

Delictes contra la Hisenda pública i contra la Seguretat Social

José Manuel Valle Muñiz
Fermín Morales Prats

P04/03057/01846

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. La defraudació a la Hisenda pública	7
1.1. L'estructura i la conducta típica	7
1.2. El tipus subjectiu.....	9
1.3. Les formes típiques alternatives de comissió de la defraudació	10
1.4. El resultat típic	12
1.5. Els tipus agreujats	13
1.6. El delictes de defraudació tributària contra la Hisenda de les comunitats europees.....	14
1.7. Els efectes penals de la regularització tributària en el Codi penal de 1995. La clàusula legal de l'article 305.4.....	15
1.8. El delictes de defraudació als pressupostos generals de les comunitats europees o d'altres que aquestes administrin.....	18
1.9. <i>Excursus</i> : la prescripció del delictes fiscal	19
2. La defraudació a la Seguretat Social	21
2.1. Les conductes punibles: l'exigència de frau com a element objectiu del tipus	22
2.1.1. L'elusió del pagament de les quotes de la Seguretat Social i els conceptes de recaptació conjunta	22
2.1.2. El frau en l'obtenció indeguda de devolucions	24
2.1.3. El frau en el gaudi indegut de deduccions per qualsevol concepte	25
2.2. La necessitat que el perjudici irrogat a la Tresoreria General de la Seguretat Social excedeixi els 120.000 euros.....	25
2.3. El tipus subjectiu.....	26
2.4. L'autoria i la participació	26
2.5. Les circumstàncies especials d'agreujament.....	27
2.6. L'exempció de responsabilitat penal per regularització del deute...	27
3. El frau de subvencions	28
3.1. La conducta típica.....	28
3.1.1. L'obtenció fraudulenta de subvencions, desgravacions i ajudes de les administracions públiques, i l'incompliment de les condicions de la subvenció pública.....	29
3.1.2. L'incompliment de les condicions per alteració substancial dels fins perseguits per la subvenció.....	30
3.2. L'excusa absoluta <i>ex post factum</i>	31
3.3. L'obtenció indeguda de fons dels pressupostos generals de les comunitats europees o d'altres que aquestes administrin.....	32

4. El delicte comptable	33
4.1. La conducta i l'estructura típica	33
4.2. Els concursos	34
Resum	35
Exercicis d'autoavaluació	37
Solucionari	38
Glossari	38
Bibliografia	38

Introducció

El tortuós i dilatat procés de reforma sobre el Codi penal de 1995 va obligar a anticipar i separar-ne la reforma dels delictes contra la Hisenda pública per mitjà de la LO 6/1995, de 29 de juny, que modificava els articles 349 i següents de l'ACP (Codi penal de 1973) i introduïa les noves figures típiques relatives als delictes contra la Seguretat Social.

Al glossari trobareu el contingut de totes les sigles i abreviacions d'aquest mòdul didàctic.

El projecte de Codi penal de 1994 no recollia la tipificació dels delictes contra la Hisenda pública i la Seguretat Social. Per això aquests delictes van quedar exclosos del text de la disposició derogatòria. Però en el transcurs del debat parlamentari del Senat es va introduir l'actual títol XIV del Codi penal de 1995 (articles 305 i següents), que conté bàsicament els preceptes aprovats a la LO 6/1995, de 29 de juny, relatius als delictes contra la Hisenda pública i contra la Seguretat Social del Codi penal de 1973.

No obstant això, el Codi penal de 1995 recull algunes modificacions d'ajust (per exemple a la disposició final 5a) i s'hi han afegit les figures delictives relatives a les conductes defraudatòries per a la Hisenda de les comunitats europees*, o per als pressupostos generals o altres pressupostos que aquestes administrin**, així com el frau a les subvencions d'aquestes comunitats***.

* Article 305.3 CP.

** Article 306 CP.

*** Article 309 CP.

Els canvis substancials es poden sintetitzar de la manera següent: 

- Elevació de la quantitat defraudada perquè el fet defraudatori adquireixi rellevància juridicopenal, tant pel que fa al delicte de defraudació tributària com al delicte de frau de subvencions.
- Inclusió d'una diversitat de causes d'aixecament de la pena *ex post factum*, basades en la idea d'una regularització tributària a verificar objectivament abans de la notificació de la iniciació d'actuacions inspectores o de comprovació per part de l'Administració tributària, o bé abans de la interposició de querrel·la o denúncia per part del Ministeri Fiscal, l'advocat de l'Estat o el representant processal de l'Administració autonòmica.
- Introducció de figures delictives relatives als delictes contra la Seguretat Social com a resposta a les necessitats tècniques i politicocriminals de protecció dels interessos públics, amb transcendència social, que presenten una identitat de fons amb els interessos relatius a la Hisenda pública.
- Submissió del delicte de defraudació tributària a múltiples reformes tècniques, com ara la tipificació expressa de les formes omissives o la previsió de tipus agreujats específics.
- L'LO 15/2003, de 25 de novembre, va procedir bàsicament a l'actualització de les quanties, i també a convertir-les a euros, en aquestes figures delictuoses.

Objectius

En aquest mòdul hi ha els continguts i les eines procedimentals indispensables perquè l'estudiant assoleixi els objectius següents:

1. Analitzar la configuració dels delictes contra la Hisenda pública en el Codi penal de 1995.
2. Conèixer el supòsit de protecció penal del patrimoni de les comunitats europees.
3. Estudiar els elements configuradors del delicte de defraudació a la Seguretat Social.
4. Estudiar els elements configuradors del delicte de defraudació a la Seguretat Social.
5. Estudiar l'estructura del frau de subvencions estatals o comunitàries.
6. Analitzar els elements del delicte comptable i la seva relació de progressió criminal amb els delictes esmentats abans.
7. Diferenciar la tutela penal de la tutela administrativa en aquest grup de supòsits il·lícits, amb l'assumpció consegüent de les relacions entre l'ordenament tributari i el penal que hi ha en aquest àmbit.
8. Estudiar els pressupòsits d'aplicació de les clàusules específiques d'aixecament de pena, ampliades també a les falsedats instrumentals, en cas de regularització.

1. La defraudació a la Hisenda pública

En l'àmbit dels delictes contra la Hisenda pública i la Seguretat Social, el dret penal té una empremta marcadament accessòria i dependent dels sistemes jurídics travats que ofereixen el dret tributari i el dret de la Seguretat Social. Per tant, en aquests delictes cal evitar formular elaboracions teòriques abstractes del bé jurídic, massa deslligades del model legal d'incriminació adoptat en el Codi penal, ja que es mostren artificioses i inútils. !

Concretament en el **delicte de defraudació tributària**, les formulacions que la doctrina efectua entorn del bé jurídic són plurals. La doctrina majoritària s'inclina per una configuració del bé jurídic articulada sobre la protecció de la Hisenda pública o l'erari públic. Es tractaria, doncs, d'un objecte jurídic de protecció amb una empremta patrimonial, però definida des de l'òptica dels interessos públics, la qual cosa permetria establir una autonomia plena d'aquest objecte respecte al bé jurídic encarnat per la propietat o el patrimoni privat.

Per tant, l'**article 305 del CP**, que fa referència al delicte contra la Hisenda pública, està tutelant, de fet, interessos supraindividuals, de caràcter col·lectiu, que es recullen sota la idea de patrimoni de la Hisenda pública. Aquesta configuració no obsta perquè, a través d'aquest bé jurídic, s'atenyi la tutela indirecta o reflexa d'altres béns jurídics o interessos més difusos (situats en una relació valorativa i seqüencial), com ara les funcions dels tributs, o del patrimoni públic en l'Estat social i democràtic de dret.

1.1. L'estructura i la conducta típica

La determinació de l'esfera potencial dels subjectes actius del delicte ha estat objecte d'opinions dispars en la doctrina. La conducta típica reclama una relació juridicotributària entre el contribuent i la Hisenda pública. El subjecte actiu és tributant obligat (el subjecte passiu de l'obligació tributària). Ens trobem, doncs, davant d'un delicte especial propi. !

El **subjecte actiu** del delicte és la persona sobre la qual recau l'obligació tributària de pagament segons l'article 35 de la Llei general tributària (LGT). El delicte de defraudació tributària reclama un incompliment per part de l'autor d'un deure jurídic extrapenal, qualificat i delimitat per l'ordenament tributari, de caràcter propi, personal i intransferible.

En conseqüència, l'*extraneus* que no gaudeix d'aquesta condició no podrà ser ni autor ni coautor del delicte de frau a la Hisenda pública.

Lectura complementària

Tingueu en compte la nova Llei general tributària (Llei 58/2003, de 17 de desembre). Podeu consultar l'obra següent:

J.A. Choclán Montalvo (2004). "la incidencia de la Nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal". A: *Nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal* (25, núm. 5.928, pàg. 1-6).

Lectura complementària

Sobre les diferents formulacions doctrinals relatives al bé jurídic, podeu consultar:

F. Morales Prats (1997). *Comentarios a la parte especial del Derecho penal* (pàg. 723 i seg.). Pamplona: Aranzadi.



Qualsevol persona obligada a tributar que no compleixi amb aquesta obligació és el subjecte actiu del delicte de frau a la Hisenda pública.

Lectures complementàries

Sobre les diferents opinions doctrinals respecte al subjecte actiu del delicte, podeu consultar:

L'STS de 25 de novembre de 1990.

F. Morales Prats (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1508 i 1509). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

L'administrador en els delictes de defraudació tributària

Pel que fa al delicte de defraudació tributària (art. 305 CP), es pot aplicar l'article 31 del CP, com a norma d'harmonització projectable als delictes especials propis, quan la condició de subjecte passiu tributari concorre en una persona jurídica o societat (per exemple, l'impost de societats). En aquests casos, ha de respondre o bé l'administrador de fet (concepte que reclama l'atribució de responsabilitat penal a l'*extraneus* que té un domini material del fet) o de dret, o bé el representant legal voluntari de la persona jurídica o societat.

El **subjecte passiu** del delicte és, d'acord amb l'article 305.1 del CP, la Hisenda estatal, autonòmica, foral o local.

Pel que fa estrictament a la conducta típica, l'article 305.1 presenta una configuració d'acord amb la qual el delicte de defraudació tributària exigeix una acció o una omisió defraudatòria, per mitjà de determinades formes o mitjans que expressen objectivament una part de la desvaloració de l'acció, que, al seu torn, han de determinar un resultat típic de perjudici per a la Hisenda pública, basat en una quota tributària defraudada, un import no ingressat de les retencions, dels ingressos a compte, de les devolucions o dels beneficis indeguts, superior als 120.000 euros (desvaloració de resultat).

Sobre els conceptes de frau de llei i simulació, poden consultar-se els articles 15 i 16 LGT. Tingueu en compte que bona part de la doctrina (vegeu Choclán) considera penalment rellevant únicament la simulació. La jurisprudència, al contrari, atorga rellevància penal també al frau de llei (vegeu, per totes, STS 28 de novembre de 2003).

La inclusió explícita en el tipus de la modalitat defraudatòria omissiva es fa a fi de satisfer les exigències del principi de legalitat, després que en el nostre país hagi tingut lloc un ampli debat doctrinal i jurisprudencial sobre la rellevància juridicopenal de la conducta omissiva, especialment quan aquesta consisteix que el contribuent no presenta les declaracions tributàries corresponents.

La comissió per omisió del delicte defraudatori

El delicte de defraudació tributària recull, en la seva modalitat omissiva, un delicte de comissió per omisió en què el principi d'equivalència, segons el sentit de la llei, ha d'operar en el marc típic delimitat *ex lege* quant a les formes de verificació de la conducta típica (elusió de tributs o altres conceptes fiscals, obtenció indeguda de devolucions, gaudi indegut de beneficis fiscals, etc.) i quant al fet que en el mateix tipus penal s'expressa l'acció típica equivalent (conducta activa) defraudatòria, sense que se li pugui aplicar el que estableix l'article 11 del CP. Cal afegir a tot això el caràcter defraudatori de la conducta, que és una exigència que ateny també l'omissió.

La identificació de les **conductes defraudatòries omissives** amb rellevància típica, pel que fa a l'aplicació de l'article 305.1 del CP, no és problemàtica. Així, doncs, la comunicació de dades incompletes (omissions parcials d'ingressos i renda) en la declaració tributària, l'ocultació parcial d'activitats que generen ingressos en aquesta declaració, etc. s'inscriuen en el context general d'una conducta activa, de manera que en aquests casos no ens trobem davant de conductes omissives defraudatòries pel que fa a l'aplicació de l'article 305.

