

**NATURALEZA DE LA CUOTA DEFRAUDADA EN EL  
DELITO FISCAL.**



**Enrique Remón Peñalver.**

Jornadas de especialistas en delincuencia económica, 3 y 4 de Abril 2017.

Centro de  
Estudios  
Jurídicos

## SUMARIO.

**1.- Breves notas sobre el delito fiscal de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. 2.- Configuración del delito. 3.- Referencias a la denominación “cuota defraudada” en el Código Penal y en la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre. 4.- Determinación de la cuota. 5.- Condición objetiva de punibilidad y elemento de tipo. Conceptos y consecuencias 5.1. Punibilidad. 5.2. Tipo. 6.- La cuota defraudada como elemento del tipo. 7.- La cuota como condición objetiva de punibilidad. 8.- Crítica a la consideración como condición objetiva. 9.- Formas imperfectas de ejecución. 10.- Bibliografía**



### **Resumen:**

*La presente ponencia está motivada por cuanto en el mes de septiembre del 2016, en mi calidad de Decano en funciones de la sección de delitos económicos de Madrid, sometí a consideración al Excmo. Sr. Fiscal de Sala, Juan Ignacio Campos Campos una cuestión vinculada a la naturaleza de la cuota. Como consecuencia de ello, el Excmo. Sr Fiscal estimo adecuado llevar a las Jornadas de especialistas dicha discusión con la finalidad de establecer un criterio único que vinculara a todas las Fiscalías territoriales. Para ello, organizó una mesa redonda que compartí con el Ilmo. Sr Fiscal Jose Luis Alonso Tejuca, Fiscal Delegado en delitos económicos de Badajoz, quién impartió una brillante exposición sobre la naturaleza de la cuota. Fruto de esa mesa, es el presente documento que tiene por objeto analizar la naturaleza de la cuota defraudada en el delito fiscal, habida cuenta de la evolución jurisprudencial que se ha dado en esta materia, por cuanto ha sido considerado tanto elemento del tipo como condición objetiva de punibilidad.*

*Asimismo, es necesario recordar que en las presentes jornadas ocupe la posición de Decano en funciones de delitos económicos de Madrid, en sustitución del Decano, Javier Rodrigo de Francia, quién, a buen seguro, hubiera sostenido la posición que yo mantuve con mayor brillantez. Es deseable que en las próximas jornadas, el Ilmo. Sr. Fiscal Javier Rodrigo, participe en las mismas en las funciones de Decano que tan brillantemente ha venido desarrollando desde el año 2014.*

*Por otra parte, la naturaleza de la cuota reviste gran importancia por cuanto dependiendo de la misma resultaran punibles en los delitos fiscales las formas imperfectas de ejecución. Además, permitirá valorar si el dolo defraudatorio del autor debe englobar la cuantía de la cuota defraudada o al contrario, no precisa ser valorado en el ámbito de la culpabilidad.*

*Asimismo, dicha configuración también afectaría al error regulado en el artículo 14 del Código Penal, por cuanto si la cuota constituye elemento del tipo podría concurrir en algún caso el error sobre dicho elemento con las consecuencias previstas en el artículo 14 del Código Penal.*

*Por otra parte, recordaremos algunas citas jurisprudenciales sobre el delito fiscal que tienen relación con el objeto de la ponencia. Entre ellas, resulta importante traer a colación diversos extremos vinculados a la determinación de la cuota. Distinguiremos alguna sentencia tanto del Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional que han valorado el núcleo del delito fiscal y su fijación.*

*Analizaremos los argumentos que apoyan la configuración de la cuota como elemento del tipo y como condición objetiva de punibilidad, repasando de forma breve los conceptos esenciales de ambas instituciones.*

*Por último, cuestionaremos la contradicción de estimar la cuota como condición objetiva con la existencia de sentencias que penan por tentativas de delito fiscal. A modo de ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre del 2001, confirma una condena de delito de fraude de subvenciones en grado de tentativa por cuanto el sujeto llevo a cabo*

*todos los actos conducentes a obtener la subvención y no lo consiguió al ser detectado por el organismo competente.*

## **1.- BREVES NOTAS SOBRE EL DELITO FISCAL DE ACUERDO CON LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.**

Con carácter previo a examinar detenidamente la naturaleza de la cuota defraudada, resulta necesario recordar algunos extremos que se derivan de algunos pronunciamientos judiciales<sup>1</sup> y que servirán para entender el alcance de la cuestión.

La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio del 2016, 499/2016 recuerda que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Asimismo, es un precepto penal en blanco ( STS nº 832/2013, de 24 de octubre), en tanto que debe ser completado con la ley fiscal *vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido. El deber cuya elusión constituye la defraudación a la que se refiere el precepto penal, está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general, que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la Administración, con corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos impositivos ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente, ( STS nº 13/2006, de 20 de enero)...*

Por otro lado, algunas sentencias del Tribunal Supremo, como la STS nº 1505/2005, de 25 de noviembre, han precisado *que lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.*

Igualmente, la STS nº 737/2006, de 20 de junio, afirmaba que para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, *no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria ( STS 28/6/1991 , 20/11/1991 , 31 de mayo 1993 ) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes.*

Por otro lado, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio del 2016, 665/2016, razona que no es preciso que el acusado tengan intención directa de perjudicar a la Hacienda Pública desde un primer instante, sino es suficiente que se representará que las maniobras fraudulentas iban a causar un perjuicio.

---

<sup>1</sup> Sentencia 1244/2003, de 3 de octubre, que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto.

STS 801/2008, de 26 de noviembre, se expresa que la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina.

No solo se deja de pagar, sino que para ello se hace uso de un artificio, ardid o engaño. STS 892/2016.

