

Delictes contra la Hisenda pública i contra la Seguretat Social

Fermín Morales Prats

PID_00188251



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

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	10
1.3. Les formes típiques alternatives de comissió de la defraudació	11
1.4. El resultat típic	13
1.5. Els tipus agreujats	14
1.6. El delicte de defraudació tributària contra la Hisenda de la Comunitat Europea	16
1.7. Els efectes penals de la regularització tributària en el Codi penal. La clàusula legal de l'article 305.4	17
1.8. El delicte de defraudació als pressupostos generals de la Unió Europea o a altres d'administrats per la Unió Europea	20
1.9. <i>Excursó</i> : La prescripció del delicte fiscal	21
2. El delicte de frau a la Seguretat Social	24
2.1. Les conductes punibles: l'exigència de frau com a element objectiu del tipus	25
2.1.1. L'elusió del pagament de les quotes de la Seguretat Social i els conceptes de recaptació conjunta	26
2.1.2. El frau en l'obtenció indeguda de devolucions	28
2.1.3. El frau en el gaudi indegut de deduccions per qualsevol concepte	29
2.2. La necessitat que el perjudici irrogat a la Tresoreria General de la Seguretat Social excedeixi els 120.000 euros	29
2.3. El tipus subjectiu	30
2.4. L'autoria i la participació	30
2.5. Les circumstàncies especials d'agreujament	31
2.6. L'exempció de responsabilitat penal per regularització del deute	31
3. El frau de subvencions	32
3.1. La conducta típica	32
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	33

3.1.2. L'incompliment de les condicions per alteració substancial de les finalitats perseguides per la subvenció	35
3.2. L'excusa absoluta <i>ex post factum</i>	36
3.3. L'obtenció indeguda de fons dels pressupostos generals de la Unió Europea o d'altres d'administrats per la Unió Europea	36
4. El delicte comptable	38
4.1. La conducta i l'estructura típica	38
4.2. Els concursos	39
Resum	40
Exercicis d'autoavaluació	43
Solucionari	44
Glossari	45
Bibliografia	46

Introducció

El Codi penal de 1995 al costat del delicte de defraudació tributària i els fraus a la Seguretat Social va introduir figures delictives relatives a conductes defraudatòries a la Hisenda de la Comunitat Europea (article 305.3 del Codi penal), als pressupostos generals i a altres pressupostos que aquesta hisenda administra (article 306 del Codi penal), i també el frau a les subvencions que atorga la Unió Europea (article 309 del Codi penal).

Nota

En el glossari trobareu el contingut de totes les sigles i abreujaments d'aquest mòdul didàctic.

Els trets substancials del model d'incriminació pel qual va optar el Codi penal de 1995 es poden sintetitzar de la manera següent:

- Fixació d'un requisit típic, xifrat en un límit de quantitat defraudada perquè el fet defraudatori adquireixi rellevància jurídicopenal, tant pel que fa al delicte de defraudació tributària com al delicte de frau de subvencions.
- Inclusió d'un conjunt de causes d'aixecament de la pena *ex post factum*, basades en la idea d'una regularització tributària que cal 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 querrela 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.
- Previsió en el delicte de defraudació tributària d'una modalitat típica expressa per a les formes d'omissió i creació d'un règim de tipus agreujats específics.

Després de la reforma del Codi penal del 2010 (LO 5/2010), queda fixada una quota defraudatòria mínima de 120.000 euros comuna per al delicte de defraudació tributària i el delicte de defraudació de subvencions, a partir de la qual comença la rellevància jurídicopenal de les conductes defraudatòries –per sota d'aquesta xifra opera el dret tributari i el dret administratiu sancionador. La reforma del 2010 va introduir també la responsabilitat penal de les persones jurídiques (art. 310 bis) per als delictes previstos en el títol XIV del llibre segon del Codi penal.

Objectius

En aquest mòdul hi ha els continguts i les eines procedimentals indispensables perquè assolis 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 que configuren el delicte de defraudació a la Seguretat Social.
- 4.** Estudiar l'estructura del frau de subvencions estatals o comunitàries.
- 5.** Analitzar els elements del delicte comptable i el caràcter medial o instrumental que tenen amb els delictes esmentats abans.
- 6.** 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.
- 7.** Estudiar els pressupòsits d'aplicació de les clàusules específiques d'aixecament de la pena, ampliadades 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 del dret tributari i el dret de la Seguretat Social. Per tant, en aquests delictes cal evitar formular elaboracions teòriques abstractes del bé jurídic, massa desvinculades 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 fa la doctrina 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 tracta, doncs, d'un objecte jurídic de protecció amb una empremta patrimonial, però definida des de l'òptica dels interessos públics, cosa que permetria establir una plena autonomia d'aquest objecte respecte al bé jurídic encarnat per la propietat o el patrimoni privat.

Per tant, l'article 305 del Codi penal, que fa referència al delicte contra la Hisenda pública, tutela, de fet, interessos supraindividuals, de caràcter col·lectiu, que es recullen en la idea de patrimoni de la Hisenda pública. Aquesta configuració no obsta perquè, mitjançant aquest bé jurídic, s'aconsegueixi 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 l'obligat tributari. Ens trobem, per tant, davant un delicte especial propi.

Lectura complementària

Tingueu present la nova Llei general tributària (58/2003, de 17 de desembre). Consulteu l'obra següent:

J. A. Choclán Montalvo (2004). "La incidencia de la Nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal". *Nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal* (25, núm. 5928, pàg. 1-6).

Lectura complementària

Sobre les diferents formulacions doctrinals relatives al bé jurídic, consulteu la referència següent: **F. Morales Prats** (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 467 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

El subjecte actiu del delicte

Solament l'obligat tributari pot ser subjecte actiu del delicte de frau a la Hisenda pública.

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 pot ser ni autor ni coautor del delicte de frau a la Hisenda pública, i la seva conducta adquireix rellevància a l'efecte de l'article 305 del Codi penal a títol de partícip.

L'administrador en els delictes de defraudació tributària

Pel que fa al delicte de defraudació tributària (art. 305 del Codi penal), es pot aplicar l'article 31 del Codi penal, com a norma d'harmonització projectable als delictes especials propis, quan la condició de subjecte passiu tributari concorri en una persona jurídica o societat (per exemple, l'impost de societats). En aquests casos, ha de respondre 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. Tot això amb independència de la responsabilitat penal que pot adquirir la persona jurídica de manera directa, conforme a les previsions de l'article 310 bis del Codi penal.

El **subjecte passiu** del delicte és, d'acord amb l'article 305.1 del Codi penal, 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 omissió defraudatòria, per mitjà de determinades maneres o mitjans que expressen objectivament una part del desvalor d'acció. Aquests, al seu torn, han de determinar un resultat típic de perjudici per a la Hisenda pública, basat en una quota tributària defraudada o un import no ingressat de les retencions, dels ingressos a compte, de les devolucions o dels beneficis indeguts, que sigui superior a 120.000 euros (desvalor de resultat).

Sobre els conceptes de *frau de llei* i *simulació*, s'han de consultar els articles 15 i 16 de la Llei general tributària. S'ha de tenir en compte que bona part de la doctrina (Choclán) considera penalment rellevant únicament la simulació. El Tribunal Suprem, per contra, ha anat atorgant rellevància penal també al frau de llei (veg., per totes, la STS de 28 de novembre del 2003).