De fet, el problema de les omissions defraudatòries *stricto sensu* es planteja amb relació als supòsits de no-presentació dolosa de la declaració tri-

L'acció o l'omissió...

... defraudatòria consistirà en l'elusió del pagament de tributs, elusió del pagament de quantitats retingudes o que s'haguessin hagut de retenir, elusió del pagament d'ingressos a compte de retribucions en espècie, obtenció indeguda de devolucions o gaudi indegut de beneficis fiscals.

Lectures complementàries

F. Morales Prats (1997). *Comentarios a la parte especial del Derecho penal* (pàg. 725 i seg.). Pamplona: Aranzadi.
Vegeu també, les STS de 27 de desembre de 1990 [R] 1990, 5209], 3 de desembre de 1991 [R] 1991, 8964], 31 d'octubre de 1992 [R] 1992, 8629], 24 de febrer de 1993 [R] 1993, 1530] i 31 de maig de 1993 [R] 1993, 4293].



Les conductes omissives, com la comunicació de dades incompletes, s'inscriuen en el context general d'una conducta activa.

butària obligada, que determinen un perjudici a la Hisenda pública superior 120.000 euros d'acord amb els termes en què l'article 305.1 expressa el resultat típic del delictes.

L'omissió dolosa de la declaració tributària és punible perquè aquesta conducta omissiva presenta una equivalència jurídica, com a conducta defraudatòria, amb les accions típiques defraudatòries. En aquest cas es verifica una equivalència normativa substancial, i conforme al text de la llei, amb els paràmetres d'equivalència que el mateix tipus recull en el pla comissiu. Es tracta d'una equivalència material i jurídica, ja que la conducta omissiva dolosa presenta un caràcter insidiós (en termes normatius) equiparable amb les conductes típiques de comissió activa.

La incriminació i la rellevància típica de l'omissió dolosa de la declaració tributària, pel que fa a l'aplicació de l'article 305.1, constitueixen una conseqüència del model tributari de determinació del deute tributari (pressupost de la liquidació i la recaptació posterior) pel qual s'ha optat per a determinats impostos (per exemple, l'IRPF), la qual cosa remarca el caràcter subsidiari i dependent del dret penal amb relació a l'ordenament tributari.

Pel que fa a les **conductes de comissió activa del delictes**, el caràcter defraudatori que han de revestir, pel que fa als efectes típics de l'article 305.1 del CP, sí que reclama en aquest cas que es tracti d'actes mentiders, d'astúcia o d'engany.


Malgrat que en les modalitats actives de comissió la infracció del deure jurídic específic extrapenal continua tenint un paper central, l'exigència típica d'una conducta defraudatòria ha de comportar la verificació d'un engany o una astúcia, de manera que les conductes típiques de vegades poden ser menys insidioses per al bé jurídic que no pas l'omissió dolosa que consisteix a no efectuar la declaració tributària.

Per exemple,...

... entre els actes mentiders, d'astúcia o d'engany podem trobar les conductes d'omissió o ocultació parcial de dades en el si de la conducta activa de la declaració tributària.

1.2. El tipus subjectiu


L'article 305.1 del CP exigeix que la conducta defraudatòria activa o omissiva sigui dolosa. Així, doncs, el dol ha d'abraçar **tots** els elements típics objectius del delictes.

En particular, pel que fa a les modalitats omissives, el dol ha d'abraçar els elements del tipus objectiu de comissió per omissió, que són els següents: 

1) Coneixement de la concurrència d'una situació típica, és a dir, de l'existència d'una relació juridicotributària amb la Hisenda pública, generadora de deutes tributaris.

2) Coneixement de l'omissió de la declaració tributària (absència de l'acció jurídicament deguda).


- 3) Coneixement de la capacitat individual i concreta per a efectuar la declaració tributària pertinent.
- 4) Coneixement de la producció del resultat típic, basat en un perjudici superior als 120.000 euros, expressat pel tipus, procedent de l'omissió de l'acció jurídicament deguda.
- 5) Coneixement que aquest resultat és evitable precisament amb la verificació de l'acció jurídicament deguda (declaració tributària).
- 6) Coneixement de les circumstàncies de fet sobre les quals es fonamenta el deure jurídic específic extrapenal.

D'acord amb el precepte i la seva configuració normatiuoestructural, no es pot inferir que el tipus exigeixi cap element subjectiu del fet injust. 

1.3. Les formes típiques alternatives de comissió de la defraudació

L'article 305.1 del CP precisa de manera taxativa les formes de comissió activa o omissiva del delictes, que són les següents:

- L'elusió del pagament de tributs, de quantitats retingudes a compte o que s'haguessin hagut de retenir, o d'ingressos a compte de retribucions en espècie.
- L'obtenció indeguda de devolucions.
- El gaudi indegut de beneficis fiscals.

Es tracta de formes comissives de caràcter alternatiu que, de manera taxativa, compleixen la funció de concretar les conductes típiques pel que fa a l'aplicació de l'article 305.1. No es pot acudir al concurs de delictes quan en el mateix tribut es comet més d'una de les conductes tipificades. 

L'elusió del pagament de tributs abraça conceptualment els impostos, les taxes i les contribucions especials (art. 26 LGT). Queden exclosos d'aquesta expressió altres conceptes que poguessin integrar el deute tributari.

La forma comissiva relativa a l'elusió del pagament de quantitats retingudes o que s'haguessin hagut de retenir és una novetat introduïda per la Reforma del CP de 1973 de 29 de juny 1995. Aquesta previsió legal pretén delimitar la interpretació que la jurisprudència sostenia fins ara sobre la qualificació juridicopenal oferta per als supòsits de retenció practicada (per exemple, pel que fa a l'IRPF dels treballadors) i que després no s'ingressa a la Hisenda pública.

La figura del retenidor en el Codi penal de 1973

Davant del silenci de l'article 349 del CP sobre la figura del retenidor, la jurisprudència majoritària castigava aquests fets com a delictes d'apropiació indeguda (art. 535 CP). No obstant això, era difícil encaixar el retenidor dins de l'article 349 del CP, ja que aquesta figura no es pot identificar plenament amb els casos de substitució tributària *stricto sensu*. Per aquest motiu, la jurisprudència va acudir al delictes d'apropiació indeguda, però en el context típic d'aquesta darrera figura també es donaven problemes d'encaix.

Lectura complementària

Sobre l'elusió del pagament de tributs, vegeu els articles 26 i 58 de l'LGT.

Lectura complementària

Sobre els problemes d'encaix de les conductes del retenidor, podeu consultar:

F. Morales Prats (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1516). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Tanmateix, encara perviu el problema relatiu al tractament que correspon a l'elusió del pagament de quantitats retingudes que generen un import no ingressat a la Hisenda pública per sota dels 120.000 euros, que és el que es fixa per al delicte de defraudació tributària. En aquests casos, ha de quedar tancada la via d'incriminació que el delicte d'apropiació indeguda* ofereix artificialment. La conducta s'haurà de sancionar d'acord amb els articles 191 i 195 de l'LGT com a infracció tributària.

* Article 252 CP.

Cal observar que l'article 305.1 del CP al·ludeix també a l'**elusió del pagament de les quantitats que s'haguessin hagut de retenir**. El tipus ateny així els casos en què el subjecte obligat a retenir ni tan sols arriba a practicar les retencions amb la finalitat de defraudar l'erari públic, cosa que és freqüent en l'àmbit de l'economia submergida, sotmesa a l'opacitat tributària.




L'article 305.1 abasta, també, l'elusió del pagament de les quantitats que s'haguessin hagut de retenir. Un cas freqüent és l'omissió de la retenció de l'IVA.

El tipus de l'article 305.1 es refereix també a l'**elusió del pagament de tributs dels ingressos a compte de retribucions en espècie**. Aquests ingressos revesteixen un caràcter i una naturalesa idèntics a les retencions en l'àmbit tributari. En aquests casos, la materialització del rendiment no pot ser objecte de retenció i, per tant, la normativa tributària estableix, substitutòriament, l'ingrés dinerari (ingrés a compte) per aquests conceptes.


L'article 305.1 al·ludeix també a l'**obtenció indeguda de devolucions** com a modalitat comissiva de la conducta defraudatòria. Aquesta inclusió específica és plausible, ja que les devolucions tributàries no constitueixen pròpiament beneficis fiscals. La seva obtenció indeguda no es pot emmarcar en el concepte estricte d'elusió del pagament de tributs.

L'obtenció indeguda de devolucions com a infracció administrativa

En cas que es verifiqui una obtenció indeguda de devolucions tributàries que no presenti els requisits típics objectius (per exemple, la conducta no es pot qualificar com a defraudatòria) o subjectius (la conducta no és dolosa en els termes de l'article 305.1 del CP), si escaigués, podria constituir una infracció administrativotributària (arts. 193 i 194 LGT).

Malgrat que d'acord amb la redacció de l'article 305.1 del CP és complex diferenciar ambdues conductes, una forma comissiva de la conducta defraudatòria és l'elusió d'ingressos a compte de retribucions en espècie, i una altra, ben diferent, és l'obtenció indeguda de devolucions d'impostos. 


Finalment, l'article 305.1 de l'ACP es refereix a la forma comissiva consistent en el **gaudi indegut de beneficis fiscals**. Per aquest concepte cal entendre el gaudi indegut de reduccions, bonificacions, deduccions, exempcions i desgravacions de naturalesa tributària que comportin una disminució indeguda del deute tributari. D'aquests conceptes cal excloure les subvencions, les desgravacions i les ajudes, modalitats que es recullen en la conducta típica de l'article 308 del CP, i que es vinculen directament a l'activitat de foment de l'Administració (fraud de subvencions).

Sobre el frau de subvencions, vegeu l'apartat 3 d'aquest mòdul didàctic. 

1.4. El resultat típic

El Codi penal de 1995 ha conservat la descripció legal del resultat típic de perjudici que la Reforma de 29 de juny de 1995 havia introduït respecte a l'article 349 del CP 1973.

El text legal assenyala que la conducta activa o omissiva defraudatòria, duta a terme per mitjà d'alguna de les formes comissives analitzades abans, ha de produir un perjudici patrimonial a la Hisenda pública superior als 120.000 euros.

 Pel que fa a les formes comissives, vegeu el subapartat 1.3 d'aquest mòdul didàctic.

El resultat típic, per tant, a més de constituir un requisit bàsic de la conducta delictiva, assumeix el paper de límit objectiu configurador del model d'intervenció penal per què ha optat el legislador, i per sota del qual les conductes defraudatòries amb resultat de perjudici per a l'erari públic seran sancionades com a infracció administrativotributària.

L'adopció del resultat típic com a límit objectiu configurador del model d'intervenció penal té com a finalitat principal deixar el camí expedit perquè l'Administració tributària, amb mètodes força expeditius, pugui operar respecte a una llarga llista de conductes defraudatòries per a la Hisenda pública (defraudacions que suposen un perjudici inferior als 120.000 euros), i evita així qüestions enutjoses de prejudicialitat penal.

Cal indicar que la figura del delictes continuat no és aplicable al delictes analitzat, ja que ni es tracta d'un delictes contra el patrimoni privat ni ho permeten les regles específiques per a la determinació de la quantia defraudada a la Hisenda pública previstes a l'article 305.2 del CP.

El delictes continuat i la defraudació a la Hisenda pública

No es podrà procedir a la suma de diferents quanties defraudades per un mateix impost en diversos períodes impositius, i inferiors als 120.000 euros, amb la finalitat de construir, per tràmit de delictes continuat, un delictes de defraudació tributària. Per això cal tenir en compte l'article 305.2 del CP quan indica que, pel que fa a la determinació de la quantia, cal supeditar-se a les regles concretes que expressa el precepte, i que són les següents:

- En relació amb els tributs, les retencions, els ingressos a compte i les devolucions, de caràcter periòdic o de declaració periòdica (per exemple l'IRPE, l'IVA, etc.), cal atènyer-se al que s'ha defraudat en cada període impositiu o de declaració, amb la particularitat que, si aquests fossin inferiors als dotze mesos (com per exemple l'IVA), l'import defraudat es referirà a l'any natural.
- Quan es tracta de tributs o d'altres conceptes impositius que no tenen un caràcter periòdic o de declaració periòdica, la determinació de la quantia defraudada es verificarà d'acord amb cada un dels diferents conceptes tributaris pels quals un fet imposable és susceptible de liquidació.
- D'acord amb l'article 305.2, podem inferir una tercera regla: la quantia defraudada, que expressa el tipus, només es correspon amb un impost determinat (per exemple l'IRPE, l'IVA, l'impost sobre el patrimoni, etc.). Així, doncs, no es pot establir cap quantitat defraudatòria superior als 120.000 euros, pel que fa a l'aplicació de l'article 305 del CP,

Lectures complementàries

Llegiu els articles 191 i seg. de l'LGT.