Igualmente, la sentencia del Tribunal Constitucional 57/2010, de 4 de octubre, recuerda que *...lo cierto es, entonces, que se le habría condenado únicamente por la conducta consistente en "dejar de ingresar", pero en modo alguno por la de "defraudar", castigándosele de una manera objetiva por el simple resultado cuando no hay que olvidar que nuestro Derecho penal excluye la "responsabilidad objetiva", "por el resultado" o "sin culpa" ( STC 76/1990, de 26 de abril ); 246/1991, de 19 de diciembre ; 120/1994, de 25 de abril ; 272/1994, de 17 de octubre ; 103/1995, de 3 de julio ; y 133/1995, de 25 de septiembre ). En efecto, en el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concurra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo -burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto. Así, pues, la "merma de los ingresos a la Hacienda Pública" no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto "a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello" ( SSTC 120/2005, de 10 de mayo; y 129/2008, de 27 de octubre ). La mera falta de ingreso de un tributo -cae fuera del campo semántico del verbo "defraudar"- ( STC 129/2008, de 27 de octubre ), si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE ( STC 129/2008, de 27 de octubre )... Pero no sólo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que sólo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial ( SSTC 91/1999, de 26 de mayo ; 267/2005, de 24 de octubre; 8/2006, de 16 de enero; y 91/2009, de 20 de abril )".*

Por otra parte, también la jurisprudencia se ha pronunciado respecto de la cuota defraudada y la necesidad que la misma exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. La resolución citada 499/16 estima que *se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad ( STS nº 13/2006), calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierda relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual. En cualquier caso, no existirá delito, o, al menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de la mencionada cifra, aspecto que cumple demostrar a la acusación.*

De las sentencias anteriores, conviene resaltar que la acción de defraudar exige una conducta dirigida a ocultar a la Administración Tributaria lo realmente trascendente a nivel tributario. El mero incumplimiento de deberes tributarios solo será acreedora de reproche penal si va acompañado de una ocultación. Es decir, lo relevante en el delito fiscal es tanto la cuota defraudada como las maniobras que el contribuyente ha utilizado para ocultar a la Agencia Tributaria sus obligaciones fiscales así como la entidad de las mismas.

Igualmente, las conductas de fraude solo tendrán reproche penal siempre que la cuantía eludida exceda de 120.000 euros. Por tanto, estamos ante un delito de resultado.

En cuanto al elemento subjetivo, no es exigible la concurrencia de un ánimo específico de perjudicar a la Hacienda Pública, como algo distinto del dolo (conciencia y voluntad de causar un daño patrimonial a la Hacienda Pública), *que por otra parte sería ilusorio, pues cuesta mucho imaginar que un delito fiscal, por elevada que sea la cuantía defraudada, pueda causar un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública* (STS de 3.1.03.).

## **2.- CONFIGURACION DEL DELITO.**

Se ha planteado la doctrina si el fraude fiscal constituye un delito de actividad o de resultado. Desde mi punto de vista, sin perder su consideración como delito de infracción del deber<sup>2</sup>, estimo que la infracción fiscal también es un delito de resultado habida cuenta de que el comportamiento de fraude siempre deber dar lugar a la producción de un resultado. Por tanto, la conducta estará siempre conectado casualmente con el resultado que se produce.

Por otro lado, se ha discutido si estamos o no ante un delito especial. Es decir, si autor responsable del delito fiscal únicamente puede serlo el contribuyente o también un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria. En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008 estima que el delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social *es un delito especial propio, que, como tal, solo puede cometer como autor el obligado tributario. Es decir, que en la obtención indebida de devoluciones por IVA, el delito fiscal solamente puede ser cometido por quien sea contribuyente por ese tributo*. Igualmente, la Sentencia del Supremo de 15 de diciembre del 2006 estima *que de acuerdo con lo anteriormente expuesto, el Tribunal a quo deberá establecer en los Fundamentos jurídicos: a) los fundamentos de la prueba de los aspectos constitutivos del hecho imponible, es decir, de la cantidad concreta de cada uno de los excesos de producción de azúcar por encima de las cuotas autorizadas en cada ejercicio; b) la subsunción del hecho probado bajo el tipo penal del art. 305 CP y c) los fundamentos de la autoría de los acusados, teniendo en cuenta que el delito fiscal no es un delito de propia mano, como se dice en la sentencia de instancia, sino un delito especial, pues sólo el sujeto fiscalmente responsable puede ser autor del mismo, y, si es el caso, el representante que haya realizado la acción en nombre del obligado*.

Por último en cuanto a la posible responsabilidad penal de los terceros extraños a la relación jurídico tributaria, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1996 afirma *que cualquiera sea el fundamento de la punibilidad del partícipe, la participación en los delitos especiales propios no es impune. La jurisprudencia, siguiendo de esta manera una doctrina fuertemente consolidada, ha entendido que lo único que debe ser tenido en favor del partícipe en cuenta es que éste no infringe el deber específico del autor y que, por tal razón el*

---

<sup>2</sup> Por otra parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre del 2002, razona que aunque el artículo 305 del Código Penal vigente se refiere ya al “que por acción u omisión” defraude a la Hacienda, el delito fiscal, al menos en la modalidad de elusión del pago de tributos, que aquí interesa, se configura como un delito de infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos, conducta esencialmente omisiva.

