

NATURALEZA DE LA CUOTA DEFRAUDADA EN EL DELITO FISCAL

JOSE LUIS ALONSO TEJUCA

Fiscal de la Fiscalía Provincial de Badajoz

Jornada de especialistas en delincuencia económica

03/04/2017

Centro de
Estudios
Jurídicos

. ÍNDICE:

RESUMEN. 3

INTRODUCCIÓN. 3

1. DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y DERECHO PENAL. 4

1.1. PRINCIPIOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. 4

1.2. DIFERENCIAS ENTRE EL INJUSTO ADMINISTRATIVO Y EL INJUSTO PENAL..... 5

1.2.1. Distinción ontológica entre la infracción fiscal y el delito fiscal. 6

1.2.2. Criterios de derecho comparado para diferenciar la infracción tributaria administrativa del delito fiscal. 6

2. LA SITUACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL. 8

2.1. EL CONCEPTO DE CUOTA. 10

2.2. ÓRGANO COMPETENTE PARA DETERMINAR LA CUOTA Y CRITERIOS. 11

2.3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA CUOTA DEFRAUDADA..... 12

2.3.1. Las Condiciones Objetivas de Punibilidad y los elementos del tipo. 13

2.3.2. La cuota defraudada en el delito fiscal como elemento del tipo. 14

2.3.3. La cuota defraudada como condición objetiva de punibilidad. 15

3. CONCLUSIONES 18

BIBLIOGRAFÍA. 19

RESUMEN.

Es un lugar común a la hora de estudiar el delito fiscal, como medio de lucha contra el fraude tributario, el planteamiento sobre la naturaleza jurídica de la cuota defraudada y su operatividad como elemento del tipo o como condición objetiva de punibilidad; la aceptación de una u otra tesis tiene consecuencias importantes en materia de error, alcance del dolo en su vertiente intelectual y, por último, en las formas imperfectas de ejecución. La exposición del tema debe necesariamente partir del deslinde entre lo penal y lo administrativo sancionador con un acercamiento a los sistemas comparados en donde se explicitan criterios diversos.

Centrándonos en el modelo español nos referiremos al concepto de cuota y su extrapolación al derecho penal, con indicación del órgano encargado de su determinación, analizando los criterios que deben utilizar los Tribunales dentro del carácter de ley penal en blanco que se predica del tipo penal del artículo 305 del Código Penal.

Seguidamente entraremos en la naturaleza jurídica de la cuota defraudada partiendo de las conceptualizaciones de la parte general del Derecho Penal, con indicación de las proyecciones prácticas de cada planteamiento teórico, aludiendo a las distintas corrientes doctrinales y jurisprudenciales.

Finalmente expondremos unas conclusiones como reflexión personal sobre la materia estudiada.

INTRODUCCIÓN.

Es indiscutible que el fenómeno del fraude tributario posee unas connotaciones y unas proyecciones, tanto económicas como jurídicas, de especial importancia cuestionando por sí mismo el modelo económico de los estados y la sostenibilidad del estado del bienestar.

Según cifras de la Subdirección General de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea, publicadas en el Boletín Económico de Información Comercial Española (ICE), de diciembre de 2013, el fraude fiscal en la Unión Europea alcanza el billón de euros y, respecto a España, el quantum de economía sumergida está cercano al 20% de nuestro Producto Interior Bruto con una presión fiscal superior al 39%.

El carácter transnacional del fenómeno hace emerger, en nuestro entorno europeo, diversos mecanismos de cooperación, sobre todo, como expone Tejerizo López¹, en el campo de la imposición indirecta así como nuevos instrumentos de intercambio de información como

¹ TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *La Unión Fiscal en la UE (Una visión general)*, Revista de Derecho de Unión Europea nº27 julio-diciembre 2014 y nº28 enero-junio 2015, Madrid, pp. 83-124.

la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad o, sin pretender ser exhaustivos, la Directiva 2014/41/CE del Parlamento y del Consejo relativa a la orden europea de investigación en materia penal, que abre cauces muy interesantes de cooperación judicial y fiscal en los fraudes fiscales. En este orden de ideas, el artículo 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea 2012/C326/01 exhorta a los países miembros a combatir el fraude fiscal como expresión final de la protección de los intereses financieros de la Unión. En sentido similar, el Reglamento 1286/13 del Parlamento y del Consejo de 11 de Diciembre de 2013, por el que se establece para el período comprendido entre 2014 y 2020 un programa de acción para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales de la UE en su artículo 6 recoge como objetivo "...velar de manera especial por apoyar la lucha contra el fraude fiscal...". El impulso comunitario se completa con el reforzamiento del papel institucional de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF, en francés *Office Européen de Lutte Anti-Fraude*) y de EUROJUST como embrión de la futura fiscalía europea.

En el panorama descrito subyace, además, una disfunción legal y procesal entre los diversos estados, de modo que coexisten normas penales y administrativas sancionadoras que plantean, como veremos, distorsiones de aplicación; además el marco de lo penal relevante, de la tipicidad, tiene matices diferenciadores en los países definiéndose de modo diverso y con técnicas normativas absolutamente dispares.

En nuestra exposición vamos a referirnos a los mecanismos legales de lucha contra el fraude fiscal con expresión de los distintos modelos en derecho comparado para, posteriormente, referirnos a la singularización típica del delito fiscal, en España, tratando de acercarnos al concepto de cuota defraudada, su determinación legal y, por último, analizar las diversas posiciones doctrinales y jurisprudenciales acerca de la naturaleza jurídica de aquélla como elemento del tipo o como condición objetiva de punibilidad lo que, sin duda, es una de las cuestiones teóricas más debatidas con proyección práctica en el campo de las formas de aparición del delito y en lo referente a la culpabilidad y a la transcendencia de la teoría del error.

1. DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y DERECHO PENAL.

Una de las notas definidoras, en todos los sistemas jurídicos, es la subsistencia de una doble reacción jurídico-sancionatoria ante el hecho del fraude; de una parte la figura de las infracciones tributarias, expresivas del derecho administrativo sancionador y, de otra, el delito fiscal como mecanismo de reproche a las infracciones más graves. Esta coexistencia plantea diversas cuestiones que vamos, someramente, a considerar como son los principios que subyacen, en clave de garantías para el ciudadano, en su aplicación y, en segundo lugar, si la distinción entre ambas vías, la administrativa y la penal, posee una justificación ontológica y, por último, haremos una breve referencia a los modelos de derecho comparado.

1.1. PRINCIPIOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.

Sostenía García de Enterría² que la presencia, en conjunto al derecho penal, de un derecho sancionatorio administrativo sólo puede explicarse por la conveniencia de la administración en poseer un arma para imponer sus criterios y, en segundo lugar, por la

² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo II*, Editorial Civitas, pp. 147 y ss.

imposibilidad de que el derecho penal asuma la defensa de todos los intereses o bienes en presencia; abogaba el autor en concentrar en el poder judicial, como ideal acorde con la separación de poderes, toda la capacidad sancionadora del Estado. Como tal objetivo es, lógicamente, inviable es preciso establecer de modo claro la configuración legal y constitucional del derecho administrativo sancionador con fijación de los principios que deben inspirar su aplicación y que, en suma, deben ser los mismos que los del derecho penal.

Siguiendo el argumento, el marco constitucional invocable estaría determinado por el contenido de los artículos 9, 25 y 106 CE que justifican, con argumento de Ley Fundamental, la existencia y finalidad de la potestad administrativa sancionadora y, además, adjetivan y conforman los principios de legalidad, culpabilidad, control judicial, tipicidad y *non bis in idem*, entre otros. En clave de legalidad ordinaria, si acudimos a la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público de modo explícito, y referido al derecho administrativo en su vertiente sancionadora, se desarrollan, en los artículos 25 y concordantes del texto; el primero de los preceptos recoge el principio de legalidad, en sus vertientes de reserva de ley de determinación del injusto típico administrativo y de establecimiento de órgano competente; el art. 26, por su parte, se refiere a la irretroactividad de la norma sancionadora; el art. 27 desarrolla el principio de tipicidad con proscripción de la analogía; el art. 28 se refiere al principio de responsabilidad proyectando conexiones dolosas o imprudentes en imputación subjetiva; el art. 29 alude a la proporcionalidad en las sanciones y, por último, el artículo 31 de la mencionada Ley se dedica al principio *non bis in idem*. En materia sancionadora tributaria, en concreto, los contenidos de referencia se establecen en los artículos 178 y siguientes de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre que reproducen, con ligeras modificaciones, la norma genérica administrativa. De la lectura de lo anterior se deduce que en el campo de los principios, como criterios generales de interpretación y aplicación de la materia, hay una identidad simétrica con los principios clásicos del Derecho Penal lo que, en suma, aporta coherencia y garantías a las dos manifestaciones de lo sancionatorio en materia tributaria. Nuestros tribunales, de modo reiterado, han mantenido el planteamiento expuesto en pronunciamientos clásicos como la STC 18/81 de 8 de Junio (BOE 43 de 16 de Junio de 1981) o la STS 9 de Junio de 1986 destacando el entorno intrínsecamente penal de lo sancionatorio. En concreto el Tribunal Constitucional ha reflexionado sobre la idea de que el derecho administrativo sancionador, como expone en las SSTC 144/2011, de 26 de Septiembre, y 162/2008, de 15 de diciembre, comprende garantías materiales, relacionadas con la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones imponibles, en igual sentido STS 6 de Junio de 2012, y garantías formales que apuntan a la necesaria reserva de ley habilitante; la STC 16/2015 de 16 de Febrero (BOE 98, de Abril de 2015), que estudia el interesante problema de la autoincriminación, parte de extender, con matices, las garantías procedimentales del proceso penal al procedimiento administrativo sancionador prohibiendo la autoinculpación. En definitiva, las garantías penales materiales y procesales son genéricamente trasladables a lo administrativo.

1.2. DIFERENCIAS ENTRE EL INJUSTO ADMINISTRATIVO Y EL INJUSTO PENAL.

En relación con las cuestiones inmediatamente expuestas, identidad de garantías en lo administrativo y en lo penal, resta argumentalmente por plantearnos si ontológicamente existen, realmente, diferencias entre las infracciones tributarias y los delitos fiscales y, en su caso, cuáles son los criterios de diferenciación que se manejan en el derecho comparado.

1.2.1. Distinción ontológica entre la infracción fiscal y el delito fiscal.

Dejando a un lado los planteamientos clásicos que pretendieron construir una argumentación que fundamentara la distinción entre el ilícito administrativo y el penal buscando criterios de naturaleza esencial así, a título de ejemplo, las tesis de Goldschmidt, que entendía el ilícito penal como transgresor de bienes jurídicos individualizados y el injusto administrativo como referido a la desobediencia a los mandatos de la Administración, lo cierto es que en la actualidad es casi un referente teórico común que la diferenciación de estas figuras, como expone Miguel Bajo Fernández³ es puramente formal y no esencial debiendo acudir al órgano que aplica la sanción, judicial o administrativo, y a la tipología de aquella para deslindar.

Desde la óptica jurisprudencial apuntalan esta conceptualización algunas Sentencias tradicionales del Tribunal Supremo como la de 9 de febrero de 1972 que expone la idea de que existe un supraconcepto del ilícito cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas entre las cuales se encuentra tanto el ilícito administrativo y el penal.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos en STEDH de 21 de Febrero de 1984, caso *Ozturk*, reconoce que el Convenio de Roma no impide a los Estados Miembros mantener una distinción entre diferentes tipos de infracciones definidas en el derecho interno o doméstico; lo esencial, concluye, es que ambos injustos estén abarcados por las mismas garantías en su régimen jurídico.