Sobre les diferents opcions plantejades pels grups parlamentaris en el Codi penal i els problemes que pot comportar aquesta decisió politicriminal, podeu consultar:

F. Morales Prats (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1518 i seg.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.


procedent de la suma de diversos imports defraudats corresponents a diversos tributs, si cap d'aquests no arriba individualment als 120.000 euros.

En particular, s'entén per **quota defraudada** la que prové de l'obligació de pagament procedent dels conceptes que abraça el tribut. L'article 305.1 es refereix, doncs, al deute tributari efectiu, del qual queden exclosos altres conceptes que no integren el tribut.

El límit quantitatiu de 120.000 euros de perjudici no constitueix cap condició objectiva de punibilitat, sinó que s'ha d'integrar en el resultat típic del delictes, ja que ni es tracta d'un esdeveniment futur i incert ni constitueix cap esdeveniment desvinculat causalment de la conducta típica.

1.5. Els tipus agreujats

L'article 305.1 del CP reproduïx els tipus qualificats que havien estat introduïts per la Reforma del CP 1973 de 19 de juny 1995 amb relació a l'article 349 de l'ACP.

L'article 305.1 recull tres subtipus agreujats: l'ús d'una persona o de diverses persones interposades de manera que quedi oculta la identitat del veritable tributant obligat, l'import defraudat ha de tenir una transcendència i una gravetat especials, i l'existència d'una estructura organitzativa d'especial transcendència i gravetat, que afecti o pugui afectar una pluralitat d'obligats tributaris. Vegeu els tres tipus amb detall: 

1) Ús d'una persona o diverses persones interposades

El tipus qualificat relatiu a l'ús d'una persona o diverses persones interposades es basa en l'increment de la desvaloració de l'acció (més perillositat objectiva *ex ante* de la conducta defraudatòria) que es verifica quan el delictes de defraudació tributària es comet mitjançant l'ús de testaferros, que tendeix a emmascarar o ocultar la vertadera titularitat de les rendes, els béns o els patrimonis. Lògicament, l'apreciació del tipus agreujat requereix que l'ús de la persona interposada estigui acompanyat pel dol de l'autor.

La figura del testaferro

En aquest subtipus agreujat hi ha subjacent la presència d'un còmplice que contribueix a la comissió del delictes (el testaferro). No obstant això, no s'ha d'interpretar que tots els possibles actes de cooperació necessària es limitin, pel que fa al delictes de defraudació tributària, a les hipòtesis d'actuació com a persona interposada (testaferro). De la mateixa manera, no totes les actuacions d'una persona interposada s'han de qualificar d'actuacions de cooperació necessària, ja que aquesta qualificació dependrà que el testaferro hagi ocultat efectivament la identitat del veritable tributant obligat.

En la previsió d'aquest tipus qualificat ha estat present la fenomenologia criminal en el sector tributari verificada en els últims temps.

El tipus qualificat al·ludeix a l'ús "de una persona o de persones". Per tant, el precepte no es limita a la interposició de persones físiques. S'ha d'interpretar que també ateny els testaferros persones jurídiques, de manera que el subtipus agreu-

Lectura complementària

Sobre el concepte de deute tributari *lato sensu*, podeu consultar l'article 58 de l'LGT.



L'ús de persona o persones interposades, que tendeix a ocultar la veritable titularitat de les rendes o patrimonis, agreuja la pena.

Per exemple,...

... el tipus qualificat relatiu a l'ús de persona o persones interposades és aplicable als anomenats *supòsits de cessions de crèdit*.

jat revesteix més transcendència pràctica, atès que es pot projectar als supòsits en què l'ocultació de la identitat del tributant obligat es produeix mitjançant l'ús de les anomenades *societats pantalla* o *de façana*.

2) Import defraudat

El tipus agreujat, basat en un increment de la desvaloració de resultat, s'estructura sobre una clàusula valorativa indeterminada, ja que el precepte només exigeix que la defraudació tributària sigui transcendent i greu d'acord amb l'import defraudat.

Aquest tipus de clàusules pugnen amb la seguretat jurídica, ja que confereixen uns marges indeterminats d'apreciació al jutge que no s'avenen amb les exigències del principi de taxativitat penal.

3) Existència d'una estructura organitzativa

El tipus qualificat relatiu a l'existència d'una estructura organitzativa que afecti o pugui afectar una pluralitat de perjudicats, que comporta un increment de la desvaloració de l'acció i de la desvaloració del resultat, mereix, abans de tot, dues consideracions:

a) En primer lloc, cal interpretar que en aquest subtipus qualificat també regeix el límit de la transcendència i la gravetat especials de la defraudació. No n'hi ha prou, doncs, que es comprovi l'existència d'aquesta estructura organitzativa destinada al frau, ja que el precepte també exigeix que hi concorri una defraudació greu i transcendent.

b) En segon lloc, aquest subtipus qualificat té una redacció defectuosa que assenyala que l'estructura organitzativa ha d'afectar o pot afectar una pluralitat de tributants obligats. No s'entén per quin motiu el legislador ha recorregut al verb *afectar* a fi de descriure aquest subtipus qualificat. El precepte s'ha d'interpretar en el sentit que l'existència d'aquesta estructura organitzativa facilita o possibilita (o pot arribar a facilitar), encara més, la comissió de la defraudació tributària per part d'una pluralitat de tributants obligats.

El legislador també sembla que ha tingut present aquí la fenomenologia del frau fiscal en els darrers anys. 

1.6. El delictes de defraudació tributària contra la Hisenda de les comunitats europees

A partir dels compromisos expressats al Conveni internacional de protecció dels interessos financers de les comunitats europees, de 26 de juliol de 1995, el Codi penal de 1995 ha optat per configurar tres preceptes penals adreçats a la tutela dels interessos tributariofinancers de les comunitats europees.

Lectura complementària

Sobre la doctrina jurisprudencial anomenada *d'aixecament del vel* relacionada amb aquesta qüestió, podeu consultar: F. Morales Prats (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1522 i seg.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Per exemple,...

... el subtipus qualificat relatiu a l'existència d'una estructura organitzativa es pot aplicar als anomenats casos d'*adquisició de factures falses* o als supòsits d'activitats protagonitzades pels anomenats *quiosquets financers*.

En aquest sentit, distingim la tipificació dels delictes següents: 

- El delictes de defraudació tributària a la Hisenda de les comunitats europees*, sempre que la quantia defraudada superi els 50.000 euros.
- El delictes de defraudació als pressupostos generals o altres pressupostos que aquestes administrin*, i el delictes de malversació de fons comunitaris, sempre que superi els 50.000 euros.
- El delictes de frau de subvencions relatives a fons procedents de les comunitats europees*, sempre que la quantia sigui superior als 50.000 euros. De manera correlativa, les faltes dels articles 627 i 628 del CP recullen les conductes defraudatòries esmentades en els supòsits en què l'import del frau superi els 4.000 euros i no arribi als 50.000.


* Article 305.3 CP.

* Article 306 CP.

* Article 309 CP.

L'article 305.3 del CP recull el delictes de defraudació tributària a la Hisenda de les comunitats europees. La seva estructura típica és idèntica a la de l'article 305.1 del CP, ja que el legislador remet explícitament a aquest precepte per delimitar la conducta típica, que només matisa en assenyalar que la conducta es comet en aquest cas (art. 305.3) contra la Hisenda de les comunitats europees, i que l'import de la quantia defraudada ha de superar els 50.000 euros. A la falta correlativa de l'article 627 CP també es produeix una remissió en bloc a l'estructura i els elements típics del delictes de l'article 305.1 del CP.

En conseqüència, les mateixes formes i mitjans comissius de la conducta defraudatòria (activa o omissiva) que descriu l'article 305.1 del CP es poden projectar al delictes de l'article 305.3 i a la falta de l'article 627 del CP.

 Sobre les formes comissives que descriu l'article 305.1 del CP, vegeu el subapartat 1.3 d'aquest mòdul didàctic.

1.7. Els efectes penals de la regularització tributària en el Codi penal de 1995. La clàusula legal de l'article 305.4

Abans de la Reforma del Codi penal de 1973, de 29 de juny de 1995, l'absència de clàusules específiques d'exoneració de responsabilitat en els supòsits de regularització voluntària havia suscitat algunes distorsions en l'ordre jurídic, ja que es produïa una manca de coordinació absoluta entre el dret tributari i el dret penal.

La falta de coordinació entre el dret tributari i el dret penal

Les regularitzacions tributàries per mitjà de declaracions complementàries (art. 122, antic art. 61.2 LGT 1963) suscitaven incertesa quant a la seva transcendència penal, ja que ni el Codi penal ni la Llei general tributària no recollien cap referència explícita sobre el tema. L'encaix juridicopenal que la doctrina i la jurisprudència majoritàries atorgaven a les declaracions complementàries se circumscribia a la circumstància atenuant de penediment espontani (art. 9.9 CP de 1973) o bé a l'atenuant analògic de penediment (art. 9.10 CP). Però la previsió per part de l'Estat de vies extraordinàries de regularització o de retorn a la legalitat tributària amb efectes excepcionals d'exoneració de responsabilitats administrativotributàries plantejava més problemes, com ha passat amb l'oferta de subscripció de deute públic especial (disposició addicional 13a de la Llei 18/1991, de 6 de juny).

Lectures complementàries


Sobre els problemes plantejats per la regularització tributària operada, abans de la Reforma del CP, per la Llei 6/1995, de 29 de juny, podeu consultar:
F. Morales Prats (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1526 i seg.).
 Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

I també, els articles 122 de l'LGT.

Davant d'aquesta situació, la LO 6/1995, de 29 de juny, instaura per primer cop un model legal explícit d'harmonització entre dret penal i dret tributari pel que fa als efectes juridicopenals de la regularització tributària*, que l'actual Codi penal ha recollit de manera pràcticament literal.

* Articles 349 i seg. ACP.

Pel que fa al delictes de defraudació tributària, l'article 305.4 del CP assenyala que quedarà exempta de responsabilitat criminal la persona que regularitzi la seva situació tributària en relació amb els deutes tributaris recollits a l'article 305.1 del CP –cal recordar que en aquest apartat, perquè la conducta adquireixi una rellevància delictiva, l'import de la quota defraudada se situa en els 120.000 euros.

El legislador ha precisat quan s'ha de verificar la regularització perquè tingui efectes juridicopenals. En aquest sentit, podem distingir els límits temporals següents: 

- Abans que l'Administració tributària hagi notificat al contribuent la iniciació d'actuacions de comprovació tendents a determinar els deutes tributaris objecte de regularització.
- En cas que aquestes actuacions no s'hagin produït, la llei preveu un segon límit temporal alternatiu: la regularització s'ha d'haver efectuat abans que el Ministeri Fiscal, l'advocat de l'Estat, o el representant processal de l'Administració autonòmica, foral o local, no interposi una querella o una denúncia. Cal interpretar que aquesta denúncia o querella s'ha d'haver notificat al denunciat o querellat.
- La clàusula legal acaba amb una referència a una tercera hipòtesi que no s'adiu gramaticalment amb les dues hipòtesis referides i relatives als requisits temporals, i que diu el següent: "o que el Ministeri Fiscal o el jutge d'instrucció no realitzi actuacions que li permetin de tenir coneixement formal de la iniciació de diligències".

Aquest tercer límit temporal es pot aplicar als supòsits de *notitia criminis* aliena a la denúncia o querella que tingui el jutge, i d'interposició de denúncia o querella per part d'un particular, i, finalment, a les diligències preliminars del Ministeri Públic pròpies del procediment abreujat*.

* Article 785 bis LECrim.


La clàusula de regularització de l'article 305.4 del CP amb efectes juridicopenals recull una declaració d'exempció de responsabilitat penal que ateny les irregularitats comptables i altres falsedats instrumentals que s'haguessin perpetrat exclusivament en relació amb el deute tributari objecte de regularització.

Per tant, en aquests supòsits de regularització no queda exclosa només la responsabilitat per delictes contra la Hisenda pública, sinó també les responsabilitats pel delictes comptable i pels delictes de falsedat instrumental (principalment falsedats documentals).



La clàusula de regularització de l'article 305.4 del CP també abasta les responsabilitats pel delictes comptable.