*partícipe puede ser condenado con una pena atenuada respecto del autor. La falta de infracción del deber especial del autor importa, por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber del autor y en la lesión del bien jurídico. En este sentido esta Sala ha mantenido dicho criterio en sus SSTs de 14-1-94 y 24-6-94, en la que, por esta vía apreció como atenuante que el partícipe no fuera funcionario público.*

*Este planteamiento se reitera por la STS 21 de diciembre de 1999 en la que razona que todas las explicaciones del fundamento de la participación conducen sin ninguna fricción a esta solución. Si este fundamento se ve en la participación en la ilicitud el autor, es evidente que la ilicitud del hecho del autor es el resultado de la conducta del partícipe, que en forma mediata ataca al mismo bien jurídico. Si el fundamento de la punibilidad del partícipe se viera en la causación del ilícito, la situación no sería en modo alguno diferente pues el partícipe contribuye a la producción del acto ilícito. Por lo tanto, cualquiera sea el fundamento de la punibilidad del partícipe, la participación en los delitos especiales propios no es impune. La jurisprudencia, siguiendo de esta manera una doctrina fuertemente consolidada, ha entendido que lo único que debe ser tenido en cuenta en favor del partícipe es que éste no infringe el deber específico del autor y que, por tal razón, el partícipe puede ser condenado con una pena atenuada respecto del autor. La falta de infracción del deber especial del autor importa, por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber del autor y en la lesión del bien jurídico. Ahora bien, en el caso actual este menor contenido de la ilicitud del partícipe, ya se ha reconocido de modo expreso en la propia sentencia de instancia, al señalar en el último párrafo del fundamento jurídico decimotercero que ‘en relación a Carlos Francisco, si bien su contribución como cooperador necesario no funcionario al resultado es decisiva, su acción es de menor gravedad que la del partícipe cualificado, por lo que resulta procedente la imposición de una pena de seis años de prisión y ocho años de inhabilitación absoluta,’ con lo que, de modo implícito ya se ha admitido por la vía de la aminoración de la penalidad la atenuación analógica que recoge el criterio jurisprudencial expresado.*

*En el mismo sentido la STS 30 de abril del 2003 que indica que la ley no impide la punibilidad del ‘extraneus’ como partícipe en el delito propio del ‘intraneus’. Esta solución tiene una clara fundamentación normativa: el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal. Todas las explicaciones del fundamento de la participación conducen sin ninguna fricción a esta solución.*

### **3.- REFERENCIAS A LA DENOMINACION CUOTA DEFRAUDADA EN EL CODIGO PENAL Y EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE.**

El artículo 305 del Código Penal<sup>3</sup>, en su párrafo primero establece *que el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local,*

---

<sup>3</sup> 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.

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

5. Cuando la Administración Tributaria 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.

*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.*

Por otro lado el artículo 305 bis dispone que *el delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.*

Los preceptos referidos regulan el delito fiscal básico y el agravado, distinguiéndose uno y otro, en este caso, por la cuantía de la cuota defraudada. No obstante, resulta aconsejable distinguir que el apartado primero del artículo 305 del Código Penal, establece que la cuantía de la cuota defraudada mediante elusión del pago de tributos, 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. Es decir, distingue, por un lado, la conducta típica de elusión de pago de las distintas modalidades de fraude fiscal que pueden cometerse mediante la falta de ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta o a través del disfrute indebido de beneficios fiscales. Tanto la modalidad típica de elusión como las restantes comprendidas en el precepto exigen un perjuicio a la hacienda pública en cuantía

---

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.

superior de 120.000 euros. En cambio, el artículo 305bis del mismo cuerpo legal, no hace distinción entre las modalidades defraudatorias, sino únicamente recoge los 600.000 euros de cuota defraudada para agravar las distintas modalidades del delito fiscal.

A la hora de abordar la naturaleza de la cuota defraudada me ha parecido necesario partir de la distinción anterior por cuanto nos podemos cuestionar si la naturaleza de la cuota puede variar en función de la modalidad de la conducta utilizada para cometer un delito fiscal, materia a la que acudiéremos más adelante.

Por otra parte, los artículos 56 y 58 de la Ley General Tributaria distinguen cuota tributaria y deuda tributaria, resultando esta segunda más amplia que la primera por cuanto recoge tanto la cuota tributaria como los interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo así como los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Por otro lado, siguiendo con la regulación tributaria, y como presupuesto para poder examinar la naturaleza de la cuota tributaria, los artículos 191 y ss de la Ley General Tributaria tipifican las infracciones tributarias por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, las infracciones tributarias por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, las infracciones por obtener indebidamente devoluciones así como las que consistan en solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

En cada uno de los preceptos que regulan dichas infracciones, se gradúan la entidad de las mismas en leve, grave o muy grave condicionando la calificación de la infracción en la base de la sanción, así como en la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento o cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción. Por otro lado, ninguno de los preceptos referidos de la ley tributaria hace mención a cuota o cantidad alguna de perjuicio o de fraude sino que inciden en los medios fraudulentos utilizados para graduar las infracciones en que se pueda haber incurrido.

En otro orden de cosas, pero estrechamente vinculado, el artículo 187 de la misma Ley General regula los criterios de graduación de las sanciones tributarias, distinguiendo, por un lado, la comisión repetida de infracciones tributarias y por otro lado el perjuicio económico para la Hacienda Pública. Es decir, el perjuicio económico sirve de base para imponer una mayor o menor sanción al infractor pero no para distinguir infracciones.