1.2.2. Criterios de derecho comparado para diferenciar la infracción tributaria administrativa del delito fiscal.

Antes de abordar los contornos del derecho español vamos a apuntar alguno de los sistemas utilizados en derecho comparado para fundamentar la diferenciación de las figuras referida al campo de lo tributario.

De modo esquemático diremos que los sistemas en presencia se diferencian entre aquellos que distinguen el injusto administrativo y el penal por la cuantía de la defraudación, caso español, y los que, por el contrario, construyen la distinción basándose en aspectos cualitativos.

Expresión nítida de esta segunda modalidad es el sistema alemán para cuya exposición vamos a seguir a Eva María Cordero González⁴. El ordenamiento alemán parte de la existencia, por motivos sistemáticos, de una ley especial, la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), material y procedimental, que engloba el delito fiscal y las infracciones tributarias desarrollando el contenido, de modo consecutivo, en los párrafos 369 y concordantes de la norma. Se consideran delito fiscal tres comportamientos nucleares: la declaración incorrecta o incompleta sobre hechos con relevancia tributaria, la omisión, ante las Autoridades de

³ BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho Penal, parte especial*, editorial Ceura, ed. 1987, pp. 414 y ss.

⁴ CORDERO GONZÁLEZ, E. M., *El delito fiscal en el ordenamiento alemán*, Crónica Tributaria 123/2007 (69-96).

información de hechos con relevancia y la omisión de efectos timbrados con infracción de un deber; en los tres casos es preciso, como resultado, la reducción de impuestos debidos o la obtención de ventajas tributarias de modo ilegal. El delito, técnicamente, es un delito de resultado que admite de modo expreso las formas imperfectas de ejecución y su base subjetiva es esencialmente dolosa. Las infracciones administrativas, por su parte, se refieren, parágrafos 377 y siguientes de la AO, a los mismos comportamientos descritos como delito pero cometidos por “negligencia grave”. Por tanto en el sistema germano los injustos, administrativo y penal, no se diferencian por la cuantía de lo defraudado sino por la entidad de la conexión subjetiva. Solución similar a la descrita se encuentra, como invoca Joaquín de Fuentes Bardají⁵, en los derechos tributarios de Estados Unidos y de Holanda. En Francia, en los artículos 1741 y siguientes del Código General de Impuestos, autentica unificación de todo lo fiscal en una ley especial, la distinción entre “sanciones fiscales” y “delito fiscal” se basa, igualmente, en la intencionalidad que ha de ser fraudulenta en el caso del tipo penal; es una concepción igualmente ajena a una diferenciación cuantitativa de los injustos. En todos estos sistemas el dolo se erige en el elemento clave de diferenciación y la cuantía sólo se utiliza para construir algunas formas agravadas. En Rusia, por el contrario, como se estudia en el Observatorio del Delito Fiscal, el sistema vigente es de cuantías pero discriminando su importe según se trate de personas físicas o jurídicas. En Portugal el diseño de mecanismos de ataque al fraude se compone de “crímenes” y “contraordenaciones”, estos últimos administrativos y se utilizan criterios cuantitativos aunque no de modo exclusivo; la norma, amplísima, de definición y determinación de las tipicidades es la Lei 15/2001, de 5 de junio, de Régimen General de las Infracciones Tributarias, que distingue diversos umbrales numéricos para marcar los límites delictivos; así, artículo 103, las conductas de ocultación o alteración de datos precisan para ser punidos de sobrepasar los 15000 €, las formas agravadas operan sobrepasando los 50000 € y, artículo 105 de la Ley, la no entrega de prestaciones tributarias es relevante a partir de 7500 €. El sistema luso, como analiza Mario Monte Ferreira⁶, conjuga un mecanismo de protección no sólo patrimonial sino de defensa de la funcionalidad del tributo como hecho institucional. Respecto a estos preceptos, recientemente, destacar el Acuerdo 612/2016 del Tribunal Constitucional, en el que se ha establecido un juicio de constitucionalidad positivo (Relator: Conselheiro Teles Pereira).

⁵ DE FUENTES BARDAJÍ, J., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Thomson Aranzadi, 2008, pp.76 y ss.

⁶ MONTE FERREIRA, M., *ADPCP*, vol. LVIII, 2005, pp. 495 y ss.

2. LA SITUACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL.

La base normativa que conforma nuestro sistema la componen los artículos 178 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria y los artículos 305 y siguientes del Código Penal referidos, respectivamente, a las infracciones tributarias y al delito fiscal. El punto, no exclusivo, pero sí esencial, de delimitación de las fronteras entre ambos es el hecho objetivo de que la cuantía defraudada supere el quantum fijado típicamente en 120000 €; esta cuantía ha ido evolucionando desde los 2000000 millones de pesetas fijados en el artículo 319 CP, introducido por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, pasando por los 5000000 millones de pesetas en la reforma del CP por la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril, los 15000000 millones de pesetas fijados en la reforma del Código por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, hasta los 120000 € establecidos, para el tipo básico, en la Ley Orgánica 15/2003 de 25 de noviembre. El Acuerdo del Pleno de la Sala II del Tribunal Supremo de 25 de Octubre de 2005 mantiene el criterio de que "... es aplicable el principio de retroactividad de la ley penal más favorable... en relación con la elevación de la cuantía defraudada". Sobre esta evolución de la magnitud divisoria entre lo penal y lo administrativo hemos de decir que su puntual cuantificación ha sido fruto de decisiones de política criminal del momento concreto en un debate no cerrado entre partidarios de rebajar la cuantía a 50000 €, para ampliar la base de proyección penal, o sustentadores, por el contrario, de incrementar el principio de intervención mínima aumentando las cuantías a 600000 €. En todo caso las críticas al sistema de cuantificación vienen por alejarse, en su proyección, del bien jurídico protegido que descansa en el artículo 31 CE y que apunta a concebir el delito fiscal como "infracción de un deber" que sería el de colaborar al sostenimiento de los gastos públicos y, por ello, a la solidaridad social; si ello es así el fijar un quantum de relevancia penal se corresponde poco con el principio constitucional, que debe ser de aplicación para el común de los obligados tributarios, y no trasladarse exclusivamente a contribuyentes con gran capacidad económica que son aquellos que pueden defraudar más de 120000 €. En igual sintonía argumental la fijación de cuotas tan elevadas hace inviable trasladar el fraude fiscal a impuestos diferentes al Impuesto sobre el Valor Añadido, renta o patrimonio.