Amb més raó, a fi de no trencar amb la lògica del criteri hermenèutic (qui pot el màxim, pot el mínim), la disposició addicional 2a de la Llei 6/1995, de 29 de juny, estén els efectes d'exoneració de responsabilitat pels delictes de falsedat instrumental o per delicte comptable als supòsits en què els deutes objecte de regularització no arribin a la quantia establerta perquè es pugui parlar de delicte contra la Hisenda pública o contra la Seguretat Social.

Aquesta clàusula ha estat actualitzada pel que fa a la referència que l'articulat corresponent fa als delictes fiscals i contra la Seguretat Social, d'acord amb la numeració del Codi penal de 1995 a través de la disposició final 5a del nou Codi penal. 

La inclusió de **clàusules d'exempció de responsabilitat penal** en el delicte de defraudació fiscal respon a la necessitat urgent d'aclarir les regles del joc a la vista de la inseguretat jurídica que s'ha generat en els últims temps. Es tracta, en suma, de dotar el sistema punitiu de "vàlvules d'escapament" en matèria de delictes contra la Hisenda pública, que siguin harmòniques amb els interessos tutelats, per mitjà d'una fórmula d'equilibri que intenta tant satisfer les necessitats recaptadores de l'Administració tributària com evitar que el dret penal es converteixi en un simple instrument de recaptació fiscal.

Per a aconseguir que el dret penal no es converteixi en un simple instrument de recaptació fiscal, s'exigeix que la regularització respongui a impulsos voluntaris, és a dir, que es produeixi abans de qualsevol actuació administrativa (de gestió, comprovació o inspecció tendents a la determinació dels deutes tributaris), o en cas que aquesta actuació no s'hagués produït, abans que el Ministeri Públic, l'advocat de l'Estat, o els representants de l'Administració autonòmica, local o foral, no formulin cap querrela o denúncia.

Les clàusules de regularització tributària, entre les quals hi ha la de l'article 305.4 pel que fa a l'exempció de responsabilitat criminal, constitueixen excuses absolutòries *ex post factum* (causes d'aixecament de pena) que tenen l'efecte d'excloure la punibilitat del fet antijurídic i culpable.

Es tracta, per tant, d'una causa d'exempció de pena que opera amb caràcter postdelictiu, atès que el delicte ja s'ha consumat.

El Codi penal es conforma que l'acte regularitzador es verifiqui en un moment objectiu determinat. A partir d'aquesta dada incontestable, es presumeix *iuris et de iure* que la regularització tributària ha estat voluntària, i no s'exigeix cap tipus de mòbil ètic o de caràcter voluntarista per a aplicar l'exempció.

Cal abordar la delimitació de l'àmbit d'operativitat de les causes d'aixecament de pena analitzades amb relació al camp propi de les regles generals del desistiment voluntari de consumir el delicte. La qüestió reclama la delimitació entre consu-

El legislador...

... encoratja la regularització voluntària oferint efectes d'exempció de responsabilitat penal més enllà dels imple efectes tributaris que l'article 122 de l'LGT preveu per a aquesta, per mitjà de declaracions complementàries.

Lectura complementària

Pel que fa al problema de l'ampliació de l'exempció als partícips, podeu consultar:

F. Morales Prats (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1540 i seg.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

mació i temptativa en el delictes fiscal, ja que, un cop verificat el perfeccionament típic del delictes, només quedarà oberta la via de les clàusules de regularització *ex post factum* (aixecament de pena). En canvi, en la fase d'execució imperfecta corresponent a la temptativa, encara serà possible, per part del contribuent, el desistiment voluntari de consumació del delictes. !

En els **tributs amb autoliquidació**, el perfeccionament típic (consumació) s'ha de fixar en el moment en què finalitza el període legal d'ingrés voluntari determinat pel dret tributari d'acord amb les regles que disciplinen cada tribut. Particularment respecte a la modalitat omissiva de l'article 305.1 del CP, el moment consumatiu s'ha d'establir quan acaba el període voluntari que les normes del tribut estableixen per a la presentació de la liquidació (autoliquidació) sense que el contribuent l'hagi presentat.

D'aquesta manera, després que s'ha verificat la presentació de la declaració tributària (modalitat comissiva activa) o un cop s'ha acabat el termini legal per a la seva presentació voluntària sense que el contribuent hagi presentat l'autoliquidació (modalitat omissiva), no caldrà aplicar les regles del desistiment voluntari* que corresponen a les fases d'execució imperfecta del delictes. L'**acte de rectificació voluntària** (regularització del subjecte) *ex post factum* ha de trobar en aquests casos un emplaçament legal en la causa d'aixecament de pena* amb vista a l'exoneració de la responsabilitat penal.

Els **tributs sense autoliquidació** (els tributs que necessiten un acte administratiu de liquidació) reclamen que, pel que fa a l'aplicació del delictes de defraudació tributària, el perfeccionament típic (consumació) no s'assoleixi fins que no es verifiqui l'acte liquidador per part de l'Administració tributària. Però no n'hi haurà prou amb aquest requisit, sinó que també cal que el subjecte efectui l'ingrés efectiu del deute tributari per la quantitat fixada per l'Administració tributària (quantitat que respon a una declaració prèvia i falsejada de les dades que integren la base imposable, efectuada pel contribuent). Aquest és el moment que fixa la consumació del delictes. Abans d'aquest moment, és possible el desistiment voluntari propi de la temptativa. L'acte voluntari regularitzador posterior s'ha d'emmarcar en l'excusa absolutòria *ex post factum*. !

1.8. El delictes de defraudació als pressupostos generals de les comunitats europees o d'altres que aquestes administrin

L'article 306 del CP respon a les previsions del Conveni de protecció dels interessos financers de les comunitats europees de 26 de juliol de 1995. La falta corresponent a la figura delictiva de l'article 306 està tipificada a l'article 628 del CP.

L'article 306 del CP recull les conductes defraudatòries als pressupostos generals de les comunitats europees o altres que aquestes administrin, tant de caràcter actiu com omissiu. Tanmateix, a diferència del que disposa l'article 305.3 del CP,

Lectura complementària

Sobre la temptativa i el desistiment voluntari, llegiu l'article 16 del CP.

* Article 62.1 LGT.

* Article 16 CP.

** Article 305.4 CP.

Article 62.2 LGT.

L'article 628 del CP..

... fa referència al frau als pressupostos generals de les comunitats europees o altres que aquestes administrin per una quantitat superior als 4.000 euros i inferior als 50.000.

en aquest delicte no s'efectua una remissió en bloc a l'estructura i els elements típics del delicte de l'article 305.1 del CP. 

Lectura complementària

Podeu consultar: Libro Verde sobre la protección de los intereses financieros comunitarios d'11 de febrer de 2001. Luxemburg: Oficina de Publicacions Oficials de les Comunitats Europees.

Les formes comissives de la conducta defraudatòria als pressupostos de les comunitats europees es concreten en els actes següents:

- L'elusió del pagament de quantitats que s'han d'ingressar.
- L'aplicació dels fons comunitaris obtinguts de manera diferent a la prevista.

Les formes comissives exposades s'han d'interpretar principalment d'acord amb l'article 1.b del Conveni internacional de 26 de juliol de 1995.

L'article 3 del Conveni de protecció dels interessos financers de les comunitats europees de 26 de juliol de 1995*

L'article 1.b del Conveni tipifica les accions i les omissions en matèria d'ingressos comunitaris següents:

- 1) L'ús o la presentació de declaracions o de documents falsos que tinguin per objecte la disminució il·legal dels recursos del pressupost general de les comunitats europees o dels pressupostos que aquestes administrin o que vagin per compte seva. Cal interpretar que la disminució d'ingressos ha d'atènyer una quantia superior als 50.000 euros.
- 2) L'incompliment d'una obligació expressa de comunicar informació que tingui com a efecte la disminució il·legal dels recursos del pressupost general de les comunitats europees, de pressupostos que aquestes administrin o que vagin per compte seva, per una quantia superior als 50.000 euros. Aquesta modalitat defraudatòria es correspon amb les modalitats defraudatòries omissives d'elusió del pagament de quantitats degudes amb un resultat típic de perjudici superior a la quantia indicada, previstes a l'article 306.
- 3) La desviació d'un dret obtingut legalment que tingui com a efecte disminuir il·legalment els recursos del pressupost general de les comunitats europees, o de pressupostos que aquestes administrin o que vagin per compte seva per una quantia defraudatòria superior als 50.000 euros.

* Publicat en el *Diari Oficial* C 316 de 27 de novembre de 1995.

El segon passatge de l'article 306 del CP es correspon, d'una banda, amb la hipòtesi de frau a les comunitats tipificada en el Conveni internacional i, d'altra banda, amb determinades formes de frau comunitari en matèria de despesa a càrrec dels pressupostos de les comunitats, concretament amb la modalitat relativa a la malversació de subvencions –desafectació als fins per als quals es van concedir els fons (article 3 del Conveni de 26 de juliol de 1995).

1.9. Excurso: La prescripció del delicte fiscal

L'entrada en vigor de la Llei de garanties i drets dels contribuents (Llei 1/1998, de 26 de febrer), que va fixar en quatre anys el termini de prescripció de les obligacions fiscals (art. 24), va suscitar un important debat doctrinal per la descoordinació d'aquella norma amb el termini de prescripció dels delictes previstos en els articles 305 i següents CP establert en cinc anys per l'article 131 CP.

L'entrada en vigor de la nova LGT (Llei 58/2003, de 17 de desembre) manté la polèmica, ja que determina en quatre anys la prescripció dels drets següents:

- “a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y auto-liquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.”

Article 66 LGT

La doctrina penal, majoritàriament, s'ha mostrat favorable –de vegades apel·lant al principi d'analogia favorable al reu, altres a l'absència de necessitat de pena o a la falta de bé jurídic a tutelar– a la dotació d'efectes penals al nou termini de prescripció tributària, considerant en conseqüència també extingit el delictes pel transcurs del termini de quatre anys previst en l'article 66 LGT.

No obstant això, la jurisprudència, de forma general, ha negat efectes penals al termini de prescripció de quatre anys recollit en la normativa tributària, ja assenyalada. Un bon exemple del que s'ha dit, el constitueixen les STS de 26 de juliol de 1999, 6 de novembre de 2000, 30 d'octubre de 2001, 15 de juliol de 2002, 21 de març de 2003, 3 d'abril de 2003 o 30 d'abril de 2003).

En el sentit exposat, reproduïm, per totes, l'**STS de 30 d'octubre de 2001**: “(...) el fundamento de la prescripció penal representa una manifestación más del *ius puniendi* del Estado, que se conecta con el plazo dispuesto por el legislador penal desde que el delito se consumó, y ello en razón de la mayor gravedad que significa su comisión en relación con una infracción administrativa. Del mismo modo que los delitos contra la salud pública (arts. 359 y siguientes del Código Penal), o los delitos de tenencia, tráfico y depósito de armas, municiones y explosivos (arts. 563 y ss.) se consuman desde el momento en que se realiza la acción delictiva prevista por el legislador, aunque la infracción administrativa con la que están conectados, pueda encontrarse prescrita administrativamente, siempre que dentro del período marcado por el legislador penal, se active –en condiciones de regularidad procesal y con la suficiente determinación– la instrucción procesal de donde deriva el esclarecimiento de sus contornos jurídico-penales. En definitiva, las finalidades son diversas y la gravedad de las conductas también, y por ello, como hemos dejado transcrito anteriormente, se declara la independencia de ambos plazos de prescripción...”

Confronteu, en tot cas, l'**STS de 10 d'octubre de 2001**, que, si bé no se separa de la jurisprudència anterior, considera que “si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el artículo 64 LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el artículo 131 CP cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo”.

Lectures complementàries

J.A. Choclán Montalvo (2000). “Consumación y prescripción del delito fiscal”. *Actualidad Penal* (núm. 10, febrer).

Diversos autors (2001). “Problemas actuales del delito fiscal”. *Dret Penal Económico* (pàg. 69 i seg.). Madrid.

F. Morales Prats (2004). *Comentarios al Nuevo Código Penal* (pàg. 1548 i seg.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.


2. La defraudació a la Seguretat Social

La Llei orgànica 6/1995, de 29 de juny, va crear aleshores el nou article 349 bis del CP, que criminalitzava alguns comportaments defraudadors contra el patrimoni de la Seguretat Social. L'article 307 del Codi penal de 1995 reproduïx la redacció anterior de manera pràcticament idèntica.