#### **4.- DETERMINACION DE LA CUOTA.**

*La Sentencia tan citada 499/16, señala que en al ámbito tributario, en relación con el IVA, (...), puede ser conforme a la legalidad proceder a una inspección o examen parcial de la conducta del contribuyente, e incluso a la imposición de sanciones por infracciones relacionadas con autoliquidaciones incorrectas, sin tener en cuenta el conjunto de operaciones realizadas sino la conducta desarrollada en relación con algunas de ellas, cuando tal declaración sea obligatoria. Se trataría, en definitiva del incumplimiento de una obligación tributaria de declarar y de hacerlo correctamente. Pero en el marco penal, el delito se comete solo si la cuota defraudada en el periodo que determina la ley penal es*

*superior a 120.000 euros, con independencia del resultado que ofrezca el cálculo de la cuota en relación con operaciones concretas del sujeto pasivo del impuesto. El artículo 305.2 del Código Penal dispone que si se trata de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. De manera que, sin perjuicio de las posibles sanciones tributarias, el delito no se comete en estos casos por la omisión de la declaración respecto de operaciones concretas, sea cual sea el importe de la cuota que correspondería a las mismas, sino por la defraudación en un importe superior a los 120.000 euros en relación con la actividad del sujeto pasivo respecto a un determinado impuesto en el periodo del año natural.*

Por otra parte, la Sentencia 2270/14, de 5 de junio razona que... *pero, como advierte la STS de 3-4-2003, "la liquidación no es competencia de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal", pues conforme a lo prevenido en el art. 77.6º de la L.G.T. : "En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la Autoridad judicial no dicte sentencia firme". En consecuencia, en los supuestos de delito fiscal la liquidación no se realiza por la Administración Tributaria sino por el propio Tribunal Penal ...."*

Asimismo, a los efectos de determinar la cuota tributaria se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural –artículo 305.2 CP-. De ese modo, tal como razona la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril del 2014, la fijación de la cuota tributaria corresponde a los Tribunales, no a la Administración Tributaria<sup>4</sup>.

## **5.- CONDICION OBJETIVA DE PUNIBILIDAD Y ELEMENTOS DEL TIPO. CONCEPTO Y CONSECUENCIA.**

### **5.1. PUNIBILIDAD.**

Como bien conoce el lector, la "punibilidad" se refiere a aquellos elementos de los que depende, no ya la antijuricidad del hecho, ni la culpabilidad de sus autores, sino la necesidad o no de sancionar. Luzón Domingo estima *que la condición objetiva de punibilidad como la necesidad de que en el momento de realizarse la conducta concurren unas determinadas circunstancias de hecho, extrañas a la misma conducta, ajenas al agente y que no tienen que ser conocidas por el mismo, ni por tanto, su voluntad tiene que aceptarlas o rechazarlas, para que dicha conducta pueda imponérsele la pena con que aparece sancionada por el precepto penal.* Aunque frecuentemente la relevancia penal de un comportamiento depende del desvalor de la misma, pueden concurrir algunas circunstancias de política criminal que afectan a la utilidad o no de castigar. Entre ellas, se incluyen las condiciones objetivas de punibilidad. A modo de ejemplo, el art. 606.2 CP, sanciona el ataque sufrido por un Jefe del

---

<sup>4</sup> STS 6-XI-2000, 30-X-2001 o 21-XII-2001, la determinación de la cuota defraudada como elemento del tipo es una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa-tributaria que debe resolver el Tribunal Penal (art 10.1 LOPJ). • Cuestiones de derecho, el Tribunal penal se atenderá al Derecho Fiscal, art 7 Lecrim. (STS 20-V-96). • Cuestiones de hecho, el Tribunal penal debe atenerse al sistema probatorio penal. La presunción de inocencia exige condicionamientos específicos. (STS 20-V-96)

Estado extranjero que se hallare en nuestro país con penas agravadas del delito específico (arts. 605-606), si bien se precisa que el Derecho del país de dicho Jefe extranjero tenga previsto un delito semejante. Como se infiere de ello, no se modifica la antijuricidad de la conducta pero en cambio sirve para condicionar un castigo distinto, por razones de política criminal.

Asimismo, las condiciones objetivas de punibilidad pueden ser propias o impropias, dependiendo de la función que tengan. Pueden operar como causas de restricción o de agravación de la pena, es decir, condiciones que impiden dejar de sancionar o castigar más gravemente.

Por otro lado, la consideración de un elemento como condición objetiva de punibilidad, implica que los mismos no deben ser abarcados por el dolo de quienes pueden beneficiarse de ella; y que vincula a todos aquellos que toman parte en el delito (autores y partícipes) así como no resultarían admisibles las formas imperfectas de ejecución. En derecho comparado, a modo de ejemplo, Francia, en materia de delito fiscal, la cuantía defraudada debe exceder del umbral mínimo para resultar castigado una conducta de fraude fiscal como delito. De hecho, estudios doctrinales del Código de Impuestos, razonan que la exigencia de la cuantía vaya recogida en el párrafo segundo del artículo 1741 del Código de Impuestos de forma separada a la descripción de la conducta que lo hace en el párrafo primero sirve de argumento para considerar la cuota como condición objetiva de punibilidad.

## 5.2. TIPO.

En cambio, la integración de un elemento como parte del tipo, implica que los mismos deben ser abarcados por el dolo admitiendo, en su caso, las formas imperfectas de ejecución y pudiendo concurrir el error en el tipo previsto en el artículo 14 del Código Penal.

En relación a los elementos del tipo, para que una acción antijurídica y culpable sea constitutiva de delito, es necesario que sea típica, es decir, que este prevista como delito en alguna de las figuras descritas en el Código Penal. Ello se refleja en el artículo 10 del Código Penal que establece *que son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley*. Sin perjuicio de que la tipicidad ha sido concebida de diversas formas, la estructura de los tipos ha dado lugar a diferenciar elementos de tipo subjetivos y objetivos. Los primeros dependen del fuero interno del responsable penal y son tomados en consideración para describir el tipo legal de la conducta. Las referencias, el que a sabiendas..., el que se atribuya autoridad..., que utiliza el Código Penal para detallar tipos delictivos, aluden a los elementos subjetivos de los mismos.