No obstant això, el Tribunal Constitucional, en la sentència 120/2005, de 10 de maig del 2005, ha tercerejat en aquesta polèmica, negant rellevància penal a l'anomenat *frau de llei*. En efecte, s'afirma en la resolució que, per a considerar comès el delicte de defraudació tributària (art. 349 del Codi penal de 1973 o 305 del Codi penal vigent), no n'hi ha prou amb el "resultat perjudicial per als legítims interessos recaptatoris de l'Estat", sinó que a més hi ha de concórrer:

Lectura complementària

Sobre les diferents opinions doctrinals respecte al subjecte actiu del delicte previst en l'article 305 del Codi penal consulteu la referència següent: F. Morales Prats (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 471 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson Aranzadi.

Acció o omissió defraudatòria

L'acció o l'omissió defraudatòria consisteix en l'elusió del pagament de tributs, l'elusió del pagament de quantitats retingudes o que s'hagin hagut de retenir, l'elusió del pagament d'ingressos a compte de retencions en espècie, obtenció indeguda de devolucions o gaudi indegut de beneficis fiscals.

"[U]n ànim específic d'ocasionar el perjudici típic mitjançant una acció o omissió dolosa directament encaminada a això, elements, ambdós, que, si bé encaixen perfectament amb la presència d'un negoci simulat dirigit a ocultar el fet imposable, no es mesuren amb la figura del frau de llei tributària com a mitjà de comissió del dit delictes [...]. La utilització d'aquesta figura per a fonamentar la condemna del demandant d'empara com a autor responsable d'un delictes contra la Hisenda pública s'ha de considerar en conseqüència – com ja afirmem en l'esmentada STC 75/1984, de 27 de juny– una aplicació analògica del tipus penal previst en l'article 349 del Codi penal de 1973 que, com a tal, resulta lesiva del dret a la legalitat penal reconegut en l'article 25.1 de la Constitució espanyola."

Per tant, el Tribunal Constitucional conclou que:

"[E]n vista del que s'ha exposat anteriorment respecte de la improcedència d'acudir a la figura del frau de llei per procedir a una extensió dels tipus penals a supòsits que no hi estan específicament previstos, i també que, si bé l'atipicitat administrativa del frau de llei tributària no condueix necessàriament a la seva atipicitat penal, sí que constitueix, en canvi, un factor indicatiu d'aquesta última, ja que el contrari representaria un fet excepcional en la pauta general de relacions de progressió quantitativa entre la infracció tributària i el delictes fiscal, i tenint en compte també la molt estesa opinió doctrinal sobre l'atipicitat penal d'aquest comportament, s'ha de concloure que l'exigència de previsibilitat d'una condemna a títol de delictes fiscal no queda satisfeta en aquells supòsits en què aquesta condemna estigui fonamentada exclusivament en un comportament qualificable com a frau de llei tributària."

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

La comissió per omissió del delictes defraudatori

El delictes de defraudació tributària recull, en la modalitat d'omissió, un delictes de comissió per omissió en què el principi d'equivalència, segons el sentit de la llei, ha d'operar en el marc típic delimitat *ex lege* pel que fa 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 pel que fa al fet que en el mateix tipus penal s'expressa l'acció típica equivalent (conducta activa) defraudatòria, sense que s'hi pugui aplicar el que estableix l'article 11 del Codi penal. Cal afegir a tot això el caràcter defraudatori de la conducta, que és una exigència que abasta també l'omissió.

La identificació de les **conductes defraudatòries d'omissió** amb rellevància típica, pel que fa a l'aplicació de l'article 305.1 del Codi penal, no és problemàtica. Així, doncs, la comunicació de dades incompletes (omissions parcials d'ingressos i renda) a 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. Per tant, en aquests casos no ens trobem davant conductes d'omissió defraudatòries pel que fa a l'aplicació de l'article 305 del Codi penal.

De fet, el problema de les omissions defraudatòries *stricto sensu* es planteja en relació amb els supòsits de no presentació dolosa de la declaració tributària obligada, que determinen un perjudici a la Hisenda pública superior a 120.000 euros d'acord amb els termes en què l'article 305.1 del Codi penal expressa el resultat típic del delictes.

Conductes d'omissió

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

L'omissió dolosa de la declaració tributària és punible perquè aquesta conducta d'omissió 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 l'àmbit de comissió. Es tracta d'una equivalència material i jurídica, ja que la conducta d'omissió 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 del Codi penal, constitueixen una conseqüència del model tributari de determinació del deute tributari (pressuposat de la liquidació i la recaptació posterior) pel qual s'ha optat per a determinats impostos (per exemple, l'IRPF), cosa que remarca el caràcter subsidiari i dependent del dret penal en relació amb l'ordenament tributari.

Pel que fa a les **conductes de comissió activa del delicte**, el caràcter defraudatori que han de revestir, en relació amb els efectes típics de l'article 305.1 del Codi penal, sí que reclama en aquest cas que es tracti d'actes falsaris, 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 per a l'omissió dolosa, que consisteix a no fer la declaració tributària.

1.2. El tipus subjectiu

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

En particular, pel que fa a les modalitats d'omissió, 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).

Exemple

Entre els actes falsaris, d'astúcia o d'engany, hi trobem les conductes d'omissió o ocultació parcial de dades en el si de la conducta activa de la declaració tributària.

3) Coneixement de la capacitat individual i concreta per a fer la declaració tributària pertinent.

4) Coneixement de la producció del resultat típic, basat en un perjudici superior a 120.000 euros, i 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 configuració normativa i estructural d'aquest precepte, 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 Codi penal precisa de manera taxativa les formes de comissió activa o per ommissió del delictes, que són les següents:

- L'elusió del pagament de tributs, de quantitats retingudes a compte o que s'haurien 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 modalitats de comissió 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 l'àmbit d'un mateix tribut i en una mateixa anualitat tributària es cometen 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 de la Llei general tributària). Queden exclosos d'aquesta expressió altres conceptes que puguin integrar el deute tributari.

Lectures complementàries

Sobre l'elusió del pagament de tributs, consulteu els articles 26 i 58 de la Llei general tributària.

Amb la previsió de la modalitat de comissió d'**elusió del pagament de quantitats retingudes** o que s'haurien hagut de retenir, es vol delimitar la interpretació que la jurisprudència sostenia, amb anterioritat al Codi penal de 1995, sobre la qualificació juridicopenal oferta per als supòsits de retenció practicada (per exemple, pel que fa a l'IRPF dels treballadors) que després no s'ingressa en la Hisenda pública.

La figura del retenidor en el Codi penal de 1973

Davant el silenci de l'article 349 del Codi penal de 1973 sobre la figura del retenidor, la jurisprudència majoritària castigava aquests fets com a delicte d'apropiació indeguda (art. 535 del Codi penal de 1973). Malgrat això, era difícil encaixar el retenidor dins de l'article 349 del Codi penal de 1973, 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 delicte d'apropiació indeguda, però en el context típic d'aquesta última figura també es donaven problemes d'encaix. Des de l'aprovació del Codi penal de 1995 el legislador ha resolt la qüestió i sobre el retenidor que defraudi han de recaure les previsions penals de l'article 305 del Codi penal.

No obstant això, perviu el problema relatiu al tractament que correspon a l'**elusió del pagament de quantitats retingudes** que generen un import no ingressat en la Hisenda pública per sota de 120.000 euros, que és la quantia mínima 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 indeguda¹ ofereix artificialment. La conducta s'ha de sancionar d'acord amb el que disposen els articles 191 i 195 de la Llei general tributària, com a infracció tributària.

Fixem-nos que l'article 305.1 del Codi penal al·ludeix també a l'**elusió del pagament de les quantitats que s'haurien hagut de retenir**. El tipus abasta 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 opacitat tributària.