La regulació del delictes contra la Seguretat Social en el si dels delictes contra la Hisenda pública suposa que s'entén que el delictes transcendeix la simple tutela dels drets dels treballadors i, en conseqüència, s'opta per diferenciar-lo clarament dels anomenats *delictes socials*.

La Llei Orgànica 15/2003, de 25 de novembre, ha actualitzat i traduït a euros la quantia de la quota defraudada (superior a 120.000 euros). A més, ha introduït alguns canvis en la redacció i ha suprimit l'expressió "amb ànim fraudulent", que s'inclouïa en el precepte anterior.

L'objecte jurídic de tutela es limita a la funció recaptadora connatural en el patrimoni de la Seguretat Social. I les conductes que poden atènyer una rellevància juridicopenal es limiten a les que poden posar en perill el sistema d'obtenció de recursos, essencialment mitjançant l'elusió de les cotitzacions legalment preceptives, tot i que també pot ser a través de l'obtenció indeguda de devolucions i del gaudi fraudulent de deduccions.

D'aquí deriven les dues decisions que potser tenen més importància juridicocriminal, i que són les següents: 

- Es criminalitza l'elusió de les cotitzacions empresarials a la Seguretat Social, a més de l'apropiació indeguda de la quota obrera.
- Els possibles fraus en el sistema de prestacions de la Seguretat Social (atur, incapacitat laboral transitòria, etc.) no mereixen cap tipus de resposta legal, almenys pel que fa al delictes recollit a l'article 307.

En un intent de potenciar tots els mecanismes de recaptació possibles, s'introdueix el que tècnicament es configura com una excusa absolutòria, mitjançant la qual s'eximeix de responsabilitat penal els qui, de manera voluntària i espontània, regulin la seva situació amb la Seguretat Social i procedixin a saldar el deute que havien contret prèviament.

Una premissa essencial en la tasca hermenèutica sobre els tipus penals és no oblidar la tutela administrativa del sistema de la Seguretat Social, mitjançant la previsió d'un catàleg d'infraccions i sancions d'aquesta naturalesa.

Lectura complementària

Sobre la incriminació a l'anterior Codi penal d'algunes conductes que es poden incloure a l'actual article 307, podeu consultar:

J.M. Valle Muñiz (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1553 i seg.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

L'article 628 del CP...

... fa referència al frau als pressupostos generals de les comunitats europees o altres que aquestes administrin per una quantitat superior als 4.000 euros i inferior als 50.000.

Així, el títol quart de l'Estatut dels treballadors està dedicat a les infraccions laborals. Si bé pel que fa al sistema de la Seguretat Social la norma administrativa bàsica és la Llei 8/1988, de 7 d'abril, sobre infraccions i sancions d'ordre social (LISOS), també cal tenir en compte el que disposa la Llei 10/1994, de 19 de maig, sobre mesures urgents de foment i ocupació, la Llei 11/1994, de 19 de maig, que modifica la LISOS, i la Llei 14/1994, d'1 de juny, per la qual es regulen les empreses de treball temporal, especialment en el tema d'infraccions i sancions*.

* Articles 18 i següents LISOS.


La coordinació necessària entre la intervenció penal i l'administrativa passa pel respecte al principi de prohibició de doble incriminació, tal com el recull l'article 3 de la LISOS.

2.1. Les conductes punibles: l'exigència de frau com a element objectiu del tipus

Tant si es tracta de l'elusió del pagament de quotes com de l'obtenció de devolucions o el gaudi de deduccions, el tipus penal exigeix la presència d'una defraudació.

El verb *defraudar* constitueix un element objectiu del tipus en aquest delictes. La defraudació és la modalitat comissiva de l'elusió del pagament de quotes i altres conductes típiques, i no s'ha d'interpretar, doncs, com un element subjectiu que acompanya i transcendeix la realització estricta de la conducta descrita.

Defraudar no és tan sols causar un perjudici amb ànim defraudatori, sinó causar-lo a través d'una modalitat determinada d'acció o omissió.

L'exigència de frau que preveu el tipus penal permet configurar les possibles constel·lacions de casos que mereixen una sanció penal, tot i que es tractarà de característiques diverses segons que ens trobem davant de les modalitats següents: l'elusió del pagament de cotitzacions i els conceptes de recaptació conjunta, l'obtenció indeguda de devolucions i el gaudi indegut de deduccions. 

2.1.1. L'elusió del pagament de les quotes de la Seguretat Social i els conceptes de recaptació conjunta

Pel que fa a l'elusió del pagament de les quotes de la Seguretat Social i els conceptes de recaptació conjunta, la qüestió més important és la criminalització de l'elusió del pagament de les quotes empresarials. Fins ara, aquest fet només mereixia un retret en l'àmbit del dret administratiu sancionador. No obstant això, el tipus inclou tant l'elusió de la quota empresarial com l'elusió de la quota obrera.

Lectura complementària

Sobre la defraudació, vegeu les STS 12 de març de 1986 [RJ 1986, 1462] i 12 de maig de 1986 [RJ 1986, 2449].

Lectura complementària


Sobre els arguments que permeten incloure les apropiacions de la quota obrera per part dels empresaris dins de les defraudacions a la Seguretat Social, podeu consultar: J.M. Valle Muñiz (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1558 i seg.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

La defraudació de la quota obrera


El problema de la inclusió de la defraudació de la quota obrera pot estar determinat, a més de l'absència de menció legal expressa a la quota retinguda, per la doctrina jurisprudencial establerta que inclou aquests supòsits dins dels delictes d'apropiació indeguda.

En definitiva, el que pretén evitar el tipus penal és l'elusió del pagament de quotes degudes en quantia superior als 120.000 euros, tant si corresponen al percentatge del treballador, al de l'empresari, a les primes per accidents laborals o malaltia professional, com a altres conceptes de recaptació conjunta.

L'aplicació de l'article 307 del CP a l'incompliment de l'ingrés de les quotes dels treballadors només es pot negar des d'una visió patrimonialista del delictes contra la Seguretat Social, una visió que es troba lligada a la inèrcia jurisprudencial que hi ha hagut fins ara. De fet, els deures que es projecten sobre l'empresari, es tracti de la seva cotització o de la dels seus treballadors, són idèntics, fins al punt que, si no efectués el descompte en el moment de fer-los efectives les retribucions, no el podrà fer posteriorment i quedarà obligat a ingressar la totalitat de les quotes a càrrec exclusivament seu.

Per tant, el que es penalitza és l'incompliment d'aquest deure d'ingrés si està acompanyat, naturalment, de la resta d'elements típics exigits, tant si s'han retingut les quotes obreres com si no s'han retingut, i tant si es duu a terme en el si d'activitats empresarials submergides o opaques com si no. 

El **deute empresarial amb la Seguretat Social**, a més de la quota obrera, inclou les quotes empresarials, les primes per accidents de treball i malaltia professional, les aportacions al Fons de Garantia Salarial i les quotes de formació professional i d'atur. La recaptació és conjunta i, per tant, aquests conceptes s'han de liquidar i ingressar en la forma, els terminis i les condicions que estableix la normativa comuna aplicable.

Però el simple fet de no pagar les quotes de la Seguretat Social no és raó suficient per a afirmar el delictes. L'exigència de frau reclama la presència d'una conducta enganyosa capaç de deixar la Tresoreria General de la Seguretat Social en una situació de desconeixement dels fets que fonamenten el naixement i la quantia del deute que es té amb aquesta entitat, sigui en la seva totalitat –**elusió total**– o bé en una part del total, determinant voluntàriament una quantia inferior a la deguda –**elusió parcial**– si s'haguessin aplicat correctament, en tots dos casos, les normes reguladores de la cotització a la Seguretat Social. 

No obstant això, l'elusió fraudulenta del pagament de les cotitzacions es pot dur a terme també tot i que l'empresari hagi complert fidelment els deures de l'enquadrament. Aquest cas s'esdevé quan s'oculta el deute per quotes i conceptes de recaptació conjunta mitjançant la no-presentació dels documents de cotització.

Lectura complementària

Sobre les quotes a ingressar, llegiu l'article 104 de la Llei general de la Seguretat Social (LGSS).


Un supòsit paradigmàtic...

... d'elusió total podria ser, sens dubte, el cas en què s'ometen els actes d'enquadrament, és a dir, quan l'empresari omet donar d'alta els treballadors per compte d'altri.

Tanmateix, la **presentació dels documents de cotització** converteix l'impagament en quelcom atípic, tant si es dóna una petició d'ajornament o de fraccionament del pagament, en la mesura que aquesta petició requereix el reconeixement previ del deute i fa que l'incompliment posterior del pagament de la part ajornada o fraccionada sigui irrellevant penalment, com si es produeix el pagament parcial del deute, amb la presentació dels documents de cotització, la qual cosa, pel mateix motiu, impedeix apreciar cap delictes en l'impagament de la part no satisfeta.

Lectura complementària

Sobre la recaptació de recursos, llegiu l'article 76 del Reglament general de recaptació dels recursos del sistema de la Seguretat Social (RGRSS).

El frau en l'elusió del pagament es pot efectuar també falsejant, en els documents de cotització presentats en el termini reglamentari, els conceptes o les quanties pels quals s'ha de cotitzar. L'objecte de la maniobra falsària o fraudulenta pot recaure, prioritàriament o exclusivament, sobre un dels conceptes a ingressar (quotes o conceptes de recaptació conjunta). La rellevància penal d'aquest fet deriva que la persona obligada a pagar ocultia a l'Administració el deute real exigible malgrat la presentació dels documents de cotització. 

Finalment, l'elusió parcial o total del deute objecte de recaptació es pot dur a terme a través d'una **compensació fraudulenta**. La compensació es refereix als supòsits de col·laboració obligatòria de l'empresa en la gestió de la Seguretat Social. Les quantitats que l'empresari abona en concepte d'aquesta col·laboració obligatòria –per incapacitat laboral transitòria i per atur parcial–, i que corresponen al període a què es refereixen els documents de cotització, es podran compensar amb l'import de les quotes meritades en un període idèntic. La compensació fraudulenta suposarà, aleshores, l'aplicació indeguda o en més quantitat d'aquestes prestacions de pagament delegat, amb la finalitat de reduir l'import de la liquidació de quotes.

2.1.2. El frau en l'obtenció indeguda de devolucions


Els subjectes obligats al pagament tindran dret a la devolució total o parcial de l'import dels recursos que s'haguessin recaptat per error, llevat que l'ingrés de les quotes s'hagués produït maliciosament, és a dir, amb la intencionalitat evident d'elevat indegudament les futures prestacions de la Seguretat Social.

El **dret a les devolucions** per les quantitats ingressades indegudament ha d'estar causat per un error de fet o de dret amb motiu del pagament dels deutes, especialment en els casos de duplictat en el pagament d'un mateix deute, de pagament d'una quantitat superior a l'import de les autoliquidacions dels subjectes obligats o al de les liquidacions efectuades per l'Administració de la Seguretat Social, d'ingrés després de prescriure l'acció per a exigir el pagament o el dret a efectuar la liquidació oportuna, i, en general, de qualsevol error material, aritmètic o de fet comès en les liquidacions, o en qualsevol acte de gestió recaptadora, així com quan hi hagi una condonació del deute ja ingressat.

Lectura complementària

Sobre les prestacions de la Seguretat Social, llegiu els articles 23 de l'LGSS i 44 de l'RGRSS.

La devolució d'ingressos indeguts requereix, en tot cas, la tramitació a través d'un **expedient de devolució**. L'expedient de devolució té com a objecte el reconeixement del dret a la devolució i el pagament material consegüent de l'import ingressat indegudament.

Ens trobem davant un supòsit que no admet la modalitat omissiva, sinó que requereix més aviat una maniobra enganyosa que, projectada sobre l'expedient de devolució, aconsegueixi girar la resolució de l'òrgan administratiu. 

També caldrà que hi hagi un error en el subjecte enganyat. Aquest error es converteix en el pressupòsit ineludible de la disposició patrimonial perjudicial per als fons de la Tresoreria de la Seguretat Social. La imputació objectiva del resultat danyós (la quantitat retornada indegudament) a la maniobra enganyosa requerirà que l'acte de disposició es basi en l'error que aquesta ha provocat.

No n'hi ha prou, doncs, amb una devolució indeguda basada en peticions sense fonament. Cal que la devolució indeguda tingui l'origen en la documentació falsa aportada per l'autor del delicte.