Igualmente, existen elementos objetivos, que refiere al comportamiento humano en su manifestación exterior. Es decir, constituyen los diferentes tipos penales que están en la parte especial del Código penal y que tienen como punto de referencia una descripción de determinados estados que deben constituir base de la responsabilidad criminal, o relacionados con los sujetos (activo y pasivo), conductas y objetos (material, jurídico). Los elementos objetivos, constituyen elementos de tipicidad que originan la descripción del delito. Por ejemplo, en los delitos de infracción de deber se requiere a los sujetos responsables una determinada cualidad.

En cuanto a la clase de tipos, la doctrina ha venido diferenciando delitos de peligro y delitos de resultado, cuya diferencia radica en la necesidad de que el bien jurídico protegido haya resultado lesionado o únicamente se haya puesto en peligro para que el comportamiento sea constitutivo de delito.

En relación a la formulación de los tipos, pueden emplearse elementos descriptivos o normativos. Los primeros son elementos gráficos que el sujeto puede percibir, en tanto los elementos normativos, son aquellos que para su entendimiento debe efectuarse un proceso de valoración procedentes de otras partes del derecho.

Por último, en otro orden de cosas, cabe recordar que el dolo se compone de dos elementos: el conocimiento de los elementos del tipo objetivo así como la voluntad de realización. Hay conocimiento cuando el autor no obró con error de alguno de los elementos del tipo objetivo. En consecuencia, el error sobre los elementos del tipo objetivo excluye el dolo.

## **6.- LA CUOTA COMO ELEMENTO DEL TIPO.**

La posibilidad de vincular la conducta del delito fiscal con la cuota defraudada responde a la necesidad de evitar la impunidad de las formas imperfectas de ejecución. Si configuramos la cuota como elemento del tipo serán admisibles las formas imperfectas de ejecución. Al contrario, si la consideramos como condición objetiva no cabrá dicha posibilidad. Asimismo, el delito fiscal, es un delito esencialmente doloso, si bien las distintas configuraciones de la cuota darán lugar a que la necesidad de que dicha cuota resulte abarcada por el dolo.

Distintos sectores doctrinales han concebido la cuota como elemento del tipo, animados, como hemos anticipado, en la necesidad de evitar la impunidad de las tentativas y en la exigencia de vincular la cuantía defraudada con la conducta del sujeto activo del delito.

De hecho, Aparicio Pérez en la línea de Ayala Gómez propugna esta tesis habida cuenta de que la pena de multa queda determinada en función de la cuantía, tal como puede inferirse del tratamiento de la multa proporcional.

Por otro lado, Javier Boix estima que la cuota debe estar abarcada por el dolo. *No es un hecho futuro e incierto que queda extramuros del dolo del autor ni constituye un evento desvinculado de la conducta típica.* Serrano González de Murillo recuerda que *la cuota debe constituir un elemento del tipo para evitar la impunidad de las formas imperfectas de ejecución.* Morales Prats afirma que *basta que el autor conozca de forma certera que su comportamiento determinará un elevado resultado de perjuicio patrimonial*

Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha vacilado en torno a la consideración de la cuota defraudada. Por una parte, por medio de la sentencia del TS 2 de marzo de 1988 razonó que el sujeto activo debería tener conciencia de la cuantía defraudada. En el mismo sentido se pronunció la sentencia de 9 de marzo de 1993 del mismo tribunal así como la de 24 de febrero del mismo año.

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre del 2002, razona *que el tipo previsto en el artículo 305 del Código Penal es de naturaleza patrimonial y de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria. La conducta típica, por acción u omisión, exige eludir el pago de tributos... siempre que la cuantía de la cuota defraudada excede de 15 millones de pesetas, de forma que dicho resultado se erige en elemento objetivo del tipo que como tal habrá de ser fijado por la Jurisdicción penal en el juicio correspondiente.*

Más reciente la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre del 2012, 972/2012, razona *que la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina ( STS. 801/2008 de 26.11 ). A la vista de esta doctrina la concurrencia del elemento objetivo a determinación de la cuota tributaria se erige en elemento objetivo del tipo ( SSTS. 1337/2002 de 26.10 , 827/2006 de 16.7 ).. Seguidamente indica que *el injusto penal debe concebirse como un plus de antijuricidad respecto de la infracción administrativa, que se realizaría con el mero incumplimiento del deber sin necesidad de perjuicio adicional si constituye condición objetiva. Por ello, no basta para fundamentar el injusto el mero incumplimiento del deber, sino que requiere el desvalor cualificado del resultado. Por ello, el resultado es elemento del tipo objetivo, porque afecta al injusto del hecho.**

A mayor abundamiento, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2015, 523/2015, razona que *... pues bien, si partimos que quien entrega facturas falsas para su contabilidad a efectos fiscales, conoce que con tal acción perjudica a la Hacienda, no es razonable entender (al contrario resulta absurdo) que se excluya el elemento subjetivo del delito. En refuerzo de tal argumento la Audiencia pone de relieve que los que contribuyeron a la confección de facturas falsas, no resultaron acusados. Pero junto a tal ausencia de elemento subjetivo del tipo, la Audiencia también arguye para justificar la absolución la no concurrencia en el hecho del elemento objetivo del delito. Nos dice que la determinación de la cuota tributaria corresponde a los tribunales y no a la Administración (lo que no es enteramente cierto), pero para ello debería de haber concretado la Audiencia tal cuota, y la misma en el factum establece que "sin que se haya determinado el importe de la deuda tributaria en las diferentes anualidades en las que los hechos imposables se desarrollaron".*