El artículo 305 del Código Penal dispone:

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

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

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

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

a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son

inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

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

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

Si la cuantía defraudada no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.

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

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

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

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

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

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

7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.”

Sobre la base del tipo transcrito vamos a referirnos al concepto de cuota defraudada, su fijación y determinación y, por último, a la naturaleza jurídica de aquélla y su transcendencia.

2.1. EL CONCEPTO DE CUOTA.

Una de las notas que enmarcan el contenido y la técnica subyacentes en la definición de delito fiscal es el carácter de norma penal en blanco que supone que “... la conducta o la consecuencia jurídico penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella debiendo acudir para su integración a otra norma distinta “(STC 127/1990, de 5 de julio); en igual sentido la STC de 4 de octubre de 2010 y SSTS 499/2016 de 9 de Junio o 13/2006 de 20 de Enero, entre otras muchas. En conjunto la técnica descrita debe nutrir los requisitos de ser necesaria para proteger el bien jurídico de fondo, contener la penal el núcleo esencial de tipicidad y que genere por sí la necesaria certeza para salvaguardar, como indica De Fuentes Bardají, la función de garantía del tipo. Doctrinalmente, la práctica totalidad de los autores refrendan este planteamiento; así Francisco Muñoz Conde y Mercedes García Arán⁷ refiriéndose a la técnica descrita dicen “...Se dice que nos encontramos ante una ley penal en blanco cuando la definición del supuesto de hecho no se contiene en la propia ley penal sino que esta se remite a una norma distinta “.

En este orden de ideas, por tanto, el concepto de cuota defraudada que es un elemento descrito e invocado en la definición de delito fiscal debe ser integrado en su consideración tributaria y, en consecuencia, debemos acudir para su establecimiento a la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, que en su articulado define legalmente el concepto:

Artículo 56. Cuota tributaria.

“1. La cuota íntegra se determinará:

- a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.
- b) Según cantidad fija señalada al efecto.

2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley.

3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.

⁷ MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 122.

Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.

4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso.

5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.

6. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo”.

Coinciden doctrina y jurisprudencia en indicar que los intereses de demora y las sanciones, al margen de su proyección en lo civil, quedarían fuera de consideración a efectos de determinar la tipicidad al integrarse en otros conceptos fiscales, más amplios, como la deuda tributaria del artículo 58 LGT. Una interpretación expansiva y extensiva de cuota, fuera del precepto citado, podría dañar el principio de legalidad. En esta línea, entre otros, Morales Prats⁸ o Bajo Fernández.

En cuanto al paradigma de temporalidad en la consideración de la cuota defraudada, el artículo 305,2 del Código Penal fija el mismo en función de la tipología de tributo que se pretenda analizar, ya sea periódico o no, y con las matizaciones referidas a los grupos u organizaciones criminales en los que se adelanta la consideración temporal en línea con las preocupaciones expresadas en la Instrucción 3/2007 de la Fiscalía General del Estado relativas a las tramas de defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido y que se reflejaban especialmente complicadas en la persecución de los conocidos como fraudes en carrusel.

2.2. ÓRGANO COMPETENTE PARA DETERMINAR LA CUOTA Y CRITERIOS.

Al margen de la naturaleza jurídica de la cuota defraudada, que será objeto de posterior tratamiento, es preciso establecer a quién compete su establecimiento y determinación, si son los órganos administrativos de la Agencia Tributaria o si, por el contrario, es en sede judicial cuando debe fijarse este elemento, o condición, esencial del tipo de delito fiscal.

En términos procesales, destacando los artículos 3 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, la cuestión consiste en el carácter devolutivo o no de la cuantificación de la cuota, lo que nos lleva a la tensión teórica entre lo contencioso administrativo y lo penal. Siguiendo a Chico de la Cámara⁹, serían hipotéticamente posibles tres sistemas distintos: prejudicialidad penal (anteponiendo las actuaciones del proceso penal a las administrativas), prejudicialidad contencioso administrativa (que operaría de modo antagónico al anterior) o, por último, simultaneidad de

⁸ MORALES PRATS, F., *Comentarios al Nuevo Código Penal*, ed. Aranzadi, 1996, pp. 1380 y ss.

⁹ CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la reforma del Código Penal por LO 5/2010*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, p. 181.

lo administrativo y lo penal. Este último sistema, basado en el derecho alemán, como estudia José Antonio de Ara¹⁰, con el límite del principio *non bis in idem*, permite la coexistencia de ambas vías, fijándose en sede judicial lo relativo al reproche penal, quantum típico y responsabilidad civil, y en el marco contencioso la cuantía concreta a abonar por el incumplimiento tributario. Esta dualidad descrita ha sido también reconocida por el TEDH en su Sentencia de 26 de febrero de 2013, caso *Akerberg*.