2.1.3. El frau en el gaudi indegut de deduccions per qualsevol concepte

Per **deduccions** cal entendre qualsevol tipus de bonificacions o reduccions de qualsevol naturalesa concedides en els deutes per quotes a la Seguretat Social. La deducció és el gènere, mentre que les bonificacions i les reduccions de qualsevol naturalesa són l'espècie.

No seran objecte d'incriminació per aquesta modalitat els conceptes que responguin a la naturalesa de compensacions i subvencions.

El delicte requerirà, en termes generals, que el gaudi de deduccions s'efectuï de manera indeguda i fraudulenta.

La conducta es durà a terme, normalment, a través d'una imputació indeguda de les deduccions en els documents de cotització a fi de disminuir l'import de la liquidació de quotes, bé aplicant bonificacions i reduccions de més import, o bé simulant l'existència de contractes bonificats.

Lectura complementària

Pel que fa a les deduccions, vegeu l'article 77.2 de l'RGRSS.

Les compensacions i les subvencions

Mentre que la imputació fraudulenta de les compensacions s'ha de considerar en la modalitat típica d'elusió del pagament de quotes i de conceptes de recaptació conjunta, l'obtenció de les subvencions mitjançant frau només assoliria rellevància penal si es compaginés amb els termes legals del delicte de frau de subvencions (art. 308 i 309 CP).

2.2. La necessitat que el perjudici irrogat a la Tresoreria General de la Seguretat Social excedeixi els 120.000 euros

La regulació del nou delicte contra la Seguretat Social recull una decisió politicriminal important, i és que la rellevància penal del frau se sotmet a la presència d'un perjudici econòmic xifrat en una quantia mínima superior als 120.000 euros.

Tanmateix, la provocació d'un perjudici de més de 120.000 euros només mereixerà sanció penal si, a més, s'ha causat fraudulentament mitjançant una de les modalitats típiques descrites i amb la concurrència de tots els altres elements del delictes.

Pel que fa a les modalitats típiques, vegeu el subpartat 2.1 d'aquest mòdul didàctic.



Però la naturalesa jurídica que cal reconèixer a la quantitat concreta exigida per a traspassar el llindar de la rellevància penal és una qüestió discutida.

Malgrat això, cal considerar que ens trobem davant uns elements de tipus objectiu, que han d'incloure el dol de l'autor, i no davant cap condició objectiva de punibilitat.

Pel que fa a la **determinació de la quantia defraudada**, l'article 307.2 estableix una regla específica en virtut de la qual s'assenyala:

"[...] se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses."

Ens trobem davant una regla específica que fa inaplicable la regulació general del concurs real de delictes, o del delictes continuat, per als supòsits de defraudacions imputables a períodes inferiors als dotze mesos. Com que les liquidacions per al pagament de quotes a la Seguretat Social corresponen a una periodicitat mensual, el legislador pren l'any natural com a base per a determinar la quantia mínima exigida per a la intervenció penal.

Lectura complementària

Sobre els arguments que donen suport a la necessarietat de dol de l'autor, podeu consultar: **J.M. Valle Muñiz** (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1569 i seg.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Lectura complementària

Sobre els problemes que pot plantejar la regla específica de determinació de la quantia, podeu consultar: **J.M. Valle Muñiz** (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1567 i seg.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

2.3. El tipus subjectiu

El delictes contra la Seguretat Social no admet la comissió culposa. L'exigència expressa de dol que introdueix la LO 6/1995, de 29 de juny, despareix en la redacció de l'article 307 del CP, tot i que no ho fa per donar entrada a la modalitat imprudent, sinó perquè no és necessària.

L'exigència, a més, de l'ànim fraudulent com a element subjectiu de l'injust diferent del dol es desprèn tant de la dinàmica defraudatòria que es requereix en tot cas.

Lectura complementària

Llegiu les STS de 2 de març de 1988 [RJ 1988, 1520], 26 de novembre de 1990 [RJ 1990, 9165 i RJ 1991, 5209], 28 de juny de 1991 [RJ 1991, 7590], 20 de novembre de 1991 [RJ 1991, 8338], 3 de desembre de 1991 [RJ 1991, 8964] i 9 de març de 1993 [RJ 1993, 2547].

2.4. L'autoria i la participació

En el marc del delictes de defraudació a la Seguretat Social ens trobem davant un delictes especial propi, en la mesura que la descripció típica limita el cercle de possibles autors.

Només poden eludir el pagament de cotitzacions de la Seguretat Social els qui legalment estiguin obligats a efectuar-ne l'ingrés a la Tresoreria General.

Els subjectes obligats a cotitzar en el règim general de la Seguretat Social són els treballadors i els empresaris per compte dels quals treballen. Tanmateix, l'empresari és l'únic subjecte responsable del compliment de l'obligació de cotitzar i ha d'ingressar tant les aportacions pròpies com les dels seus treballadors.

En conseqüència, només l'empresari podrà ser autor del delicte de frau a la Seguretat Social.




L'empresari és qui té l'obligació d'ingressar les aportacions dels treballadors a la Seguretat Social.


Lectura complementària

Pel que fa a les aportacions a la Seguretat Social, vegeu els articles 103 i 104 de l'LGSS.

2.5. Les circumstàncies especials d'agreujament


L'article 307.1.2 del CP estableix una qualificació punitiva en els tres supòsits següents: 

- L'ús de persones interposades de manera que quedi oculta la identitat del subjecte que està realment obligat davant la Seguretat Social.
- La transcendència i la gravetat especials de la defraudació d'acord amb l'import defraudat.
- La transcendència i la gravetat especials de la defraudació d'acord amb l'existència d'una estructura organitzativa que afecti o pugui afectar una pluralitat de subjectes obligats davant la Seguretat Social.

Com que les circumstàncies qualificadores específiques coincideixen amb les que preveu l'article 305 del CP per al delicte de defraudació fiscal, vegeu el que hem dit en el subapartat 1.5 en analitzar aquest precepte. 

2.6. L'exempció de responsabilitat penal per regularització del deute

Com passa en els delictes contra la Hisenda pública, en el delicte contra la Seguretat Social l'autor també pot eludir la responsabilitat penal si de manera voluntària regularitza el seu deute amb la Tresoreria General. El legislador, sens dubte, ha volgut optimitzar tots els mecanismes de recaptació que tenia al seu abast.

L'excusa absolutòria continguda a l'article 307 també coincideix, en els termes essencials, amb la que l'article 305.4 del CP formula per al delicte fiscal, de manera que ens remetem a la seva anàlisi al subapartat 1.7. 

3. El frau de subvencions


L'article 308 del CP descriu l'anomenat *frau de subvencions públiques*. Però el contingut concret típic del precepte és més complex, ja que les conductes descrites no tenen com a objecte material les subvencions, sinó que també inclouen les desgravacions i altres ajudes de les administracions públiques. Concretament diu el següent:

“El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las administraciones públicas de más de 80.000 euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de su importe.”

Per tant, l'article 308, de fet, tipifica un conjunt de conductes que tenen com a denominador comú que constitueixen actes que atempten contra la Hisenda pública en el seu vessant de despesa pública (activitat pública de foment d'activitats).

Des d'un punt de vista teleològic, aquest és el principal criteri diferenciador entre el delictes ara esmentat de frau de subvencions i els delictes contra la Hisenda pública i la Seguretat Social recollits als articles 305 i 307 del CP (tutela del patrimoni de la Hisenda pública i de la Seguretat Social, en el seu vessant de recaptació pública d'ingressos).

3.1. La conducta típica

L'article 308.1 del CP s'estructura sobre dos comportaments típics, que són els següents: 

- Obtenció fraudulenta de subvencions, desgravacions o ajudes de les administracions públiques.
- Incompliment de les condicions de la subvenció pública.


En tots dos casos, la quantia de la subvenció, la desgravació o l'ajuda pública ha de superar els 80.000 euros, cosa que, a més d'integrar el resultat típic, compleix la funció d'establir la frontera per a la rellevància juridicopenal de les conductes.

Totes dues modalitats reclamen conductes defraudatòries actives, ja que la presentació de la sol·licitud de subvenció (pressupòsit de totes dues modalitats delictives) implica un comportament d'aquesta naturalesa, encara que en el si de la sol·licitud esmentada es verifiquin seqüències omissives puntuals.

3.1.1. L'obtenció fraudulenta de subvencions, desgravacions i ajudes de les administracions públiques, i l'incompliment de les condicions de la subvenció pública

En primer lloc, cal que quedin clars els conceptes normatius de subvenció, desgravació i ajuda de les administracions públiques sobre els quals s'estructuren les modalitats típiques del comportament.

Pel que fa a la **subvenció pública**, el precepte descriu els comportaments defraudadors efectuats amb relació als fons de les administracions públiques. Cal observar que l'article 308 del CP no al·ludeix tan sols a les subvencions o les desgravacions públiques, ja que precisa que aquestes han de provenir de les administracions públiques. Amb la nova expressió es pretén que el precepte compregui també els fraus a tota mena d'ens públics que intervinguin en la realització de la despesa pública i en l'activitat pública de foment, incloent-hi les comunitats europees.

L'àmbit d'incriminació de l'article 308 del CP s'ha de limitar a les subvencions que tenen com a destinatari (beneficiari) un particular. Només en aquests casos es produeix una transmissió dels fons del sector públic al privat. Així, queden exclosos de la *ratio* del precepte els traspassos o els trasllats de fons d'una Administració pública a una altra. 

A més, el concepte de subvenció pública reclama un desplaçament o una transmissió patrimonial de fons dineraris o d'altres conceptes (per exemple, béns en espècie).

Les subvencions constitueixen una tècnica de la dinàmica de foment públic d'activitats en el si social. Per això la seva concessió està sempre condicionada a l'affectació a un fi, a l'estímul d'activitats de caràcter econòmic. Aquesta és la càrrega que el beneficiari de la concessió ha d'afrontar en contrapartida.

Un altre element que defineix la subvenció pública és el seu caràcter no devolutiu. Aquest tret permet diferenciar aquest concepte normatiu, d'empremta juridicotributària, que el legislador utilitza a l'article 305.1 del CP (devolució d'impostos, beneficis fiscals).

Quan l'article 308 es refereix a la **desgravació pública**, vol al·ludir de manera exclusiva a les desgravacions que no tenen el caràcter de no-ingrés a la Hisenda pública, és a dir, les que no tenen cap contingut ni cap fonament juridicotributari. En cas contrari, ens trobarem en presència de beneficis fiscals, un concepte normatiu tributari recollit en el delicte de defraudació tributària*.

En el concepte d'**ajudes públiques** cal situar una sèrie de mesures de foment que no es poden incloure clarament en el concepte juridicoadministratiu de subvenció, com ara les mesures de foment d'activitats que no tenen cap contingut ni cap finalitat econòmica (com ara les de tipus cultural, el crèdit oficial, els crèdits subvencionats, etc.).

Els fraus als fons comunitaris

Els fraus als fons comunitaris l'administració dels quals és a càrrec de l'Administració interna d'un estat però a compte de les comunitats europees no es troben compresos en els delictes descrits als articles 306 i 309, de manera que aquestes modalitats de frau s'han d'incloure típicament a l'article 308 del CP.



La subvenció pública...

... comporta una transmissió patrimonial de fons dineraris o d'altres conceptes en espècie com per exemple, en casos de subvencions a l'agricultura, la inversió en maquinària per a treballar el camp.

* Article 305.1 CP.


Dins del delicte de frau de subvencions distingim dues modalitats: 

- La primera modalitat típica comporta que el subjecte aparenta la concurrència dels requisits i els pressupòsits (condicions) exigits perquè la concessió sigui procedent mitjançant el falsejament de dades en la sol·licitud documental corresponent.
- En la segona modalitat típica, el peticionari oculta en la seva sol·licitud dades o informacions que haguessin impedit la concessió. Es tracta d'omissions parcials que, en el context general d'un comportament actiu, signifiquen per a l'Administració un acte concloent. Aquesta característica és precisament el component defraudador de la conducta típica analitzada.

La referència en ambdues hipòtesis típiques al fet que les dades o les informacions falsejades o ocultades hagin de correspondre a les condicions requerides per a la concessió ha de portar a distingir les **condicions rellevants** (essencials) de les **condicions accidentals** o accessòries.

Malgrat que només les condicions rellevants es troben en relació íntima amb el *telos* o la finalitat de la subvenció, el cert és que les condicions accidentals, en cas que es requereixin per a l'atorgament de la subvenció, també han de quedar afectades pel tipus quan es produeixi el seu falsejament o l'ocultació de les dades corresponents que n'haguessin impedit la concessió per part de l'Administració pública.

