, el bien jurídico penalmente protegido permite, además de una mejor interpretación del delito de defraudación tributaria, su delimitación con los otros delitos, tanto tributarios como no tributarios.

Es en relación con la cuantía de 120.000 euros exigida por el art. 305 CP, donde en menor medida encuentra acomodo la tesis propuesta y, por el contrario, mayor apoyo puede otorgar a la tesis patrimonial. Sin embargo, no creemos que ello sea tan relevante como para desestimar esta propuesta. La exigencia de una cuantía resalta, por una parte, que uno de los fines del Tributo es el aspecto económico. Además, puede ser entendida como un criterio de delimitación de relevancia penal del comportamiento lesivo para el bien jurídico, desarrollando criterios de limitación del *ius puniendi*, como mínima intervención o proporcionalidad, que llevan a negar relevancia penal en caso de que no se genere un perjuicio en términos económicos. Sin perjuicio de esto, se cree que habría de modificarse el tipo, dando paso a criterios de relevancia que estén mucho más vinculados al bien jurídico propuesto. Así, más que una cuantía en términos de un valor absoluto, habría de referirse a porcentajes progresivos en función de la capacidad contributiva de cada deudor tributario<sup>162</sup>.

En orden con lo anterior, las funciones del Tributo se deben concertar en el cumplimiento de los deberes que tienen origen en el marco de la relación jurídico

<sup>161</sup> En un sentido similar, GALLEGO SOLER. “De los delitos contra la hacienda pública y la Seguridad Social”. *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010*. 2011. p. 673. La tesis no pretende amparar un deber de lealtad, como plantea BACIGALUPO ZAPATER. “El delito fiscal en España”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*. 1979. p. 82. Se comparte, por ello, las críticas a dicha tesis de BUSTOS RAMÍREZ. En BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. 1987. p. 23 y ss. AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*. 1988. p. 55 y ss.

<sup>162</sup> La estimación de la cuantía ha sido ya objeto de crítica en la doctrina. Así, GÓMEZ BENÍTEZ. “Crónica legislativa”. *ADPCP*. N.º. 3. 1980. p. 485.

tributaria, pues su cumplimiento permite la satisfacción de los fines del Tributo. Por ello, se hace necesario tanto el cumplimiento del deber de declaración conforme con la normativa de cada tributo como el deber de pago. Estas consideraciones limitan el ámbito del injusto penal tanto al incumplimiento de dichos deberes como a que tal incumplimiento sea lesivo a los fines del Tributo, como elemento que hace parte del bien jurídico. Es por esto que, además de la capacidad interpretativa, se cree que esta tesis puede cumplir también una función crítica y de limitación del propio ámbito de aplicación del delito. Ahora bien, por razón de la generalidad que es propia del bien jurídico, la lesividad del mismo habrá de entenderse en la dirección que apunta Corcoy Bidasolo. Es decir, bajo el entendido de que la lesividad no es en términos de “destrucción”, sino de “afectación” de los fines del Tributo a través del incumplimiento de los deberes que al deudor tributario corresponden<sup>163</sup>.

Para terminar, cabe indicar que la teoría de la protección de bienes jurídicos parte de una diferenciación conceptual que resulta importante: el bien jurídico penalmente protegido, de una parte, y el objeto de la acción, por la otra<sup>164</sup>. Esta diferencia, válida para todo el Derecho penal, es si se quiere especialmente útil cuando se trata de bienes jurídicos supraindividuales como en el caso que nos ocupa, ya que permite concretar el objeto que materialmente se ataca y se lesiona con el comportamiento típico<sup>165</sup>. De otra forma, se correría un riesgo de “espiritualizar” el bien jurídico, sin que éste pudiera cumplir el papel que le corresponde.

Con fundamento en lo dicho *supra*, es en la fase de declaración en que se concretará, y con el acto de liquidación, el crédito a favor de la correspondiente Hacienda pública, crédito que se integrará al patrimonio público y que legitima a su titular a la percepción de una determinada cantidad de dinero<sup>166</sup>. Por ello, los actos que afectan al bien jurídico en los términos apuntados se concretan en el ataque sobre la precisa determinación del *an* y el *quantum* del crédito tributario, como elemento que se integra al patrimonio de la Hacienda, impidiendo que ésta pueda tener efectivo conocimiento de su existencia y monto conforme con la normativa de

<sup>163</sup> CORCOY BIDASOLO. *Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales*. 1999. p. 260 y ss. GALLEGO SOLER. “Artículo 310”. *Comentarios al Código penal*. Segunda época. Tomo X (Vol I). 2006. p.162 y 163.

<sup>164</sup> Esta diferencia conceptual se plantea claramente en la discusión alemana, a fin de precisar entre el bien jurídico protegido y el objeto sobre el que recae la acción. La doctrina mayoritaria alemana afirma que el §370 AO tiene como objeto de la acción la pretensión tributaria del acreedor frente al deudor. Sobre ello, BÜRGER. *Steuerflucht*. 2006. p. 136.

<sup>165</sup> ROXIN. *Derecho penal parte general*. Tomo I. 1997. p. 62 y 63. HASSEMER/MUÑOZ CONDE. *Introducción a la criminología y al Derecho penal*. 1989. p. 105.

<sup>166</sup> Por esto, el acto de liquidación puede definirse “como aquella manifestación unilateral –provisional o definitiva- de la Administración sobre el *an* y el *quantum* de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su *pretensión de cobro*, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso”. MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 22ª Ed. 2011. p. 317. (cursiva del original).

cada tributo individual y con proceder a su cobro<sup>167</sup>. Así, la conducta típica será aquella que implique una afectación del bien jurídico penalmente protegido, a través del ataque al *an* y el *quantum* del crédito tributario<sup>168</sup>.

Las consideraciones que anteceden, tanto relativas al bien jurídico como al objeto de la acción, concretan mejor la voluntad del legislador cuando en la Exposición de motivos a la LO 2/1985 de 29 de abril de 1985, afirmó: “Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago”. A su vez, estas consideraciones permitirán una interpretación del delito de defraudación tributario que explique satisfactoriamente la disposición del art. 305 CP.

<sup>167</sup> Así, GRACIA MARTÍN. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. 1990. p. 36. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. 1986. p. 73.

<sup>168</sup> Por el contrario, hay quienes consideran el crédito tributario como el bien jurídico penalmente protegido. Así, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO. “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”. *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 2009. p. 82.