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 reves-teixen un caràcter i una naturalesa idèntics a les retencions en l'àmbit tribu-tari. En aquests casos, la materialització del rendiment no pot ser objecte de re-tenció i, per tant, la normativa tributària estableix, substitutòriament, l'ingrés dinerari (ingrés a compte) per aquests conceptes.

Lectura complementària

Sobre els problemes d'encaix de la conducta del retenidor, consulteu la referència següent: **F. Morales Prats** (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 480 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranza-di.

⁽¹⁾Article 252 del Codi penal.

Omissió de la retenció de l'IVA

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

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

Encara que d'acord amb la redacció de l'article 305.1 del Codi penal és complex diferenciar aquestes dues conductes, una forma de comissió de la conducta defraudatòria és l'elusió d'ingressos a compte de retribucions en espècie, i una altra, molt diferent, és l'obtenció indeguda de devolucions d'impostos.

Finalment, l'article 305.1 del Codi penal es refereix a la forma de comissió consistent en el **gaudi indegut de beneficis fiscals**. Per aquest concepte s'hi ha d'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 s'han excloure les subvencions, les desgravacions i les ajudes, modalitats que es recullen en la conducta típica de l'article 308 del Codi penal, i que es vinculen directament a l'activitat de foment de l'Administració (fraud de subvencions).

1.4. El resultat típic

El text legal assenjala que la conducta activa o d'omissió defraudatòria, duta a terme per mitjà d'alguna de les formes de comissió analitzades abans, ha de produir un resultat de perjudici patrimonial a la Hisenda pública superior a 120.000 euros, en termes de quota defraudada.

El resultat típic, per tant, a més de constituir un requisit bàsic de la conducta delictiva, assumeix el paper de límit objectiu que configura el model d'intervenció penal pel qual ha optat el legislador, i per sota del qual les conductes defraudatòries amb resultat de perjudici per a l'erari públic han de ser sancionades com a infracció tributària en l'ordre administratiu.

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 termes de l'art. 305.1 del Codi penal), pot constituir, si escau, una infracció tributària merament administrativa (art. 193 i 194 de la Llei general tributària).

Vegeu també

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

Vegeu també

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

La fixació del resultat típic expressat abans serveix a més per a establir un límit objectiu clar que permet la divisió del treball entre l'àmbit d'intervenció del dret penal i del dret tributari sancionador, de manera que les conductes defraudatòries per sota de 120.000 euros de quota defraudada han de ser objecte d'investigació i resposta sancionadora per part de l'Administració tributària, al marge del dret 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 en l'article 305.2 del Codi penal.

El delictes continuat i la defraudació a la Hisenda pública

No es poden sumar diferents quanties defraudades per un mateix impost en diferents períodes impositius, i inferiors a 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 Codi penal 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'IRPF i l'IVA), cal atènyer-se al que s'ha defraudat en cada període impositiu o de declaració, amb la particularitat que, si aquests períodes són inferiors a dotze mesos (com ara l'IVA), l'import defraudat es refereix 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 s'ha de verificar d'acord amb cadascun 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, solament es correspon amb un impost determinat (per exemple, l'IRPF, l'IVA i l'impost sobre el patrimoni). Així, doncs, no es pot establir cap quantitat defraudatòria superior a 120.000 euros, pel que fa a l'aplicació de l'article 305 del Codi penal, procedent de la suma de diferents imports defraudats corresponents a diferents tributs, si cap d'aquests no arriba individualment a 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, per tant, 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 condició objectiva de cap punibilitat; per tant, s'ha d'integrar en el resultat típic del delictes, ja que ni es tracta d'un esdeveniment futur i incert ni constitueix un esdeveniment desvinculat causalment de la conducta típica.

1.5. Els tipus agreujats

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

Lectures complementàries

Llegiu els articles 191 i següents de la Llei general tributària. Sobre les diferents opcions plantejades pels grups parlamentaris en el Codi penal i els problemes que pot comportar aquesta decisió politicriminal, consulteu la referència següent: F. Morales Prats (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 483 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Lectura complementària

Sobre el concepte de *deute tributari 'lato sensu'*, consulteu l'article 58 de la Llei general tributària.

1) Ús de persona o persones interposades

El tipus qualificat relatiu a l'ús de persona o 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 delicte 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 del dol de l'autor.

La figura del testaferro

Al darrere d'aquest subtipus agreujat hi ha la presència d'un còmplice o cooperador que contribueix a la comissió del delicte (el testaferro). Malgrat això, no s'ha d'interpretar que tots els possibles actes de cooperació necessària es limitin, pel que fa al delicte 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 depèn del fet que el testaferro hagi ocultat efectivament la identitat del vertader obligat tributari.

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

El tipus qualificat al·ludeix a l'ús "d'una persona o de persones", de manera que el precepte no es limita a la interposició de persones físiques; s'ha d'interpretar que també abasta els testaferros persones jurídiques, de manera que el subtipus agreujat revesteix més transcendència pràctica, ja 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 fictícies*.

2) Import defraudat

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

Aquest tipus de clàusules pugna amb la seguretat jurídica, ja que confereix 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 comporta un increment del desvalor d'acció i del desvalor del resultat. Aquesta hipòtesi agreujada mereix dues consideracions:

Sobre els testaferros

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

Exemple

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

Lectura complementària

Sobre la doctrina jurisprudencial de l'aixecament del vel relacionada amb aquesta qüestió, consulteu la referència següent:

F. Morales Prats (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 489 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

a) En primer lloc, cal interpretar que en aquest subtipus qualificat també regeix el límit de la transcendència i 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 agreujat té una redacció defectuosa que assenyalava que l'estructura organitzativa ha d'afectar o pot afectar una pluralitat d'obligats tributaris. No s'entén per quin motiu ha recorregut al verb *afectar*, el legislador, per a descriure aquest subtipus agreujat. 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 d'obligats tributaris.

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

1.6. El delictes de defraudació tributària contra la Hisenda de la Comunitat Europea

A partir dels compromisos expressats en el 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 dirigits a la tutela dels interessos tributaris i financers de les comunitats europees.

En aquest sentit, distingim la tipificació dels delictes següents:

- El delictes de defraudació tributària a la Hisenda de la Comunitat Europea², sempre que la quantia defraudada superi els 50.000 euros.
- El delictes de defraudació als pressupostos generals o altres pressupostos que administri la Comunitat Europea³, 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 la Unió Europea⁴, sempre que la quantia sigui superior a 50.000 euros. De manera correlativa, les faltes dels articles 627 i 628 del Codi penal recullen les conductes defraudatòries esmentades en els supòsits en què l'import del frau supera els 4.000 euros i no arriba a 50.000 euros.

L'article 305.3 del Codi penal recull el delictes de defraudació tributària a la Hisenda de Comunitat Europea. L'estructura típica que té és idèntica a la de l'article 305.1 del Codi penal, ja que el legislador remet explícitament a aquest precepte per delimitar la conducta típica, que solament matisa en assenyalar que la conducta es comet en aquest cas (article 305.3) contra la Hisenda de la Comunitat Europea, i que l'import de la quantia defraudada ha de superar els

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 per les anomenades *paradetes financeres*.

⁽²⁾Article 305.3 del Codi penal.

⁽³⁾Article 306 del Codi penal.

⁽⁴⁾Article 309 del Codi penal.

Vegeu també

Sobre les modalitats de comissió que descriu l'article 305.1 del Codi penal, consulteu el subapartat 1.3 d'aquest mòdul didàctic.

50.000 euros. En la falta correlativa de l'article 627 del Codi penal també es produeix una remissió en bloc a l'estructura i els elements típics del delicte de l'article 305.1 del Codi penal.