El resultat típic es verifica amb l'obtenció de la subvenció, la desgravació o l'ajuda pública per un import superior als 80.000 euros. Per tant, aquest element típic ha d'estar afectat pel dol de l'autor i ha d'estar lligat causalment i normativament amb l'acció típica.

El perfeccionament típic propi de la consumació s'ha d'establir en el moment en què es verifica la possibilitat que el beneficiari disposi de la quantitat subvencionada. No n'hi ha prou, doncs, per a la consumació amb l'acte administratiu de concessió de la subvenció. 

Les modalitats típiques analitzades exigeixen un comportament dolós per part del subjecte actiu del delicte. Les accions típiques de falsejament o ocultació exclouen la possibilitat del dol eventual.

3.1.2. L'incompliment de les condicions per alteració substancial dels fins perseguits per la subvenció

L'article 308.2 del CP recull una tercera modalitat típica, que consisteix en l'absència de compliment de les condicions per alteració substancial dels fins perseguits amb la concessió de la subvenció de les administracions públiques.

Ens trobem, doncs, davant una conducta típica que reclama una malversació dels fins que van motivar l'atorgament de la subvenció per part de l'Administració pública.



Si una persona demana una subvenció per a plantar avellaners i se la gasta muntant un bar musical, comet un delictes regulat a l'article 308.2 del CP.

El precepte només es refereix a la subvenció en dues seqüències de la descripció, i, per tant, no al·ludeix ni a les desgravacions ni a les ajudes públiques. Cal entendre, doncs, que aquesta tercera modalitat comissiva té un abast més reduït i es limita a les subvencions públiques en sentit estricte. **!**

Respecte a la tercera modalitat típica de l'article 305.2 del CP, distingim un seguit de requisits que delimiten la conducta típica, i que són els següents:

1) El primer requisit típic al·ludeix al **desenvolupament d'una conducta subvencionada**, la qual cosa pressuposa que l'àmbit de l'esmentat delictes és el de les subvencions *ex ante*. És a dir, el tipus penal només considera els supòsits en què la concessió de la subvenció es trobi lligada a un desenvolupament posterior d'activitats per part del beneficiari. L'article 305.2 del CP no recull, doncs, les subvencions *ex post*.

2) El segon requisit, que també serveix per a delimitar la conducta típica, consisteix en el fet que es tracti de **subvencions superiors als 80.000 euros**, la qual cosa implica que el tipus no està exigint que l'alteració de condicions impliqui un perjudici d'aquesta quantia.

3) El tercer requisit és que el precepte exigeix que es verifiqui una **alteració substancial de les condicions vinculades a l'objecte de la subvenció (fins)**.

Ens trobem en presència d'una clàusula normativa indeterminada, ja que en cada cas el jutge haurà de determinar si l'incompliment de condicions ha suposat una alteració especial dels fins de la mesura de foment públic d'activitats. Amb aquesta finalitat, el paràmetre de referència valoratiu ha de quedar fixat en els objectius establerts de manera estàtica i *a priori* en la normativa administrativa reguladora de la subvenció. **!**

La consumació d'aquesta modalitat típica es verifica en el moment de l'incompliment de les condicions de la subvenció que suposin una alteració substancial dels fins per als quals es va concedir.

3.2. L'excusa absolutòria *ex post factum*

Pel que fa a la causa d'aixecament de pena *ex post factum**, ens remetem al que hem dit en relació amb l'excusa prevista a l'article 305.4 del CP.

* Article 308.4 CP.

Vegeu el subapartat 1.7 d'aquest mòdul didàctic. **!**


3.3. L'obtenció indeguda de fons dels pressupostos generals de les comunitats europees o d'altres que aquestes administrin

L'article 309 del CP respon a les necessitats de tutela dels interessos financers de les comunitats europees expressats al Conveni internacional de 26 de juliol de 1995.


Aquest precepte recull exclusivament la modalitat típica d'obtenció indeguda de fons dels pressupostos de les comunitats o d'altres que aquestes administrin, falsejant les condicions requerides per a la seva concessió o ocultant les que l'haguessin impedit.

El legislador ha intentat conservar tant com ha pogut els elements configuradors del delictes de frau de subvencions* per a projectar-los a l'àmbit de la protecció dels interessos de les comunitats europees, des de la perspectiva de l'activitat subvencionadora d'activitats a càrrec dels pressupostos comunitaris.

* Article 308.1 CP.

No obstant això, l'obtenció indeguda de fons dels pressupostos generals de les comunitats falsejant les condicions requerides per a la seva concessió o ocultant les que l'haguessin impedit està tipificada a l'article 309, mentre que la conducta de malversació d'aquests fons (desafectació al fi previst) per aplicació a una finalitat diferent a aquella per a la qual es van concedir es troba tipificada a l'article 306 del CP. 

La conducta típica de l'article 309 es descriu de manera gairebé idèntica a la conducta recollida a l'article 308 (frau de subvencions), de manera que en aquest cas es pot reproduir una bona part del que es diu allí. Lògicament, varia el límit mínim de la quantitat exigida als fons comunitaris perquè la conducta defraudatòria tingui rang de delictes: cal que assoleixi un valor mínim de 50.000 euros.

 Sobre la conducta típica en el frau de subvencions, vegeu el subapartat 3.1 d'aquest mòdul didàctic.

La falta correlativa a aquest delictes* reproduceix l'estructura i els elements típics, exigint que el valor dels fons comunitaris obtinguts se situï en el límit mínim de 4.000 euros i el màxim de 50.000.

* Article 628 CP.

L'article 309 s'ha d'interpretar, al seu torn, a la vista del que disposa l'article 1.a del Conveni internacional de 1995, que tipifica el contingut mínim que han de tenir en compte els estats membres de la UE, en les tipicitats del dret penal intern en relació amb les conductes que atempten contra els pressupostos comunitaris en matèria de despeses (activitats de promoció o de foment d'activitats).

L'article 309, com passa amb els articles 305.3 i 306, tampoc no al·ludeix a la defraudació dels pressupostos de les comunitats quan són administrats per un estat per compte d'aquestes. Aquesta hipòtesi s'ha d'incloure típicament a l'article 308.

4. El delictes comptable

L'article 310 del CP, que es correspon gairebé idènticament amb el seu homòleg a l'anterior Codi penal, ha estat acollit desfavorablement per la doctrina.

La configuració autònoma com a delictes del que en realitat són actes preparatoris o d'execució parcial del delictes fiscal constitueix un avanç de la línia de la intervenció juridicopenal en l'esfera tributària, molt discutible des de concepcions garants.

Lectura complementària

F. Morales Prats (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1581 i seg.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Ens trobem, doncs, davant d'estructures típiques de perill que es basen exclusivament en la infracció de deures formals en l'àmbit tributario-comptable davant la Hisenda pública, i més concretament en l'incompliment de les obligacions de col·laboració que el subjecte passiu tributari té amb l'Administració.

4.1. La conducta i l'estructura típica

L'article 310 recull un primer element com a pressupòsit de les modalitats típiques alternatives de comportament: la concurrència de l'**obligació de portar una comptabilitat mercantil i llibres o registres fiscals**, d'acord amb el que estableix la Llei general tributària.

Hi ha un primer requisit que sembla clar: la normativa generadora de deures comptables, pel que fa a l'aplicació de l'article 310 del CP, ha de ser de naturalesa juridicotributària i ha de tenir el rang formal de llei. Per tant, l'obligació comptable que assenyalava el tipus no pot tenir l'origen en normes d'altra naturalesa. D'aquest pressupòsit típic es pot inferir el caràcter de delictes especial de la figura delictiva analitzada.

Les modalitats típiques del delictes comptable són les següents: 

1) L'incompliment absolut de les obligacions comptables*

Des del punt de vista de la modalitat del comportament, el precepte recull un tipus d'omissió pròpia (estructura típica de simple inactivitat). Des de la perspectiva teleologicomaterial del bé jurídic protegit (perspectiva material dels interessos del patrimoni de la Hisenda pública en la seva vessant recaptadora, com a objecte jurídic de tutela), s'ha de qualificar de delictes de perill abstracte.

El precepte al·ludeix a un incompliment absolut de l'obligació comptable. D'aquesta manera estableix un límit objectiu a la incriminació, en virtut del qual el

* Article 310.a CP.

subjecte passiu tributari ha d'estar sotmès al règim d'estimació directa de les bases tributàries.

2) La doble comptabilitat*

En aquesta modalitat típica no ens trobem davant un simple incompliment de les obligacions tributàries, sinó que es tracta també d'un delictes de perill abstracte construït sobre la base d'un acte preparatori elevat a la categoria de delictes autònom.

3) Les omissions i les falsedats comptables**

El caràcter delictiu de les conductes típiques descrites a les lletres *c* i *d* de l'article 310 es condiciona a la concurrència dels requisits establerts al paràgraf segon del precepte. Així, les falsedats comptables (actives o omissives) que es descriuen allí només adquireixen rellevància juridicopenal en els casos següents:

- Si posteriorment s'acompanyen de l'omissió de la declaració tributària per part del contribuent.
- Si aquesta declaració es presenta reflectint falsedats comptables.

El precepte inclou un segon criteri limitador de caràcter quantitatiu, en exigir que l'import, de més o de menys, dels càrrecs o els abonaments omesos o falsos excedeixi –sense compensació aritmètica entre ells– els 240.000 euros per a cada exercici econòmic.

Aquestes modalitats típiques estan sotmeses a més condicionants legals, ja que presenten menys desvaloració que les previstes a les lletres *a* i *b* de l'article 310 del CP.

Pel que fa al tipus subjectiu, cal indicar que el delictes analitzat (en totes les modalitats típiques) exigeix una conducta dolosa per part del subjecte.

4.2. Els concursos

En les hipòtesis d'infracció comptable seguides de defraudació tributària recollides a l'article 305 del CP, se suscita un concurs aparent de lleis entre aquest darrer precepte i l'article 310 que s'haurà de resoldre d'acord amb el principi de consumpció a favor del delictes de defraudació tributària.

* Article 310.b CP.



** Article 310.c i d CP.

Lectures complementàries

Llegiu les STS de 26 de novembre de 1990 [RJ 1990, 9165], 27 de desembre de 1990 [RJ 1990, 5209] i 31 d'octubre de 1992 [RJ 1992, 8629].

Sobre les opinions doctrinals que discrepen de la que se sosté aquí, podeu consultar:

F. Morales Prats (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (pàg. 1583 i 1584). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Resum


Les modificacions substancials en els delictes contra la Hisenda pública i la Seguretat Social no han estat introduïdes arran de l'aprovació del nou Codi penal, sinó que ja es van iniciar amb la modificació operada a l'anterior text punitiu per mitjà de la **Llei orgànica 6/1995, de 29 de juny**. Aquesta ha estat la norma que l'actual Codi penal ha pres com a base de la seva regulació.

D'aquesta manera, el grup de delictes que s'analitzen aquí es pot estructurar en dos grans grups:

- Els **delictes que protegeixen fonamentalment l'erari públic i els fons de la Seguretat Social**, que tenen una empremta patrimonial, tot i que aquesta es defineix des de l'òptica dels interessos públics, com ara el delicte de defraudació a la Hisenda pública* i a la Seguretat Social**.
- Els **delictes en què l'atac es dirigeix directament a la Hisenda pública** en el seu vessant de despesa pública, d'activitat pública de foment d'activitats, com passa amb el delicte de frau de subvencions*.

* Article 305 CP.
** Article 307 CP.

* Article 308 CP.

Paral·lelament, la importància que ha assumit la Unió Europea en l'activitat pública econòmica, plasmada en els compromisos expressats en el Conveni de 26 de juliol de 1995, tant en el vessant patrimonial públic o recaptador com en l'economicoprestacional, justifiquen la inclusió en el Codi penal de 1995 de tres preceptes penals dirigits a la tutela dels interessos tributariofinancers de les comunitats europees. Aquests delictes objecte de regulació són els següents: 

- El **delicte de defraudació tributària a les comunitats europees***.
- El **delicte de defraudació als pressupostos generals de les comunitats europees o d'altres que aquestes administrin****.
- El **delicte de frau de subvencions procedents de les comunitats europees*****.

* Article 305.3 CP.