En España, en un primer momento, el artículo 37 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, concebía la fijación de la cuota defraudada como una cuestión prejudicial devolutiva a determinar en lo administrativo; la complejidad del sistema, que exigía la firmeza del acto administrativo de fijación, determinó en la práctica la inaplicabilidad del tipo penal. A partir de 1985, con las reformas tanto de la Ley General Tributaria como del Código Penal, cambia la óptica y la doctrina del Tribunal Supremo es unánime en concebir la fijación de la cuota defraudada como objeto propio del proceso penal con un carácter de cuestión prejudicial administrativa no devolutiva íntimamente ligada al hecho punible (SSTS 1336/2002 de 15 de Julio o 267/14 de 3 de Abril entre otras muchas coincidentes). Recientemente, la STS 499/2016, de 9 de junio, realiza un pormenorizado estudio de la cuestión concluyendo que es competencia, y responsabilidad, del tribunal penal la fijación de la cuota defraudada si bien habrá de hacerlo con arreglo a la norma tributaria; en todo caso los parámetros de valoración probatoria y motivación deben ser los del derecho penal de suerte que aquellas normas tributarias que supongan presunciones contra reo no deben ser aceptadas salvo que, en su caso, encajen en los criterios de la prueba indiciaria. En esta clave, la STS 482/17 de 15 de Febrero acepta la estimación indirecta del art. 53 LGT pero bajo los principios de la prueba indiciaria.

Por último decir que en esta materia nada impide que el Tribunal acepte la cuota fijada por la Administración Tributaria en sede administrativa y llevada al proceso penal generalmente por los actuarios habida cuenta de la imparcialidad y objetividad que se presume en estos funcionarios como expone, entre otros pronunciamientos, la STS, Sala II 586/14, de 23 de Julio o la STC 147/2009, de 15 de Junio.

2.3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA CUOTA DEFRAUDADA.

Una de las cuestiones doctrinales que ha provocado mayor interés en el estudio del tipo del delito fiscal ha sido, sin duda, la caracterización, en términos de técnica penal, de la cuota defraudada ya considerada como elemento del tipo ya como, alternativamente, condición objetiva de punibilidad, debate que, con matices, se reproduce en el derecho comparado y supone un planteamiento diverso en materia de error y formas imperfectas de ejecución según la tesis que se sostenga. En definitiva hay todo un auténtico cuestionamiento del principio de culpabilidad que, como exponía Max Ernst Mayer, es el elemento de dignificación del Derecho Penal. Este límite cuantitativo, y su naturaleza, como expone Tiedemann¹¹, ha sido tan discutido que se podría pensar en su sustitución o supresión.

¹⁰ DE ARA MARTÍN, J. A., *El delito de defraudación tributaria del artículo 305,1 CP. Tipicidad penal y prejudicialidad*, Universidad de La Laguna.

¹¹ TIEDEMANN, K., *Lecciones de Derecho Penal Económico*, PPU, Barcelona, 1993, p. 108.

La exposición del tema apuntado pasa por hacer referencia a las diversas posturas doctrinales y jurisprudenciales precediendo la argumentación de un acercamiento teórico a las condiciones objetivas de punibilidad y a los elementos del tipo como categorías de la parte general de derecho penal.

2.3.1. Las Condiciones Objetivas de Punibilidad y los elementos del tipo.

Define Jescheck¹² las condiciones objetivas de punibilidad como "...circunstancias que se encuentran en relación directa con el hecho, pero que no pertenecen ni al tipo del injusto ni al de la culpabilidad..."; la funcionalidad de la figura consiste, en última instancia, en condicionar la punibilidad y, al no pertenecer al tipo, no precisan ser abarcadas por el dolo de autor ni el error sobre las mismas es relevante.

Para Quintero Olivares¹³ las condiciones objetivas de punibilidad suponen que la pena depende de un suceso ajeno a la voluntad del autor y que, por eso mismo, ni puede controlarlo causalmente ni es preciso que lo quiera o lo prevea y ello es así, generalmente, por razones de política criminal.

Antón Oneca¹⁴ define las condiciones objetivas de punibilidad como hechos, ajenos a la acción y a la culpabilidad necesarios para que la acción sea punible. Conde Pumpido¹⁵ se refiere a la figura comentada como acontecimiento incierto ajeno a la acción y a la voluntad del autor de los que se hace depender el castigo del hecho no precisando ser abarcados por el dolo del autor.

Mendes de Carvalho¹⁶ entiende que las condiciones objetivas de punibilidad son elementos heterogéneos que por fuerza de una decisión legislativa condicionan la punibilidad de una conducta típica, antijurídica y culpable. Operan como causas de restricción de penas retrasando las barreras de protección penal cuestionando, según autores que cita, el principio de culpabilidad y, por tanto, el contenido del artículo 5 del CP en relación al art. 10 CE.

Por tipo penal podemos entender el conjunto de caracteres de la acción delictiva que determina su antijuridicidad y que opera con un fin de selección de lo relevante penalmente hablando junto a un fin motivador general. Esta figura se explica, en la teoría general de derecho penal, como compuesta, objetivamente, de elementos descriptivos, o del mundo natural (referidos a los sujetos, verbo típico, medios empleados, resultado...) y normativos o valorativos que suponen, en su determinación, un contenido jurídico o cultural a valorar. De modo absolutamente esquemático diremos que el dolo debe referirse a los mismos, es decir, la consciencia y voluntariedad que está en la base del tipo subjetivo supone conocer esos elementos siendo, alternativamente relevante, la figura del error prevista en el artículo 14 CP.

¹² JESCHECK, H., *Tratado de Derecho Penal, Parte General*, Editorial Comares, Granada 1993, p. 503 y ss.

¹³ QUINTERO OLIVARES, G., *Curso de Derecho Penal, Parte General*, Cedecs Editorial, Barcelona, 1996, p. 360.

¹⁴ ANTÓN ONECA, J., *Derecho Penal*, Ediciones Akal, 1986, p. 261.

¹⁵ CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., *Contestaciones de Derecho Penal al programa de Judicatura*, 1996, p. 262.

¹⁶ MENDES DE CARVALHO, E., *Las Condiciones Objetivas de Punibilidad Impropias: vestigios de responsabilidad objetiva en el Código Español*, Revista de Derecho Penal y Criminología, segunda época, número 17, 2006.