En conseqüència, les mateixes formes i mitjans de comissió de la conducta defraudatòria (activa o per omissió) que descriu l'article 305.1 del Codi penal es poden projectar al delicte de l'article 305.3 i a la falta de l'article 627 del Codi penal.

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

Abans de la reforma del Codi penal de 1973, operada pel 6/1995, 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'ordenament jurídic, ja que es produïa una falta 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 –article 122 de la Llei general tributària (antic article 61.2 de la Llei general tributària de 1963)– susciten incertesa pel que fa a la transcendència penal que tenien, ja que ni el Codi penal ni la Llei general tributària recollien cap referència explícita sobre el tema. L'encaix jurídic penal que la doctrina i la jurisprudència majoritàries atorgaven a les declaracions complementàries se circumscribia a la circumstància atenuant de penediment espontani (article 9.9 del Codi penal de 1973) o bé a l'atenuant analògic de penediment (article 9.10 del Codi penal). No obstant això, la previsió per part de l'Estat de vies extraordinàries de regularització o de tornada a la legalitat tributària amb efectes excepcionals d'exoneració de responsabilitats administratives i tributàries plantejava més problemes, com ha ocorregut amb l'oferta de subscripció de deute públic especial (disposició addicional tretzena de la Llei 18/1991, de 6 de juny). Davant aquesta situació, la Llei orgànica 6/1995, de 29 de juny, instaura per primera vegada un model legal explícit d'harmonització entre dret penal i dret tributari pel que fa als efectes juridicopenals de la regularització tributària⁵, que l'actual Codi penal ha recollit de manera pràcticament literal.

⁽⁵⁾Article 349 i següents del Codi penal de 1973.

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

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

Lectures complementàries

Amb referència als problemes plantejats per la regularització tributària operada, abans de la reforma del Codi penal, per la Llei orgànica 6/1995, de 29 de juny, consulteu la referència següent: **F. Morales Prats** (2011). *Comentarios al Código penal español* (pàg. 494 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi. Consulteu també l'article 61.2 de la Llei general tributària.

- Abans que l'Administració tributària hagi notificat al contribuïent 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 fet abans que el ministeri fiscal, l'advocat de l'Estat o el representant processal de l'Administració autonòmica, foral o local interposi una querella o denúncia.
- La clàusula legal acaba amb una referència a una tercera hipòtesi que no s'avé gramaticalment amb les dues hipòtesis a què ens hem referit 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 tenir coneixement formal de la iniciació de diligències."

Aquest tercer límit temporal es pot aplicar als supòsits de *notitia criminis* que adquireixi el jutge aliena a la denúncia o querella als supòsits d'interposició de denúncia o querella per part d'un particular i, finalment, a les diligències preliminars del ministeri públic pròpies del procediment abreujat⁶.

⁽⁶⁾ Article 773 de la Llei d'enjudiciament criminal.

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

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

Responsabilitats per delictes comptable

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

Amb més raó, per a no trencar la lògica del criteri hermenèutic (qui pot superar la barrera més alta, pot superar la més baixa), la disposició addicional segona de la Llei Orgànica 6/1995, de 29 de juny, estén els efectes d'exoneració de responsabilitat pels delictes de falsedat instrumental o per delictes comptable als supòsits en què els deutes objecte de regularització no arribin a la quantia establerta perquè es pugui parlar de delictes 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 mitjançant la disposició final cinquena del nou Codi penal.

La inclusió de **clàusules d'exempció de responsabilitat penal** en el delictes de defraudació tributària 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, i 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'hagi produït, abans que el ministeri públic, l'advocat de l'Estat o els representants de l'Administració autonòmica, local o foral formulin alguna 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 la 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, perquè el delictes ja s'ha consumat.

El Codi penal es conforma amb el fet 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 en relació amb el camp propi de les regles generals del desistiment voluntari de consumir el delictes. La qüestió reclama la delimitació entre consumació i temptativa en el delictes fiscal, ja que, una vegada verificat el perfeccionament típic del delictes, solament quedarà oberta la via de les clàusules de regularització *ex post factum*. En canvi, en la fase d'execució imperfecta corresponent a la temptativa, encara serà possible, per part de l'obligat, el desistiment voluntari de consumació del delictes.

En els **tributs amb autoliquidació**⁷, el perfeccionament típic (consumació) s'ha de fixar en el moment en què s'acaba el període legal d'ingrés voluntari determinat pel dret tributari d'acord amb les regles que disciplinen cada tribut. Particularment respecte a la modalitat d'omissió de l'article 305.1 del Codi pe-

Regularització voluntària

El legislador anima la regularització voluntària oferint efectes d'exempció de responsabilitat penal més enllà dels simples efectes tributaris que preveu l'article 122 de la Llei general tributària per a aquesta responsabilitat, per mitjà de declaracions complementàries.

Lectura complementària

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

Lectura complementària

Pel que fa al problema de l'ampliació de l'exempció als participis, consulteu la referència següent: F. Morales Prats (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 507 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

⁽⁷⁾ Article 122 de la Llei general tributària.

nal, el moment de consumació s'ha d'establir quan s'acaba el període voluntari que estableixen les normes del tribut per a la presentació de la liquidació (autoliquidació) sense que el contribuent l'hagi presentada.

D'aquesta manera, després que s'ha verificat la presentació de la declaració tributària (modalitat de comissió activa) o una vegada s'ha acabat el termini legal per a la presentació voluntària sense que el contribuent hagi presentat l'autoliquidació (modalitat de comissió), no és necessari aplicar les regles del desistiment voluntari⁸ 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 amb⁹ vista a l'exoneració de la responsabilitat penal.

⁽⁸⁾Article 16 del Codi penal.

⁽⁹⁾Article 305.4 del Codi penal.

Els **tributs sense autoliquidació**¹⁰ (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'aconsegueixi fins que es verifiqui l'acte liquidador per part de l'Administració tributària. No obstant això, no n'hi ha prou amb aquest requisit, sinó que també cal que el subjecte dugui a terme 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, feta 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*.

⁽¹⁰⁾Article 122 de la Llei general tributària.

1.8. El delictes de defraudació als pressupostos generals de la Unió Europea o a altres d'administrats per la Unió Europea

L'article 306 del Codi penal 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 en l'article 628 del Codi penal.

Lectura complementària

Vegeu el *Llibre verd sobre la protecció dels interessos financers comunitaris*, d'11 de febrer del 2001, Luxemburg, Oficina de Publicacions Oficials de les Comunitats Europees.

L'article 306 del Codi penal recull les conductes defraudatòries als pressupostos generals de la Unió Europea o a altres d'administrats per la Unió Europea, tant de caràcter actiu com d'omissió. No obstant això, a diferència del que disposa l'article 305.3 del Codi penal, en aquest delictes no es fa una remissió en bloc a l'estructura i els elements típics del delictes de l'article 305.1 del Codi penal.

Article 628 del Codi penal

L'article 628 del Codi penal fa referència al frau als pressupostos generals de la Unió Europea o a altres d'administrats per la Unió Europea per una quantitat superior a 4.000 euros i inferior a 50.000.

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

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

Les formes de comissió 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, publicat en el Diari Oficial C 316, de 27 de novembre 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 administrin aquestes comunitats o que vagin per compte seu. És necessari interpretar que la disminució d'ingressos ha d'arribar a una quantia superior a 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 administrin aquestes comunitats o que vagin per compte seu, per una quantia superior a 50.000 euros. Aquesta modalitat defraudatòria es correspon amb les modalitats defraudatòries degudes amb un resultat típic de perjudici superior a la quantia indicada, previstes en l'article 306.
- 3) La desviació d'un dret obtingut legalment que tingui com a efecte disminuir de manera il·legal els recursos del pressupost general de les comunitats europees, o de pressupostos que administrin aquestes comunitats o que vagin per compte seu, per una quantia defraudatòria superior a 50.000 euros.