** Article 306 CP.

*** Article 309 CP.

L'existència d'una gran quantitat de normativa administrativotributària i social en aquest àmbit de l'activitat, i la instauració en aquesta normativa d'un sistema d'infraccions i sancions, configuren una base que no es pot obviar en la interpretació dels tipus penals. Aquest fet és tan evident que el legislador de 1995, a fi d'aconseguir més operativitat recaptadora de l'Administració, estableix com a elements típics dels delictes objecte d'estudi determinades característiques per sota de les quals cal acudir, si escau, a la qualificació de la conducta com a falta o com a simple infracció administrativa. Tenim els casos següents:

- En els delictes de defraudació a la Hisenda pública* i a la Seguretat Social**, la quantia mínima de la defraudació per poder parlar de delicte s'estableix en 120.000 euros.

* Article 305 CP.
** Article 307 CP.

- En el delictes de frau de subvencions*, la subvenció, la desgravació o l'ajuda pública per poder parlar de delictes han de sobrepassar els 120.000 euros.
- En els delictes de defraudació tributària a la Hisenda de les comunitats europees*, als seus pressupostos generals o a altres que aquestes administrin**, o en el delictes de frau de subvencions relatives a fons procedents de les comunitats europees***, el límit mínim s'estableix en 50.000 euros.

* Article 308 CP.

* Article 305.3 CP.

** Article 306 CP.

*** Article 309 CP.

Les **excuses absolutòries** que contenen els articles 305.4 del CP –per a la defraudació a la Hisenda pública–, 307.3 del CP –per a la defraudació a la Seguretat Social– i 308.4 del CP –per al frau de subvencions– per als casos en què la situació es regularitza davant la Hisenda pública o la Seguretat Social, o bé es reintegren les subvencions, les desgravacions o les ajudes públiques obtingudes indegudament, s'han d'interpretar també en clau politicocriminal d'agilitació recaptadora i d'harmonització del dret tributari amb el dret penal.

L'extensió d'aquestes clàusules d'exempció de la responsabilitat a les falsedats instrumentals comeses també s'explica per tal de facilitar la regularització més que no pas per raons dogmàtiques.

Juntament amb aquestes previsions, el Codi penal de 1995 manté, però, el **delicte comptable** de l'article 310 del CP, que és un delictes difícil de justificar en el present sistema d'incriminació, sobretot tenint en compte que constitueix l'avantsala de posteriors defraudacions i que suposa la criminalització de l'incompliment de determinats deures comptables.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. El delictes de defraudació a la Hisenda pública tipificat a l'article 305 del CP constitueix...
 - a) un delictes especial impropis.
 - b) un delictes comú.
 - c) un delictes especial propi.
2. Entre les formes comissives de la defraudació a la Hisenda pública (art. 305 CP) es pot donar una forma omissiva...
 - a) quan en la declaració a la Hisenda pública s'ometen dades rellevants, és a dir, quan es produeixen omissions parcials.
 - b) quan s'omet la presentació de la declaració davant la Hisenda pública, és a dir, quan es produeix una omissió total.
 - c) tant en supòsits d'omissió parcial com en supòsits d'omissió total.
3. L'exigència típica de la defraudació en les formes comissives actives de l'article 305 del CP...
 - a) no pressuposa l'existència d'engany.
 - b) implica la possibilitat de comissió imprudent del delictes.
 - c) comporta la verificació d'engany o astúcia.
4. La realització de més d'una de les modalitats comissives previstes a l'article 305 amb una unitat d'acció s'ha de qualificar...
 - a) de concurs de normes, ja que ens trobem davant un tipus mixt alternatiu.
 - b) de concurs ideal de delictes, ja que ens trobem davant un tipus mixt alternatiu.
 - c) de concurs medial de delictes, ja que ens trobem davant un tipus mixt alternatiu.
5. La xifra de 120.000 euros en el delictes de defraudació a la Seguretat Social (art. 307) té la naturalesa...
 - a) d'element del tipus objectiu.
 - b) de causa de justificació.
 - c) de condició objectiva de punibilitat.
6. Constitueixen qualificacions específiques dels delictes de defraudació a la Hisenda pública (art. 305 CP) i a la Seguretat Social (art. 307 CP)...
 - a) la gravetat especial del perjudici causat i l'ús de persones interposades.
 - b) la gravetat i la transcendència especials d'acord amb l'import defraudat i amb l'existència d'una estructura organitzativa que afecti o pugui afectar una pluralitat de tributants obligats, i l'ús de persones interposades de manera que quedi oculta la identitat del tributant obligat.
 - c) la gravetat i la transcendència especials d'acord amb l'import defraudat i l'existència d'una estructura organitzativa que afecti o pugui afectar una pluralitat de tributants obligats.
7. Perquè el frau de subvencions (art. 308 CP) constitueixi un delictes és necessari que la subvenció, la desgravació o l'ajuda pública obtingudes superin...
 - a) els 50.000 euros.
 - b) els 80.000 euros.
 - c) els 120.000 euros.
8. Els supòsits d'infraccions comptables (art. 310 CP) seguides de defraudació tributària (art. 305 CP) s'han de qualificar de...
 - a) concurs medial de delictes.
 - b) delictes continuat.
 - c) concurs de normes amb aplicació preferent del delictes de defraudació tributària.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. c, 2. b, 3. c, 4. a, 5. a, 6. b, 7. b, 8. c.

Glossari

ACP *m* Anterior Codi penal (Codi penal de 1973).

beneficis fiscals *m pl* Denominació genèrica de les reduccions, bonificacions, deduccions, exempcions i desgravacions tributàries.

compensació *f* Reducció percentual del deute produït quan el subjecte obligat és, al seu torn, creditor del beneficiari de l'obligació.

CP *m* Codi penal.

deduccions *f pl* Bonificacions o reduccions de qualsevol naturalesa concedides en els deutes per quotes a la Seguretat Social.

enquadrament *m* Acció consistent a donar d'alta en el règim de la Seguretat Social els treballadors per compte d'altri.

ingressos a compte de retribucions en espècie *m pl* Supòsits homòlegs als de la retenció i en què la materialització del rendiment no pot ser objecte de retenció, de manera que la normativa tributària estableix substitutivament l'ingrés dinerari per aquests conceptes.

LECrím *f* Llei d'enjudiciament criminal.

LGSS *f* Llei general de la Seguretat Social.

LGT *f* Llei general tributària.

LISOS *f* Llei sobre infraccions i sancions en l'ordre social.

LO *f* Llei orgànica.

quantitats retingudes *f pl* Quantitats que una tercera persona establerta normativament, i per tant convertida també en tributant obligat, reté al principal subjecte obligat al pagament a fi de satisfer la quota d'un tribut.

quota *f* Quantitat resultant de l'obligació d'un pagament procedent dels conceptes que abraça un tribut o una cotització.

RGRSS *m* Reglament general de recaptació dels recursos del sistema de la Seguretat Social.

RJ *m* Repertori de jurisprudència Aranzadi.

STS *f* sentència o sentències del Tribunal Suprem.

subvenció pública *f* Desplaçament o transmissió patrimonial de fons dineraris o béns en espècie de l'Administració als particulars, atorgada amb la finalitat d'estimular activitats econòmiques.

tribut *m* Denominació genèrica dels impostos, taxes i contribucions especials.

UE *f* Unió Europea.

Bibliografia

Bibliografia bàsica

Bacigalupo Zapater, E. (dir.) (1998). *Curso de Derecho Penal Económico*. Madrid: Marcial Pons.

Bajo Fernández, M. (dir.) i altres (1998). *Compendio de Derecho Penal: parte especial* (vol. II). Madrid.

Bajo Fernández, M. (dir.) i altres (2004). *Compendio de Derecho Penal: parte especial* (vol. II). Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces.

Cobo del Rosal, M.; Carmona Salgado, C.; González Rus, J.J.; Morillas Cueva, L.; Polaino Navarrete, M.; Portilla Contreras, G. (1999). *Curso de Derecho penal español. Parte especial I i II*. Madrid: Marcial Pons.

Conde-Pumpido Ferreiro, C. (Dir.) (2001). *Código penal. Doctrina y Jurisprudencia* (toms I, II i III). Madrid: Trivium.

Gómez Benítez, J.M. (2002). *Derecho Penal Económico*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial ("Manuales de Formación Continuada", 14, 2001).

Martínez-Buján Pérez, C. (1998). *Derecho penal Económico. Parte general*. València: Tirant lo Blanch.

Martínez-Buján Pérez, C. (1999). *Derecho penal Económico. Parte especial*. València: Tirant lo Blanch.

Martínez-Buján Pérez, C. (2002). *Derecho Penal Económico*. València: Tirant lo Blanch.

Muñoz Conde, F. (2004). *Derecho penal. Parte especial* (15a. ed.). València: Tirant lo Blanch.

Quintero Olivares, G.; Morales Prats, F.; Valle Muñoz, J.M.; Prats Canut, J.M.; Tamarit Sumalla, J.M.; García Albero, R. (2004). *Comentarios a la parte especial del Derecho penal* (4.ª edición). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Quintero Olivares, G.; Morales Prats, F.; Valle Muñoz, J.M.; Prats Canut, J.M.; Tamarit Sumalla, J.M.; García Albero, R. (2004). *Comentarios al nuevo Código penal* (3.ª edición). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Rodríguez Mourullo (dir.) **i altres** (1997). *Comentarios al Código Penal*. Madrid: Civitas.

Suárez-Mira Rodríguez, C. (2004). *Manual de Derecho Penal* (2a. edició). Madrid: Civitas.

Vives Antón, T.S.; Boix Reig, V.; Orts Berenguer, E.; Carbonell Mateu, J.C.; González Cussac, J.L. (1996). *Comentarios al Código penal de 1995*. València: Tirant lo Blanch.

Vives Antón, T.S.; Boix Reig, V.; Orts Berenguer, E.; Carbonell Mateu, J.C.; González Cussac, J.L. (2004). *Derecho penal. Parte especial* (2a. ed.). València: Tirant lo Blanch.

Bibliografia complementària

Arroyo Zapatero, L. (1987). *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*. Madrid: Ministerio de Justicia.

Ayala Gómez, I. (1988). *El delito de defraudación tributaria; artículo 349 CP*. Madrid: Civitas.

Bacigalupo Zapater, E. (1995). "El nuevo delito fiscal". *Actualidad Penal* (núm. 45).

Berdugo Gómez de la Torre, I.; Ferré Olivé, J.C. (1994). *Todo sobre el fraude tributario*. Barcelona: Praxis.

Boix Reig, J.; Bustos Ramírez, J. (1987). *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Tecnos.

Choclán Montalvo, J.A. (2004). "La incidencia de la Nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal". *Nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal* (25, núm. 5.928, pàg. 1-6).

Choclán Montalvo, J.A. (2000). "Consumación y prescripción del delito fiscal". *Actualidad Penal* (núm. 10, febrer).

Delgado López (1985). "La doctrina del Tribunal Supremo sobre la falta de ingreso en las cuotas obreras de la Seguridad Social retenidas por el empresario". *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*.

Díaz Valcárcel, L.M. (1996). "La regularización tributaria y el Código Penal de 1995". *La Llei* (ed. catalana i balear, núm. 130).

Diversos autors (2001). "Problemas actuales del delito fiscal". *Derecho Penal Económico* (pàg. 69 i seg.). Madrid.

Ferré Olivé, J.C. (1988). *El delito contable*. Barcelona: Praxis.

Gómez Rivero, M.C. (1996). *El fraude de subvenciones*. València.

Gracia Martín, L. (1990). *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*. Madrid: Trivium.

Martínez-Bujan Pérez, C. (1995). *Los delitos contra la Hacienda pública y la seguridad social* (estudi de les modificacions introduïdes per la LO 6/1995, de 29 de juny). Madrid: Tecnos.

Morales Prats, F. (1995). "Los efectos penales de la regularización tributaria en la reforma penal de 1995". A: Diversos autores. *La nueva regulación del delito fiscal y contra la seguridad social*. Barcelona: Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya.

Nieto Martín, A. (1996). *Fraudes comunitarios: derecho penal económico europeo*. Barcelona: Praxis.

Pérez Royo, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: Civitas.

Rancaño Martín, A. (1997). *El delito de defraudación tributaria*. Madrid.

Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P. (1995). *El delito contable tributario. Interpretación y análisis del artículo 350 bis CP*. Pamplona: Aranzadi.

Terradillos Basoco, J. (1995). *Derecho Penal de la empresa*. Madrid: Trotta.

Tiedemann, K. (1993). *Lecciones de Derecho Penal económico (comunitario, español, alemán)*. Barcelona: PPU.

Valle Muñiz, J.M. (1995). "La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el art. 307 del nuevo Código Penal". *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales* (núm. III).

Vicente Martínez, R. de (1996). *Los delitos contra la seguridad social en el Código penal de la democracia*. Madrid.