El tipo subjetivo, por tanto, nos llevaría al problema del conocimiento de la descripción objetiva y, evidentemente, a la imputabilidad.

2.3.2. La cuota defraudada en el delito fiscal como elemento del tipo.

Como adelantamos de la acomodación de la cuota a la consideración de condición objetiva de punibilidad o de elemento del tipo se van a derivar consecuencias muy diferentes en el marco de la culpabilidad, en el error, y en la consideración de las formas intentadas de delito fiscal; trataremos de exponer las diversas tesis doctrinales y jurisprudenciales.

En esencia el planteamiento de la cuota defraudada como elemento del tipo objetivo, como indica De Fuentes Bardají¹⁷, trae como consecuencias nucleares, comunes a los diversos planteamientos dogmáticos, que las formas intentadas, artículo 16 y 62 CP, son técnicamente viables presentándose en aquellos supuestos en los que el autor quiere defraudar a la Hacienda Pública en más de 120000€ y no lo consigue; en este supuesto al ser un delito de resultado es imaginable una forma imperfecta de ejecución. Por otra parte, segunda característica del sistema, si la cuantía descrita forma parte del tipo, el dolo debe abarcar la mencionada cantidad de modo que se precisa, como elemento subjetivo, no sólo una voluntad defraudatoria sino, también, que esa voluntad se extienda a defraudar por encima de los 120000€. La tercera nota de esta tesis se refiere a la operatividad del error en los términos del artículo 14 CP:

“1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.

2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.

3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados.”

Partiendo del artículo transcrito el error sobre la cuantía, que lo sería de tipo, si es invencible sería excluyente de la responsabilidad y si lo fuera vencible al no existir forma imprudente de comisión del delito fiscal la consecuencia sería, art. 12 CP, la misma.

Por lo tanto la operatividad del error, el alcance del dolo y la posibilidad de formas intentadas es lo que singulariza esta posición respecto a la que considera la cuantía como una condición objetiva de punibilidad.

Esta posición, en suma, se presenta unida a tesis que conceptúan el delito fiscal en su versión patrimonialista o recaudatoria como la manifestada en la STS 1629/2001, de 10 de Octubre, que presenta el bien jurídico del delito fiscal como “...la recaudación completa de

¹⁷ DE FUENTES BARDAJÍ, *op. cit.*, p. 80.

los impuestos particulares “. Además, según Balcarce¹⁸, hemos de decir que este pensamiento, o tesis del injusto, que es mayoritario en los autores, concibe la cuantía como el auténtico resultado material del delito llegando algunos penalistas a estimar que el resultado está causalmente unido de modo ineludible al comportamiento del sujeto activo de la infracción.

Para Bajo Fernández¹⁹ la cuantía del perjuicio, que es un elemento del tipo, no es una condición, ajena a la culpabilidad, sino que es la consecuencia de la acción de base, del comportamiento realizado y sirve, además, para condicionar la pena de multa a imponer. Respecto a la necesidad de que el dolo abarque la cuantía, en congruencia con su posición, admite el dolo eventual en el sentido de que el sujeto activo de delito “acepta” o “consiente” la cantidad defraudada aunque no la conozca con precisión. Por supuesto, y con un dolo similar al delito consumado, acepta las formas imperfectas de ejecución.

Morales Prats²⁰, en sintonía argumental con lo ya expuesto, presenta la cuantía de lo defraudado como elemento típico, resultado del delito, que no encaja en la categoría de las condiciones objetivas al no tratarse de un acontecimiento futuro e incierto desvinculado causalmente de la conducta típica. El elemento subjetivo precisa conocer que se está defraudando más de 120000 € cuantía que operaría como deslinde con lo administrativo sancionador.

Vega Gutiérrez²¹ realiza unas consideraciones muy interesantes que, si bien se refieren al *insider trading*, pueden extrapolarse al delito fiscal. Plantea la cuantía de lo defraudado en su vertiente de elemento del tipo al no estar desconectada de la conducta del sujeto activo del delito como un desvalor de resultado que por el principio de proporcionalidad va a determinar la pena económica a imponer y que, por tanto, debe ser querido y conocido por el sujeto que ejecuta el hecho. En consonancia y coherencia argumental invoca como posible el error de tipo y presenta el dolo como admisible en su forma eventual.

La jurisprudencia, como estructura Bertrán Girón²², formula apoyos a este planteamiento en diversos pronunciamientos en los que trata la cuestión y que parten, como precedente ineludible, de la STS 2 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1520); en esta resolución define la cuantía como un resultado que culmina el tipo objetivo. La STS 9 de marzo de 1993, en igual sentido, aporta que la inclusión de la cuantía en el tipo es más acorde con el principio de culpabilidad. El Alto Tribunal, en pronunciamiento de 26 de octubre de 2002 (RJ 2002, 10067), apunta el carácter patrimonial del delito fiscal y de resultado, siendo el quantum un elemento del tipo que debe ser fijado en sede judicial. En línea similar a la recogida cabe destacar la STS 10 de Julio de 2006 (RJ 2007,479).

2.3.3. La cuota defraudada como condición objetiva de punibilidad.

¹⁸ BALCARCE, F. I., (disponible en: www.ciidpe.ar).

¹⁹ BAJO FERNÁNDEZ, M., *Op. Cit.*, p. 432.

²⁰ MORALES PRATS, F., *Delitos Contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, FUOC - Fundación para la Universidad Oberta de Catalunya.

²¹ VEGA GUTIERREZ, J., *Valoración político-criminal del insider trading como delito económico: la reforma por la LO 5/2010, una oportunidad perdida*, RJUAM, número 25, 2012-1, pp. 211 y ss.