El segon passatge de l'article 306 del Codi penal 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 a les finalitats per les quals es van concedir els fons (art. 3 del Conveni, de 26 de juliol de 1995).

1.9. Excurso: La prescripció del delictes fiscal

L'entrada en vigor de la Llei de garanties i drets dels contribuents (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'aquesta norma amb el termini de prescripció corresponent als delictes previstos en els articles 305 i següents del Codi penal establert en cinc anys per l'article 131 del Codi penal.

L'entrada en vigor de la nova Llei general tributària (58/2003, de 17 de desembre) manté la polèmica, ja que determina la prescripció en quatre anys dels drets que s'indiquen en l'article 66.

Article 66 de la Llei general tributària

- "a) El dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació.
- b) El dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats.
- c) El dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties.
- d) El dret a obtenir les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties."

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

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

En el sentit exposat, reproduïm, per totes, la STS de 30 d'octubre del 2001:

"[...] el fonament de la prescripció penal representa una manifestació més del *ius puniendi* de l'Estat, que es connecta amb el termini disposat pel legislador penal des que el delictes es va consumir, i això pel que fa a la major gravetat que significa la comissió del delictes en relació amb una infracció administrativa. De la mateixa manera que els delictes contra la salut pública (art. 359 i següents del Codi Penal), o els delictes de tinença, tràfic i dipòsit d'armes, municions i explosius (arts. 563 *et seq.*), es consumeixen des del moment en què es realitza l'acció delictiva prevista pel legislador, encara que la infracció administrativa amb què estan connectats pugui estar prescrita administrativament, sempre que dins del període marcat pel legislador penal s'activi –en condicions de regularitat processal i amb prou determinació– la instrucció processal de què deriva l'esclarament dels seus contorns juridicopenals. En definitiva, les finalitats són diverses i la gravetat de les conductes també, i per això, com hem deixat transcrit anteriorment, es declara la independència d'ambdós terminis de prescripció."

Confronteu-ho, en tot cas, amb la STS de 10 d'octubre del 2001, que, si bé no se separa completament de l'anterior jurisprudència, considera que "si l'Administració ha practicat la determinació de l'impost eludit dins dels quatre anys que preveu l'article 64 de la LGT, mentre no hagin transcorregut els cinc anys que estableix l'art. 131 del CP és possible la iniciació del procés penal pel

Lectures complementàries

J. A. Choclán Montalvo (2000, febrer). "Consumación y prescripción del delito fiscal". *Actualidad Penal* (núm. 10). F. Morales Prats (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 521 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi. **Diversos autors** (2001). "Problemas actuales del delito fiscal". *Derecho Penal Económico* (pàg. 69 i següents). Madrid.

delicte fiscal que es podria haver comès. Per contra, si no han transcorregut els cinc anys per a la prescripció del delicte, però han transcorregut els quatre dies dels quals l'Administració estava facultada per a determinar el deute, no és possible la iniciació del procediment, ja que no se'n disposarà d'un pressupòsit."

Finalment, sobre el moment d'interrupció de la prescripció, consulteu la STC 63/2005, de 14 de març.

2. El delicte de frau a la Seguretat Social

La Llei orgànica 6/1995, de 29 de juny, va crear llavors el nou article 349 bis del Codi penal, 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 delicte contra la Seguretat Social en el si dels delictes contra la Hisenda pública comporta que s'entén que el delicte 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, va actualitzar i va traduir a euros la quantia de la quota defraudada (superior a 120.000 euros). A més, va introduir alguns canvis en la redacció i va suprimir l'expressió *amb ànim fraudulent*, que s'inclouïa en l'anterior precepte.

L'objecte jurídic de tutela es limita a la funció recaptadora connatural en el patrimoni de la Seguretat Social. I les conductes que poden tenir 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, malgrat que també pot ser mitjançant l'obtenció indeguda de devolucions i del gaudi fraudulent de deduccions.

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

- Es criminalitza l'elusió de les cotitzacions empresarials en 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 delicte recollit en l'article 307 del Codi penal.

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 saldïn el deute que havien contret prèviament.

Lectura complementària

Sobre la incriminació en l'anterior Codi penal d'algunes conductes que es poden incloure en l'actual article 307, consulteu la referència següent: **F. Morales Prats** (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 529 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Article 628 del Codi penal

L'article 628 del Codi penal fa referència al frau als pressupostos generals de les comunitats europees o a d'altres que administrin aquestes comunitats per una quantitat superior a 4.000 euros.

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

Així, doncs, 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 el Reial decret legislatiu 5/2000, de 4 d'agost, 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, 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 sancions¹¹.

⁽¹¹⁾Article 20 i següents de la Llei sobre infraccions i sancions d'ordre social.

La coordinació necessària entre la intervenció penal i l'administrativa passa pel respecte al principi de prohibició de doble incriminació, tal com recull l'article 4 de la Llei sobre infraccions i sancions d'ordre social.

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 delicte. La defraudació és la modalitat de comissió 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.

Lectures complementàries

Sobre la defraudació, llegiu les STS de 12 de març de 1986 i de 12 de maig de 1986.

Defraudar no és solament causar un perjudici amb ànim defraudatori, sinó causar-lo mitjançant 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, malgrat que es tractarà de característiques diferents depenent que ens trobem davant 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. Amb anterioritat al Codi penal de 1995, aquest fet solament mereixia un càrrec en l'àmbit del dret administratiu sancionador. Malgrat això, el tipus inclou tant l'elusió de la quota empresarial com l'elusió de la quota obrera.

En definitiva, el que vol evitar el tipus penal és l'elusió del pagament de quotes degudes en quantia superior a 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 Codi penal a l'incompliment de l'ingrés de les quotes dels treballadors solament es pot negar des d'un punt de vista patrimonial del delictes contra la Seguretat Social, un punt de vista que està vinculat a la inèrcia jurisprudencial que hi ha hagut fins ara. De fet, els deures que es projecten sobre l'empresari, tant si es tracta de la seva cotització com de la dels seus treballadors, són idèntics, fins al punt que, si no fa el descompte en el moment de fer-los efectives les retribucions, posteriorment no el podrà fer i quedarà obligat a ingressar totes 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 dels 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 de les 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 de la manera, en els terminis i les condicions que estableix la normativa comuna aplicable.

No obstant això, 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, sia íntegra-

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 d'esment legal exprés a la quota retinguda, per la jurisprudència que inclou aquests supòsits dins dels delictes d'apropiació indeguda.

Lectura complementària

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

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, consulteu la referència següent: F. **Morales Prats** (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 532 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

ment –**elusió total**– o bé en una part del total, determinant voluntàriament una quantia inferior a la deguda –**elusió parcial**– si s'ha aplicat correctament, en tots dos casos, les normes reguladores de la cotització a la Seguretat Social.

Un supòsit paradigmàtic d'elusió total és, sense dubte, el cas en què s'ometen els actes d'enquadrament, això és, l'omissió, per part de l'empresari, de donar d'alta els treballadors per compte d'altri, i també quan s'oculta el deute per quotes i conceptes de recaptació conjunta mitjançant la no presentació dels documents de cotització.

No obstant això, la **presentació dels documents de cotització** converteix l'impagament en una cosa atípica: 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, cosa que, pel mateix motiu, impedeix apreciar cap delictes en l'impagament de la part no satisfeta.