En otro orden de cosas, a los efectos de abordar la naturaleza de la cuota procede también determinar la configuración del delito fiscal, bien como delito de resultado o como delito de peligro. Estimo que con independencia de las distintas posiciones doctrinales, el delito fiscal es un delito de resultado, ya que para que se produzca el mismo es preciso que se cause un perjuicio a la Hacienda pública en cuantía superior a los 120.000 euros. Como delito de resultado, el tipo requiere un perjuicio a la Hacienda Pública por lo que la cuota defraudada al ser una característica del resultado debiera ser un elemento de tipo. A mi juicio el fraude fiscal, es un delito de resultado, patrimonial por cuanto ataca al patrimonio público, que queda menoscabado por cada hecho en particular que acaece.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 164/1995 de 13 de noviembre, razona *que el artículo 31 de la CE habilita al legislador para proteger el especial intereses de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no solo la de compensar o resarcir al erario público por el*

*perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, sino también la de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pueda generalizarse.*

Por otro lado, el término defraudar que utiliza el artículo 305 del Código Penal, equivale a perjuicio patrimonial, es decir, debe desprenderse que aquel que defrauda conoce los deberes tributarios, el deber de ingreso y todos los deberes formales conexos, tal como postulan Bacigalupo y Pérez Royo.

En otro de ideas, de acuerdo con Queralt, *la cuota defraudada es el núcleo central del delito fiscal y el mismo no puede entonces quedar fuera del ámbito de la culpabilidad o la antijuricidad de la conducta por cuanto existe un nexo causal entre la conducta del autor y el resultado típico.* De hecho, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre del 2002 razona que el delito fiscal es un delito de resultado, patrimonial, cuyo bien jurídico protegido es la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo, razonó que *la evidente merma de los ingresos a la hacienda pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios y coencausados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la Sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código penal de 1973. Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito, lo que parece reconocerse en la propia Sentencia recurrida al tener que acompañar a dicho fundamento de la afirmación, desmentida por la Sentencia de instancia y contradictoria con la confirmación por la Sentencia de apelación de la inexistencia de simulación u ocultación alguna, de que el recurrente había procedido a una «ocultación maliciosa de la auténtica base imponible». La utilización de dicha figura para fundamentar la condena del demandante de amparo como autor responsable de un delito contra la hacienda pública ha de considerarse en consecuencia -como ya afirmamos en la precitada STC 75/1984, de 27 de junio- una aplicación analógica del tipo penal contemplado en el art. 349 del Código penal de 1973 que, como tal, resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el art. 25.1 CE.*

Pues bien, Chico de la Cámara, en su libro el delito de defraudación tributaria estima *que cuando el Tribunal Constitucional razonó que junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, zanja la cuestión inclinándose en la consideración de la cuota como elemento del tipo al tener que abarcar el dolo el perjuicio típico de la infracción.*

Por otra parte, la Exposición de motivos del Anteproyecto de la LO 7/2012 podía leerse: *“Una primera modificación de carácter técnico es la que prevé que la regularización*

*de la situación tributaria pase a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absoluta con el fin de que pueda ser apreciada por la Administración tributaria, evitando así denuncias innecesarias por delito contra la hacienda pública que desincentivan regularizaciones espontáneas y saturan los tribunales de procesos abocados al archivo.”...* El párrafo 1º del art 305 se reformula del siguiente modo: *“El que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública..... será castigado con la pena de.... salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”*. Es decir, la regularización pasaba a convertirse en un elemento negativo del tipo<sup>5</sup>.

Sin embargo, la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, suavizó la redacción recogiendo *que una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente....* A pesar de ello, estimo que el legislador ha pretendido configurar la regularización con un elemento negativo del tipo. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absoluta.

Es decir, el legislador ha mantenido la configuración de la regularización como un elemento negativo del tipo, por lo que obviamente la cuota defraudada tendrá ese carácter ya que la regularización está vinculado al pago completo de la deuda tributaria, que abarca la cuota íntegra.

## **7.- LA CUOTA COMO CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD.**

La sentencia del Tribunal Supremo 499/16, de 9 de junio, razona que elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. *Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad ( STS nº 13/2006 ), calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierda relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual. En cualquier caso, no existirá delito, o, al menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de la mencionada cifra, aspecto que cumple demostrar a la acusación...pero en el marco penal, el delito se comete solo si la cuota defraudada en el periodo que determina la ley penal es superior a 120.000 euros, con independencia del resultado que ofrezca el cálculo de la cuota en relación con operaciones concretas del sujeto pasivo del impuesto. El artículo 305.2 del Código Penal dispone que si se trata de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. De manera que, sin*

---

<sup>5</sup> El informe del CGPJ sobre el citado Anteproyecto razonó que *el mismo pretendía transmutar la naturaleza jurídico penal de la citada regularización al considerar la falta de regularización como un elemento integrante del tipo penal, de manera que el delito contra la Hacienda Pública sólo deberá entenderse consumado cuando se verifique la defraudación, a través de cualquiera de las modalidades descritas, y, además, el sujeto activo no lleve a cabo la regularización a que se refiere el artículo 305.4 del Código Penal*. Es decir, excluía la posibilidad de concebir la regularización como excusa absoluta. No obstante, dicha circunstancia resultó desaconsejada.

*perjuicio de las posibles sanciones tributarias, el delito no se comete en estos casos por la omisión de la declaración respecto de operaciones concretas, sea cual sea el importe de la cuota que correspondería a las mismas, sino por la defraudación en un importe superior a los 120.000 euros en relación con la actividad del sujeto pasivo respecto a un determinado impuesto en el periodo del año natural.*

Esta posición ha sido avalada por distintos sectores doctrinales. Bacigalupo, estima que la conducta que no alcanza la cuota es típica, antijurídica y culpable pero no es punible. Por otro lado, Muñoz Conde, Conde Pumpido Ferreiro, Pérez Royo entienden que el delito fiscal no es un delito de resultado sino un delito de peligro o de lesión, por cuanto el contribuyente incumple sus obligaciones tributarias y que solo constituirá infracción penal cuando el incumplimiento genera una cuota defraudada superior a los 120.000 euros.