²² BERTRAN GIRÓN, F., “Estructura del Tipo”, *Manual de Delitos Contra La Hacienda Pública*, Thonsom-Aranzadi 2008, p. 82.

En alternativa a la tesis anterior otro planteamiento, doctrinal y jurisprudencial, nos lleva a enjuiciar la cuota defraudada como condición objetiva de punibilidad y, por tanto, exenta de ser abarcada aquélla por el dolo de autor, siendo irrelevante el error sobre la misma, presentándose el tipo de la defraudación fiscal con una expresión menos patrimonialista y, por último, siendo un tipo no de resultado con dificultades técnicas importantes para concebir la tentativa como forma imperfecta de ejecución. En definitiva consecuencias prácticas radicalmente distintas a la consideración del quantum como elemento del tipo. Para Bertrán Girón, la cuantía relevante pasa del campo de la tipicidad al de la punibilidad y sólo serán relevantes las acciones, típicamente antijurídicas y culpables que sobrepasen la frontera descrita en el Código y ello es así por una cuestión de política criminal, es decir, de opción del legislador, que decide en cada momento cuál es el contorno de la frontera entre lo administrativo y lo susceptible de ser encuadrado en el delito fiscal.

Buscando el reflejo doctrinal de lo expuesto vamos a referirnos, sin ánimo de exhaustividad, en primer lugar, a los planteamientos de algunos autores que estudian el tema que estamos exponiendo.

Para Luis Arroyo²³ la técnica o sistema de cuantías opera de modo ligeramente diverso en los delitos patrimoniales puros, en los que el quantum fija la distinción entre delito/falta, hoy delito leve, o sirve para diferenciar las formas agravadas de determinados tipos; en los delitos económicos *strictu sensu*, como el delito fiscal o el fraude de subvenciones, la cuantía deslinda la punibilidad o no del comportamiento. Al restringir la punibilidad, y no fundamentarla en sentido propio, la condición objetiva de punibilidad es respetuosa con el principio de culpabilidad que es una de las críticas más importantes que se hacen a esta concepción. La fijación de cuantías diferentes, en ocasiones, para diversos tipos se explica en razones de política criminal. Niega, por último, que el delito intentado sea una realidad absolutamente imposible al mantener la cuantía como condición objetiva de punibilidad y estima, en suma, en técnica penal, que pueden definirse por el legislador, también por razones de política criminal, formas imperfectas.

Desde el punto de vista del bien jurídico o valor subyacente a proteger en el delito fiscal mantiene Ignacio Berdugo Gómez de la Torre²⁴ que el hecho de que el bien jurídico en el que descansa el delito tributario, previsto en el art. 305 CP, tenga connotaciones colectivas se compagina mejor con una naturaleza, respecto a la cuantía, de condición objetiva de punibilidad. Por otra parte, recoge la distinción entre condiciones objetivas propias, como la expuesta, e impropias; al ser las primeras pura restricción de pena, y suponer un injusto previo respetuoso con el principio de culpabilidad, no existe violación de este principio clásico.

Muñoz Conde²⁵, por su parte, mantiene un criterio similar acorde con un bien jurídico de base colectiva.

²³ ARROYO, L., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1987, pp. 101 y ss.

²⁴ BÉRDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y FERRE OLIVE, J. C., *Estimación Indirecta y Delito Fiscal*, Sección Doctrinal BOE.

²⁵ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal Parte Especial*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, p. 896.

Bertrán Girón realiza una exégesis del tipo del artículo 305 CP. utilizando los instrumentos de interpretación que nos ofrece el artículo 3 del Código Civil de modo muy sugerente; en clave de literalidad la cuantía del delito fiscal es introducida en el tipo por una oración condicional, "...siempre que la cuantía exceda de 120000€..." después de definir el comportamiento típico previamente; concluye, por tanto, que si el legislador hubiera querido incluir el resultado en el comportamiento relevante penalmente lo habría hecho, al modo de la definición original de la ley 50/77 (cometerá fraude fiscal "...el que defraude a la Hacienda en una cantidad igual o superior a 2000000 de pesetas..."). La exposición de motivos de la LO 6/1995, en línea con lo anterior, destaca el carácter contingente de las cuantías fijadas y las vincula a puras razones de oportunidad económicas y políticas lo que redundaría en la tesis expuesta. Con carácter de interpretación sistemática analiza Bertrán Girón la introducción de la omisión como conducta posible de defraudación en la reforma de 1995 y colige que tal indicación, si fuera un delito de resultado, no habría sido necesaria pues habría bastado el planteamiento general del art. 11 CP.

Centrándonos en la jurisprudencia hemos de decir que la tendencia de las últimas Sentencias es claramente favorable a la condición objetiva de punibilidad.

Entre los primeros pronunciamientos hemos de citar la STS de 27 de Diciembre de 1990 (RJ 1991,5209) que se inclina de modo directo por considerar la cuantía como ajena al tipo y, por tanto, no abarcable por el dolo del sujeto actuante. En igual sentido, relacionadas con otros delitos semejantes, podemos señalar la STS de 28 de Noviembre de 2013 (EDJ 2013/288894, Sala Segunda) que reclama el carácter de condición objetiva de punibilidad para el quantum en el fraude de subvenciones o la STS de 8 de Octubre 2014 (EDJ 2014/191957, Sala Segunda) que concluye lo mismo para la cuantía en el delito de contrabando, regulado en la LO 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando. La STS de 5 de Octubre de 2015 (NF J060440) explícitamente apunta el carácter de condición objetiva a la cuantía del delito fiscal no admitiendo el error sobre la cuantía invocado por el autor del delito y, además, desarrolla el dolo eventual. En el mismo sentido las SSTS de 9 de Junio de 2016 y de 27 de Septiembre de 2016, recursos 499 y 4173/16, respectivamente, reconocen que el carácter de condición objetiva de la punibilidad es la mayoritaria en el Alto Tribunal si bien la discrepancia con la tesis del elemento del tipo queda matizada por la asunción del dolo eventual como criterio de imputación subjetiva.