El frau en l'elusió del pagament també es pot fer 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 que cal ingressar (quotes o conceptes de recaptació conjunta). La rellevància penal d'aquest acte deriva del fet que la persona obligada a pagar oculta 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 mitjançant una **compensació fraudulenta**. La composició es refereix als supòsits de col·laboració obligatòria de l'empresa en la gestió de la Seguretat Social. Les quantitats que abona l'empresari en concepte d'aquesta col·laboració obligatòria –per incapacitat laboral transitòria i per desocupació parcial–, i que corresponen al període a què es refereixen els documents de cotització, es podran compensar amb l'import de les quotes reportades en un període idèntic. La compensació fraudulenta comportarà, llavors, 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.

Lectura complementària

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

2.1.2. El frau en l'obtenció indeguda de devolucions

Els subjectes obligats al pagament tenen dret a la devolució total o parcial de l'import dels recursos que s'hagin recaptat per error, tret que l'ingrés de les quotes s'hagi produït maliciosament, és a dir, amb la intencionalitat evident d'elevat de manera indeguda 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 duplicitat 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 fetes per l'Administració de la Seguretat Social; d'ingrés després de prescriure l'acció per a exigir el pagament o el dret a fer 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, i també quan hi hagi una condonació del deute quan ja ha estat ingressat.

La devolució d'ingressos indeguts requereix, en tot cas, la tramitació mitjançant 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 de manera indeguda.

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

També és necessari 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 requereix que l'acte de disposició es basi en l'error que aquesta maniobra ha provocat.

Lectures complementàries

Sobre les prestacions de la Seguretat Social, llegiu els articles 23 de la Llei general de la Seguretat Social i 44 del Reglament general de recaptació dels recursos del sistema de la Seguretat Social.

No n'hi ha prou amb una devolució indeguda basada en peticions sense fonament. És necessari que la devolució indeguda tingui l'origen en la documentació falsa aportada per l'autor del delictes.

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

Per **deduccions** s'hi ha d'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 són objecte d'incriminació per aquesta modalitat els conceptes que responguin a la naturalesa de compensacions i subvencions.

El delictes requereix, en termes generals, que el gaudi de deduccions es faci de manera indeguda i fraudulenta.

La conducta s'ha de dur a terme, normalment, mitjançant una imputació indeguda de les deduccions en els documents de cotització per a disminuir l'import de la liquidació de quotes, sia aplicant bonificacions i reduccions de més import, o bé simulant l'existència de contractes bonificats.

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 delictes 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 a 120.000 euros.

No obstant això, la provocació d'un perjudici de més de 120.000 euros solament mereix 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.

No obstant això, és discutida la naturalesa jurídica que s'ha de reconèixer a la quantitat concreta exigida per a traspasar el llindar de la rellevància penal.

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

Lectura complementària

Pel que fa a les deduccions, vegeu l'article 77.2 del Reglament general de recaptació dels recursos del sistema de la Seguretat Social.

Les composicions i les subvencions

Mentre 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 solament té rellevància penal si es compagina amb els termes legals del delictes de frau de subvencions (art. 308 i 309 del Codi penal).

Vegeu també

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

Lectura complementària

Sobre els arguments que donen suport a la necessitat de dol de l'autor, consulteu la referència següent: F. **Morales Prats** (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 538 i 539). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

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 el següent:

"[...] cal atenir-se al que s'ha defraudat en cada liquidació, devolució o deducció. L'import del que s'ha defraudat ha de fer referència a l'any natural quan aquelles corresponguin a un període inferior a dotze mesos."

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 a 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.

2.3. El tipus subjectiu

El delictes contra la Seguretat Social no admet la comissió culposa. L'exigència expressa de dol que introdueix la Llei orgànica 6/1995, de 29 de juny, desapareix en la redacció de l'article 307 del Codi penal, encara que no ho fa per donar entrada a la modalitat imprudent, sinó perquè no és necessària.

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

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.

Solament poden eludir el pagament de cotitzacions de la Seguretat Social els qui legalment estan obligats a fer-ne l'ingrés en la Tresoreria General.

Obligacions de l'empresari

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

Els subjectes obligats a cotitzar en el règim general de la Seguretat Social són els treballadors i els empresaris per compte dels quals treballen. No obstant això, 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.

Lectura complementària

Sobre els problemes que pot plantejar la regla específica de determinació de la quantia, consulteu la referència següent: F. Morales Prats (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 539 i 540). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Lectures complementàries

Pel que fa a les aportacions a la Seguretat Social, vegeu els articles 103 i 104 de la Llei general de la Seguretat Social.

Solament l'empresari pot ser autor del delicte de frau a la Seguretat Social.

2.5. Les circumstàncies especials d'agreuament

L'article 307.1.2 del Codi penal 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 gravetat especials de la defraudació d'acord amb l'import defraudat.
- La transcendència i 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.

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

Com ocorre en els delictes contra la Hisenda pública, en el delicte contra la Seguretat Social l'autor 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 a l'abast.

Vegeu també

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

Vegeu també

L'excusatòria continguda en l'article 307 també coincideix, en els termes essencials, amb la que formula per al delicte fiscal l'article 305.4 del Codi penal, de manera que ens remetem a l'anàlisi que en fem en el subapartat 1.7.

3. El frau de subvencions

L'article 308 del Codi penal descriu l'anomenat *frau de subvencions públiques*. No obstant això, el contingut típic del precepte és més complex, ja que les conductes que s'hi descriuen no tenen com a objecte material les subvencions, sinó que també inclouen les desgravacions i altres ajudes de les administracions públiques.

Article 308 del Codi penal

"El qui obtingui subvencions, desgravacions o ajudes de les administracions públiques de més de cent vint mil euros falsejant les condicions requerides per a concedir-les o ocultant les que les haurien impedit, ha de ser castigat amb la pena de presó d'un a cinc anys i multa del tant al sèxtuple [sic] del seu import."

Per tant, l'article 308, de fet, tipifica un conjunt de conductes amb el denominador comú de constituir actes que atempten contra la Hisenda pública en el 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 de frau de subvencions que acabem d'esmentar i els delictes contra la Hisenda pública i la Seguretat Social recollits en els articles 305 i 307 del Codi penal (tutela del patrimoni de la Hisenda pública i de la Seguretat Social, en el vessant de recaptació pública d'ingressos).

3.1. La conducta típica

L'article 308.1 del Codi penal 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 120.000 euros, cosa que, a més d'integrar el resultat típic, compleix la funció d'establir la frontera per a la rellevància jurídicopenal de les conductes.

Aquests dues modalitats reclamen conductes defraudatòries actives, ja que la presentació de la sol·licitud de subvenció (pressuposada de les dues modalitats delictives) implica un comportament d'aquesta naturalesa, encara que en el si de la sol·licitud esmentada es verifiquin seqüències d'omissió 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, han de quedar 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 fraudulents fets en relació amb els fons de les administracions públiques. Fixem-nos que l'article 308 del Codi penal no al·ludeix solament a les subvencions o les desgravacions públiques, sinó que precisa que han de provenir de les administracions públiques. Amb la nova expressió es pretén que el precepte compregui també els fraus a tot tipus 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 Codi penal s'ha de limitar a les subvencions que tenen com a destinatari (beneficiari) un particular. Solament en aquests casos es produeix una transmissió dels fons del sector públic al privat. Així, queden exclosos de la ràtio del precepte els traspessos 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 concessió d'aquestes subvencions sempre està condicionada a l'afectació a una finalitat, a l'estímul d'activitats de caràcter econòmic. Aquesta és la càrrega que ha d'afrontar en contrapartida el beneficiari de la concessió.