Asimismo, Pérez Royo razona que la antigua redacción del artículo 349 del Código Penal, daba lugar a que los sectores doctrinales estimaran que la cuota constituía una condición objetiva de punibilidad por cuanto sistemáticamente dicho artículo estaba configurado para avalar la naturaleza indicada. Asimismo, la terminología utilizada por el artículo 305 del Código Penal en relación a que la cuantía exceda de 120.000 euros ampara la configuración de la cuota como condición objetiva.

De igual modo, también pueden encontrarse diversas sentencias del Tribunal Supremo que avalan que la cuota constituye una condición objetiva de punibilidad. Al margen de la referida al principio de esta parte, a modo de ejemplo, la sentencia de 27 de diciembre de 1990, la sentencia de 20 de mayo de 1999, 5 de diciembre del 2002 o la más actual 499/16 del Tribunal Supremo. Asimismo, la sentencia 1030/2003 razona que *en definitiva, estos fraudes suponen una especie de estafa privilegiada y por consiguiente debe ser el precepto antes citado el que ha de ser aplicado en estos supuestos por razón del principio de especialidad (art. 8º.1ª C. Penal). Ello quiere decir, por tanto, que cuando este tipo de conductas antisociales no superen la cuantía de los diez millones de pesetas que en dicho precepto se señalan como condición objetiva de punibilidad, la respuesta del Estado frente a las mismas ha de ser la del Derecho administrativo sancionador".*

El Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de diciembre de 1990, razonaba al contrario que en otros pronunciamiento de fechas cercanas, que la punibilidad del delito fiscal está condicionada a que la cuantía de la cuota defraudada superara los 2 ó 5 millones de pesetas que fijaban los artículos 319 y 349 de los Código Penales anteriores al del 95, concluyendo que como condición objetiva de punibilidad no debería estar abarcada por el dolo del autor.

Igualmente, el progresivo aumento de la cuantía responde a una pura cuestión de política criminal que obedece a que dicha cuota constituye una barrera marcada por la circunstancia citada así como las tres partes claramente diferenciadas en el artículo 305 del Código Penal, una referida a elementos del tipo, otra a las penas aparejadas y otra referida a la cuantía amparan la consideración.

## **8.- CRITICA A LA CONSIDERACION DE LA CUOTA COMO CONDICION.**

Como hemos anticipado, Luzón Domingo estima *la condición objetiva de punibilidad como la necesidad de que en el momento de realizarse la conducta concurren unas*

*determinadas circunstancias de hecho, extrañas a la misma conducta, ajenas al agente y que no tienen que ser conocidas por el mismo, ni por tanto, su voluntad tiene que aceptarlas o rechazarlas, para que dicha conducta pueda imponérsele la pena con que aparece sancionada por el precepto penal. Antón Oneca entiende que las condiciones son hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad necesarios para que la acción sea punible o para que se aplique determinada agravación de la pena.*

En materia de delito fiscal, la configuración de la cuota como condición objetiva implica que toda defraudación podría dar lugar a una conducta típica, antijurídica y culpable pero no sancionable. Su punibilidad dependerá del traspaso del umbral mínimo de los 120.000 euros.

En ese sentido, la Sección primera de la Audiencia Provincial de Sevilla, en sentencia de 14 de febrero del 2003 razonó que *el dolo que se requiere para el delito fiscal es un dolo genérico de dejar de cumplir... resultando necesario que el dolo abarque solo la conducta defraudatoria y no la cuantía defraudada, sino solo la elusión del tributo*. Sin embargo, para que perviva la citada configuración es preciso atribuir al delito fiscal la naturaleza de delito de peligro determinado por el resultado.

Como hemos anticipado, el Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de diciembre de 1990, razonaba al contrario que en otros pronunciamiento de fechas cercanas, que la punibilidad del delito fiscal está condicionada a que la cuantía de la cuota defraudada superara los 2 ó 5 millones de pesetas que fijaban los artículos 319 y 349 de los Código Penales anteriores al del 95, concluyendo que como condición objetiva de punibilidad no debería estar abarcada por el dolo del autor.

Sin embargo, como hemos anticipado, el artículo 305 del Código Penal, diferencia 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. Es decir, distingue por un lado la conducta típica de elusión de pago de las distintas modalidades de fraude fiscal que pueden cometerse mediante la falta de ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta o a través del disfrute indebido de beneficios fiscales. Tanto la modalidad típica de elusión como las restantes comprendidas en el precepto exigen un perjuicio a la hacienda pública en cuantía superior de 120.000 euros. En cambio, el artículo 305bis del mismo cuerpo legal, no hace distinción entre las modalidades defraudatorias, sino únicamente recoge los 600.000 euros de cuota defraudada para agravar las distintas modalidades del delito fiscal. Y asimismo, los artículos 191 y ss de la Ley General Tributaria tipifican las infracciones tributarias se gradúan la entidad de las mismas condicionando la calificación de la infracción en la base de la sanción, así como en la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento o cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción. Sorprendentemente ninguno de los preceptos referidos de la ley tributaria hace mención a cuota o cantidad alguna de perjuicio o de fraude sino que inciden en los medios fraudulentos utilizados para graduar las infracciones en que se pueda haber incurrido.