3. CONCLUSIONES

De lo expuesto, en un intento de resumir y concluir, podemos hacer referencia a una serie de consideraciones:

- El fenómeno de la defraudación tributaria se persigue en todos los sistemas utilizando un doble canal sancionador: la infracción administrativa, en sede tributaria, y el delito fiscal en el marco del proceso penal.
- La dualidad expuesta deriva en la consideración de diversos sistemas, en el derecho comparado, de distinción: la intencionalidad, dolosa en el delito e imprudente en la infracción administrativa, como en Alemania, o bien la fijación de una cuantía económica que marque la frontera entre ambas figuras como en Portugal o España.
- En nuestro país, con un criterio que algunos autores discuten, se estableció un quantum, basado en razones de política criminal, y que ha sufrido modificaciones de actualización.
- Dentro del campo del derecho administrativo sancionador deben regir, en una Jurisprudencia muy consolidada del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, los mismos principios de garantía, con ligeros matices, que en el derecho penal (Tipicidad, Reprochabilidad, Legalidad, Proporcionalidad...).
- La fijación de la cuota, al ser una cuestión relevante a la aplicación del tipo penal, es materia de proceso penal y debe fijarse por el Juez o Tribunal si bien con respeto a los criterios de la legislación tributaria al ser el delito fiscal una norma penal en blanco; en todo caso cuando se utilicen mecanismos de determinación de cuota defraudada de naturaleza indirecta o presuntivos los criterios de valoración de prueba deben nutrir los requisitos de la prueba indiciaria.
- El quantum de 120000€ tiene una doble lectura como elemento del tipo o como condición objetiva de punibilidad. De aceptarse la primera tesis debe ser abarcado por el dolo de autor que debe querer y consentir, también, el resultado de modo que el posible error lo sería de tipo y nos llevaría a la impunidad, si fuera invencible, o, igualmente, aún siendo vencible, a la misma vía al no ser imaginable el delito fiscal como imprudente. Las formas intentadas son perfectamente posibles. Si, por el contrario, entendemos que es una condición objetiva el error es irrelevante y, a cambio, las formas imperfectas de ejecución son dificultosas.
- La doctrina, en clave de desarrollo máximo del principio de culpabilidad, se ha inclinado preferentemente por considerar la cuantía como elemento del tipo y la Jurisprudencia, por el contrario, ha evolucionado hacia el planteamiento alternativo. En todo caso el hecho de aceptar el dolo eventual como criterio de imputación subjetiva posible desdibuja las diferencias entre las tesis.
- Los reparos, en clave de culpabilidad, a la tesis del condición se pueden conjurar en el sentido de que el elemento subjetivo basta que se refiera a la acción típicamente antijurídica, al injusto típico, y el quantum, por el contrario se refiere a la punibilidad y no tiene porqué ser anudado a ese conocimiento.
- La tesis de la condición objetiva de punibilidad, entendemos, genera, en clave de protección del bien jurídico protegido, artículo 31 CE, más seguridad y certeza jurídicas, al no basar la imputación penal en probar intenciones y conocimientos lo que, procesalmente, es generador de dificultades probatorias.

BIBLIOGRAFÍA.

- ANTÓN ONECA, J., *Derecho Penal*, Ediciones Akal, 1986.
- ARROYO, L., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1987, pp. 101 y ss.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho Penal, parte especial*, editorial Ceura, ed. 1987, pp. 414 y ss.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y FERRE OLIVE, J. C., *Estimación Indirecta y Delito Fiscal*, Sección Doctrinal BOE.
- BERTRAN GIRÓN, F., “Estructura del Tipo”, *Manual de Delitos Contra La Hacienda Pública*, Thomson-Aranzadi 2008.
- CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la reforma del Código Penal por LO 5/2010*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012.
- CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., *Contestaciones de Derecho Penal al programa de Judicatura*, 1996.
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M., *El delito fiscal en el ordenamiento alemán*, Crónica Tributaria 123/2007 (69-96).
- DE ARA MARTÍN, J. A., *El delito de defraudación tributaria del artículo 305,1 CP. Tipicidad penal y prejudicialidad*, Universidad de La Laguna.
- DE FUENTES BARDAJÍ, J., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Thomson Aranzadi, 2008, pp.76 y ss.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo II*, Editorial Civitas, pp. 147 y ss.
- JESCHECK, H., *Tratado de Derecho Penal, Parte General*, Editorial Comares, Granada 1993, p. 503 y ss.
- MENDES DE CARVALHO, E., *Las Condiciones Objetivas de Punibilidad Impropias: vestigios de responsabilidad objetiva en el Código Español*, Revista de Derecho Penal y Criminología, segunda época, número 17, 2006.
- MONTE FERREIRA, M., *ADPCP*, vol. LVIII, 2005, pp. 495 y ss.
- MORALES PRATS, F., *Comentarios al Nuevo Código Penal*, ed. Aranzadi, 1996, pp. 1380 y ss.
- MORALES PRATS, F., *Delitos Contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, FUOC - Fundación para la Universidad Oberta de Catalunya.
- MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.
- MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal Parte Especial*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
- QUINTERO OLIVARES, G., *Curso de Derecho Penal, Parte General*, Cedecs Editorial, Barcelona, 1996.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *La Unión Fiscal en la UE (Una visión general)*, Revista de Derecho de Unión Europea nº27 julio-diciembre 2014 y nº28 enero-junio 2015, Madrid, pp. 83-124.

TIEDEMANN, K., *Lecciones de Derecho Penal Económico*, PPU, Barcelona, 1993.

VEGA GUTIERREZ, J., *Valoración político-criminal del insider trading como delito económico: la reforma por la LO 5/2010, una oportunidad perdida*, RJUAM, número 25, 2012-1, pp. 211 y ss.