Un altre element que defineix la subvenció pública és el caràcter no devolutiu. Aquest tret permet diferenciar aquest concepte normatiu, d'empremta juridicocotributària, que el legislador utilitza en l'article 305.1 del Codi penal (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 en la Hisenda pública, és a dir, les que no tenen cap contingut ni cap fonament juridicocotributari. En cas contrari, ens trobarem en presència de beneficis fiscals, un concepte normatiu tributari recollit en el delictes de defraudació tributària¹².

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 estan compresos en els delictes descrits en els articles 306 i 309, de manera que aquestes modalitats de frau s'han d'incloure típicament en l'article 308 del Codi penal.

Subvencions públiques

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

⁽¹²⁾ Article 305.1 del Codi penal.

En el concepte d'*ajudes públiques* s'hi ha de 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 i els crèdits subvencionats).

Dins del delictes 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 haurien impedit la concessió. Es tracta d'omissions parcials que, en el context general d'un comportament actiu, signifiquen per a l'Administració un acte conculent. Aquesta característica és precisament el component defraudador de la conducta típica analitzada.

La referència en aquestes 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** (accessòries).

Malgrat que solament les condicions rellevants es troben en relació íntima amb el *telos* o la finalitat de la subvenció, la veritat 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 falsejament o l'ocultació de les dades corresponents que haurien impedit la concessió de la subvenció 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 a 120.000 euros. Per tant, aquest element típic ha d'estar afectat pel dol de l'autor i ha d'estar vinculat 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. Per a la consumació, per tant, no n'hi ha prou amb l'acte administratiu de concessió de la subvenció.

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

3.1.2. L'incompliment de les condicions per alteració substancial de les finalitats perseguides per la subvenció

L'article 308.2 del Codi penal recull una tercera modalitat típica, que consisteix en l'absència de compliment de les condicions per alteració substancial de les finalitats perseguides amb la concessió de la subvenció de les administracions públiques.

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

El precepte solament 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. S'ha d'entendre, per tant, que aquesta tercera modalitat de comissió 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 Codi penal, distingim una sèrie 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**, cosa que pressuposa que l'àmbit del delictes esmentat és el de les subvencionis *ex ante*. És a dir, el tipus penal solament considera els supòsits en què la concessió de la subvenció estigui vinculada a un desenvolupament posterior d'activitats per part del beneficiari. L'article 305.2 del Codi penal no recull, doncs, les subvencionis *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 a 120.000 euros**, cosa que implica que el tipus no exigeix que l'alteració de condicions comporti un perjudici d'aquesta quantia.

3) El tercer requisit és que el precepte exigeix que es verifiqui una **alteració substancial de les condicions que hi estan vinculades a fi i efecte de la subvenció** (finalitats).

Ens trobem en presència d'una clàusula normativa indeterminada, ja que en cada cas el jutge ha de determinar si l'incompliment de condicions ha comportat una alteració especial de les finalitats 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.

Delictes tipificats per l'article 308.2 del Codi penal

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

La consumació d'aquesta modalitat típica es verifica en el moment de l'incompliment de les condicions de la subvenció que comportin una alteració substancial de les finalitats per les 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*¹³, ens remetem al que hem dit en relació amb l'excusa prevista en l'article 305.4 del Codi penal.

⁽¹³⁾Article 308.4 del Codi penal.

Vegeu també

Vegeu el subapartat 1.7 d'aquest mòdul didàctic.

3.3. L'obtenció indeguda de fons dels pressupostos generals de la Unió Europea o d'altres d'administrats per la Unió Europea

L'article 309 del Codi penal respon a les necessitats de tutela dels interessos financers de les comunitats europees expressats en el 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 administrin aquestes comunitats, falsejant les condicions requerides per a concedir-los o ocultant les que ho haurien impedit.

El legislador ha intentat conservar tant com ha pogut els elements configuradors del delictes de frau de subvencions¹⁴ per projectar-los en 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.

⁽¹⁴⁾Article 308.1 del Codi penal.

Malgrat això, l'obtenció indeguda de fons dels pressupostos generals de les comunitats falsejant les condicions requerides per a concedir-los o ocultant les que ho haurien impedit està tipificada en l'article 309. Per contra, la conducta de malversació d'aquests fons (desafectació per fi previst) per aplicació a una finalitat diferent d'aquella per la qual es van concedir està tipificada en l'article 306 del Codi penal.

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

Vegeu també

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

La falta correlativa a aquest delictes¹⁵ reproduïx l'estructura i els elements típics, de manera que exigeix que el valor dels fons comunitaris obtinguts se situï en el límit mínim de 4.000 euros i el màxim de 50.000.

⁽¹⁵⁾Article 628 del Codi penal.

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. Aquest article tipifica el contingut mínim que han de tenir en compte els estats membres de la Unió Europea 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 en els articles 305.3 i 306, tampoc no al·ludeix a la defraudació dels pressupostos de la Unió Europea quan són administrats per un estat per compte de la Unió. Aquesta hipòtesi s'ha d'incloure en el tipus de l'article 308 del Codi penal.

4. El delicte comptable

L'article 310 del Codi penal, que es correspon pràcticament de manera idèntica amb l'homòleg de l'anterior Codi penal, ha estat acollit desfavorablement per la doctrina.

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

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

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 Codi penal, ha de ser de naturalesa tributària i ha de tenir el rang formal de llei. Per tant, l'obligació comptable que assenyala el tipus no pot tenir l'origen en normes d'una altra naturalesa. D'aquest pressupòsit típic es pot inferir el caràcter de delicte especial de la figura delictiva analitzada.

Les modalitats típiques del delicte comptable són les següents:

1) **L'incompliment de les obligacions comptables**¹⁶. Des del punt de vista de la modalitat del comportament, el precepte recull un tipus d'omissió pròpia (estructura típica de mera inactivitat). Des de la perspectiva teleologicomaterial del bé jurídic protegit (perspectiva material dels interessos del patrimoni de la Hisenda pública en el vessant recaptador, com a objecte jurídic de tutela), s'ha de qualificar de delicte de perill abstracte.

Lectura complementària

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

⁽¹⁶⁾Article 310.a del Codi penal.

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

2) **La doble competitivitat**¹⁷. 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.

(17) Article 310.b del Codi penal.

3) **Les omissions i les falsedats comptables**¹⁸. El caràcter delictiu de les conductes típiques descrites en les lletres *c* i *d* de l'article 310 es condiciona a la concurrència dels requisits establerts en el paràgraf segon del precepte. Així, les falsedats comptables (actives o d'omissió) que s'hi descriuen solament adquireixen rellevància penal en els casos següents:

(18) Article 310.c i 310.d del Codi penal.

a) Si posteriorment s'acompanyen de l'omissió de la declaració tributària per part del contribuent.

b) Si aquesta declaració es presenta reflectint falsedats comptables.

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

Aquestes modalitats típiques estan sotmeses a més condicionaments legals, i presenten així menys desvalor que les previstes en les lletres *a* i *b* de l'article 310 del Codi penal.

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 en l'article 305 del Codi penal, s'ha de suscitar un concurs aparent de lleis entre aquest últim precepte i l'article 310 del Codi penal que s'ha de resoldre d'acord amb el principi de consumpció a favor del delictes de defraudació tributària.