De todo lo anterior, si *las condiciones son hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad necesarios para que la acción sea punible o para que se aplique determinada agravación de la pena* y la inclusión de los mismos en los tipos penales responden a una

estrategia de política criminal, no alcanzo a entender la razón por la cual la ley general tributaria gradúa la entidad de las infracciones sin hacer mención a cuota o cantidad alguna del perjuicio o del fraude sino que inciden únicamente en los medios fraudulentos utilizados en que se pueda haber incurrido. Únicamente, se invoca el perjuicio económico para graduar las sanciones tributarias<sup>6</sup>. Es decir, el perjuicio económico sirve de base para imponer una mayor o menor sanción al infractor, al igual que en el delito fiscal, cuya multa proporcional está condicionado por la cuantía de la cuota eludida.

Por otra parte, la condición objetiva de punibilidad rechaza establecer una relación de causalidad entre la acción del sujeto activo y el resultado. En cambio, nos cuestionamos si realmente es razonable admitir el deslinde entre el comportamiento y el resultado cuando se configuran grandes escenarios de fraude fiscal orientados a defraudar. En el caso de los tipos penales que exigen una cuantía dineraria no cabe duda que el mismo es el efecto de la conducta. Por tanto, la suma exigida es consecuencia de la acción del sujeto activo.

## **9.- FORMAS IMPERFECTAS DE EJECUCION EN EL DELITO FISCAL.**

De acuerdo con lo razonado por la Sentencia del Tribunal Supremo 499/16 de 9 de junio, el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber.

De acuerdo con la STS nº 737/2006, de 20 de junio, para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria ( STS 28/6/1991,20/11/1991, 31 de mayo 1993 ) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito... *Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad (STS nº 13/2006), calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierda relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual. En cualquier caso, no existirá delito, o, al menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de la mencionada cifra, aspecto que cumple demostrar a la acusación... En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Pero en el marco penal, el delito se comete solo si la cuota defraudada en el periodo que determina la ley penal es superior a 120.000 euros, con independencia del resultado que ofrezca el cálculo de la cuota en relación con operaciones concretas del sujeto pasivo del impuesto.*

---

<sup>6</sup> En otro orden de cosas, pero estrechamente vinculado, el artículo 187 de la misma Ley General regula los criterios de graduación de las sanciones tributarias, distinguiendo, por un lado, la comisión repetida de infracciones tributarias y por otro lado el perjuicio económico para la Hacienda Pública. Es decir, el perjuicio económico sirve de base para imponer una mayor o menor sanción al infractor, al igual que en el delito fiscal, cuya multa proporcional está condicionado por la cuantía de la cuota eludida.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia mayoritaria, la cuota defraudada constituye una condición objetiva de punibilidad que no admite las formas imperfectas de ejecución.

Sin embargo, de las distintas jurisprudencias menores y del propio Tribunal Supremo se infieren condenas por delito fiscal en grado de tentativa que no resultan muy congruentes con la naturaleza concedida.

De hecho la sentencia de la Sección primera de la Audiencia Provincial de Castellón 308/16 de 7 de octubre, confirma la condena por delito fiscal en grado de tentativa en supuesto de solicitud de devolución indebida de cuotas de IVA en cuantía de 167.160, 21 euros.

La Sección 6 de la Audiencia Provincial de Zaragoza, en sentencia 179/16 de 29 de septiembre, confirma la condena por delito fiscal en grado de tentativa en materia de devolución indebida de cuotas de IVA.

La Sentencia 118/16 de 6 de mayo de la Sección 2 de la Audiencia Provincial de Baleares razona que en los casos de devolución indebida para entender producido el perjuicio se necesita un acto expreso de la administración reconociendo el derecho a la devolución y que tenga lugar el consiguiente desplazamiento patrimonial.

La sección 6 de la Audiencia Provincial de La Coruña por medio de la Sentencia 128/2013 y la Sección tercera de la Audiencia Provincial de Santander a través de la Sentencia 173/2014 condenan por delito fiscal en grado de tentativa.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre del 2001, confirma una condena de delito de fraude de subvenciones en grado de tentativa por cuanto el sujeto llevo a cabo todos los actos conducentes a obtener la subvención y no lo consiguió al ser detectado por el organismo competente.

Por otra parte, la mayor parte de la doctrina admite las formas imperfectas de ejecución, salvo Berdugo y Ferre. Sin embargo, la tentativa se puede admitir dependiendo del tipo liquidación a la que esté sometido el tributo. Aquellos que requieren la autoliquidación, podrían no admitir la tentativa habida cuenta que el delito se consuma cuando finaliza el plazo voluntario. Omitida la autoliquidación u falseada la misma, el tipo estará consumado.

En cambio, aquellos que requieren la liquidación de la Administración Tributaria con los datos aportados por el contribuyente, la entrega de datos irreales y su posterior detección por parte de la Hacienda Pública podrían dar lugar a la tentativa.

A pesar de todo ello, no alcanzo a entender que se propugne la consideración de la cuota como condición a pesar de que sigue recayendo sentencias condenatorias y por ende, acusaciones, por delito fiscal en grado de tentativa.

## **BIBLIOGRAFIA.**

El delito fiscal, particular referencia al artículo 305 del Código Penal. María Lourdes Baza de la Fuente.

El Delito de defraudación tributaria del artículo 305.1. CP: Tipicidad penal y prejudicialidad. D. José Antonio de Ara Martín

La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012. Por Luis Carlos Díez Lirio

El delito de defraudación tributaria. Carlos Martínez-Buján Pérez.

El delito fiscal a través de la jurisprudencia. Jose Aparicio Pérez. Aranzadi.

La aplicación práctica del delito fiscal. Cuestiones y Soluciones. Jose Antonio Choclán Montalvo. Bosch.

El delito de defraudación tributaria. M.Asunción Rancaño Martín. Marcial Pons.

Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Ministerio de Justicia. 2008.

El delito fiscal como delito de omisión. Enrique Bacigalupo.

El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012. Jaime Alonso Gallo.