Lectures complementàries

Llegiu les STS de 26 de novembre de 1990, de 27 de desembre de 1990 i de 31 d'octubre de 1992. Sobre les opinions doctrinals que discrepen de la que se sosté aquí, consulteu la referència següent: F. **Morales Prats** (2011). *Comentarios al Código penal español* (tom II, pàg. 556 i següents). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Resum

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, malgrat que aquesta empremta es defineix des de l'òptica dels interessos públics, com ara el delicte de defraudació a la Hisenda pública (article 305 del Codi penal) i a la Seguretat Social (article 307 del Codi penal).
- Els delictes en què l'atac es dirigeix directament a la Hisenda pública en el vessant de despesa pública, d'activitat pública de foment d'activitats, com ocorre amb el delicte de frau de subvencions (article 308 del Codi penal).

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 el de prestacions, justifiquen la inclusió en el Codi penal de 1995 de tres preceptes penals dirigits a la tutela dels interessos financers o tributaris de les comunitats europees. Aquests delictes objecte de regulació són els següents:

- El delicte de defraudació tributària a la Hisenda de la Unió Europea (article 305.3 del Codi penal).
- El delicte de defraudació als pressupostos generals la Unió Europea i a altres d'administrats per la Unió (article 306 del Codi penal).
- El delicte de frau de subvencions procedents de la Unió Europea (article 309 del Codi penal).

L'existència d'una gran quantitat de normativa administrativa en els sectors tributari i social en aquest àmbit d'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, per a aconseguir més operativitat recaptatòria 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 (article 305 del Codi penal) i a la Seguretat Social (article 307 del Codi penal), la quantia mínima de la defraudació per a poder parlar de delicte s'estableix en 120.000 euros.

- En el delictes de frau de subvencions (article 308 del Codi penal), la subvenció, la desgravació o l'ajuda pública per a poder parlar de delictes han de sobrepassar els 120.000 euros.

En els delictes de defraudació tributària a la Hisenda de les comunitats europees (article 305.3 del Codi penal), als seus pressupostos generals o a d'altres que administrin (article 306 del Codi penal) aquestes comunitats, o en el delictes de frau de subvencions relatives a fons procedents de les comunitats europees (article 309 del Codi penal), el límit mínim s'estableix en 50.000 euros.

Les **excuses absolutòries** que contenen els articles 305.4 del Codi penal –per a la defraudació a la Hisenda pública–, 307.3 del Codi penal –per a la defraudació a la Seguretat Social– i 308.4 del Codi penal –per al frau de subvencions– per als casos en què la situació es regularitza davant la Hisenda pública o la Seguretat Social, possibiliten l'aixecament de pena.

Ocorre el mateix amb el reintegrament de les subvencions, les desgravacions o les ajudes públiques obtingudes indegudament, que 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, més que per raons dogmàtiques, per a facilitar la regularització.

Juntament amb aquestes previsions, el Codi penal de 1995 manté, no obstant això, el **delictes comptable** de l'article 310 del Codi penal, que és un delictes difícil de justificar en aquest sistema d'incriminació, sobretot tenint en compte que constitueix l'avantsala de defraudacions posteriors i que comporta la criminalització de l'incompliment de determinats deures comptables.

Exercicis d'autoavaluació

1. El delictes de defraudació a la Hisenda pública tipificat en l'article 305 del Codi penal constitueix...

- a) un delictes especial impropis.
- b) un delictes comú.
- c) un delictes especial propis.

2. Entre les formes de comissió de la defraudació a la Hisenda pública (article 305 del Codi penal) es pot donar una forma d'omissió...

- 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 ommissió total.
- c) tant en supòsits d'ommissió parcial com en supòsits d'ommissió total.

3. L'exigència típica de defraudació en les formes de comissió actives de l'article 305 del Codi penal...

- a) no pressuposa l'existència d'engany.
- b) no 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 de comissió previstes en l'article 305 amb una unitat d'acció s'ha de qualificar de...

- a) concurs de normes, ja que ens trobem davant un tipus mixt alternatiu.
- b) concurs ideal de delictes, ja que ens trobem davant un tipus mixt alternatiu.
- c) 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. Es considera que constitueixen qualificacions específiques dels delictes de defraudació a la Hisenda pública (article 305 del Codi penal) i a la Seguretat Social (article 307 del Codi penal)...

- 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 de l'obligat tributari.
- 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 d'obligats tributaris.

7. Perquè el frau de subvencions (article 308 del Codi penal) 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 (article 310 del Codi penal) seguides de defraudació tributària (article 305 del Codi penal) s'han de qualificar com a...

- a) concurs medial de delictes.
- b) delictes continuat.
- c) concurs de normes amb aplicació preferent del delictes de defraudació tributària.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. c

4. a

5. a

6. b

7. b

8. c

Glossari

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'altres.

ingressos a compte de retribucions en espècie *m pl* Supòsits homòlegs als de la retenció i en els quals 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.

negoci canviari fictici *m* Concepte que engloba una multiplicitat de supòsits caracteritzats pel descompte de lletres de canvi que no responen a operacions comercials reals.

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 per a 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, atorgat amb la finalitat d'estimular activitats econòmiques.

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

UE *f* Unió Europea.

Bibliografia

Bibliografia bàsica

Corcoy Bidasolo, M.; Mir Puig, S. (2011). *Comentarios al código penal*. València: Tirant lo Blanch.

Martínez-Buján Pérez, C. (2011). *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial* (3a. ed.). València: Tirant lo Blanch.

Martínez-Buján Pérez, C. (2011). *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general* (3a. ed.). València: Tirant lo Blanch.

Muñoz Conde, F. (2010). *Derecho penal. Parte especial* (18a. ed.). València: Tirant lo Blanch.

Muñoz Conde, F. (2010). *Derecho penal. Parte general* (8a. ed.). València: Tirant lo Blanch.

Quintero Olivares, G.; Morales Prats, F.; Tamarit Sumalla, J. M.; García Albero, R. (2011). *Comentarios a la parte especial del Derecho penal* (6a. ed.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

Tiedemann, K. (2010). *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. València: Tirant lo Blanch.

Vives Antón, T. S.; Orts Berenguer, E.; Carbonell Mateu, J. C.; González Cussac, J. L.; Martínez-Buján Pérez, C. (2010). *Derecho penal. Parte especial* (3a. 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).

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

Bajo Fernández, M. (coord.) **i altres** (1998). *Compendio de Derecho Penal: parte especial* (vol. II). Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces.

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

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. 5928, pàg. 1-6).

Cobo del Rosal, M.; Carmona Salgado, C.; González Rus, J. J. i altres (1999). *Curso de Derecho penal español. Parte especial I y II*. Madrid: Marcial Pons.

Conde-Pumpido Ferreiro, C. (coord.) **i altres** (2004). *Código penal comentado* [amb comentaris i concordances] (2 vol.). Barcelona: Bosch.

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

Delgado López, L. M. (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 següents). Madrid.

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

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

Gómez Rivero, M. C. (1996). *El fraude de subvenciones*. València: Tirant lo Blanch.

González Cussac, J. L. (1996). *Comentarios al Código penal de 1995*. València: Tirant lo Blanch.

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

Martínez-Buján Pérez, C. (1995). *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social (estudio de las modificaciones introducidas por la LO 6/1995, de 29 de junio)*. Madrid: Tecnos.

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

Morales Prats, F. (1995). "Los efectos penales de la regularización tributaria en la reforma penal de 1995". A: Diversos autors. *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.

Quintero Olivares, G. i altres (2011). *Comentarios al Código penal español* (6a. ed.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

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

Rodríguez Mourullo, G. (dir.) **i altres** (1997). *Comentarios al código penal*. Madrid: Civitas.

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

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

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

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

Valle Muñoz, 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: Ibídem.

