

CARLOS MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ

**Catedrático de Derecho Penal
Universidad de A Coruña**

El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria

* Este trabajo se inscribe en el Proyecto de investigación sobre “Delitos económicos”, que se desarrolla en el área de Derecho Penal de la Universidad de A Coruña y que ha sido financiado por la DGICYT del Ministerio de Educación y Ciencia [PB93-1168]. El citado Proyecto fue inicialmente financiado, asimismo, por la Consellería de Educación e Ordenación Universitaria de la Xunta de Galicia [XUGA10103A93], financiación a la que tuvimos que renunciar tras la concesión de la ayuda de la DGICYT.

I. INTRODUCCIÓN; II. ACLARACIONES PREVIAS: A PROPÓSITO DE UNA IMPROCEDENTE CRÍTICA DE GRACIA MARTÍN; III. LA APARENTE DIVERSIDAD DE POSICIONES. ESPECIAL REFERENCIA A OTRA IMPROCEDENTE CRÍTICA DE GRACIA MARTÍN; IV. LA TESIS DE ORIENTACIÓN PATRIMONIAL. REFERENCIA A LA DOCTRINA ALEMANA; V. LAS TESIS FUNCIONALES: ESPECIAL REFERENCIA A LA TESIS DE LA “FUNCION TRIBUTARIA” Y A LA TESIS DE LAS “FUNCIONES DEL TRIBUTO”; VI. EXAMEN CRÍTICO DE LAS TESIS DE LA FUNCIÓN TRIBUTARIA Y DE LAS FUNCIONES DEL TRIBUTO: LA CONFIGURACIÓN DEL PATRIMONIO COMO BIEN JURÍDICO CON FUNCIÓN REPRESENTATIVA; VII. CONSECUENCIAS RELATIVAS AL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN EL DELITO DE INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES CONTABLES

I. INTRODUCCIÓN

Objeto del presente trabajo es examinar la cuestión del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, regulado en el art. 349 del vigente Código penal español.

Los delitos contra la Hacienda pública, en general, y el delito de defraudación tributaria, en particular, vuelven a estar de actualidad legislativa. En el momento de poner punto final a este trabajo se halla en fase de discusión parlamentaria el Proyecto de Ley Orgánica de 13 de octubre de 1994, "por la que se modifican determinados preceptos del código penal relativos a los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social".

Precisamente, debido a esta última circunstancia, en la tarea de determinación del objeto jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria tendré en cuenta las posibles novedades que se pretenden introducir a través de dicho Proyecto de Ley. Ello no obstante, conviene advertir ya desde el primer momento que, pese a que este Proyecto contiene sin duda relevantes modificaciones en la figura de delito de la defraudación tributaria, la estructura típica fundamental del precepto que se proyecta crear permanece inalterada con respecto a la formulación vigente (1).

(1) Por lo demás, tampoco las enmiendas presentadas al citado Proyecto por los diversos grupos parlamentarios encierran propuestas de cambio que afecten a la aludida estructura básica del delito. Dichas enmiendas fueron publicadas en el B.O.C.G. (Congreso de los Diputados), el día 13 de diciembre de 1994.

Y de ello se desprende obviamente que, de prosperar el nuevo texto que el Proyecto de 1994 propone para el nuevo art. 349, se seguirá tutelando el mismo bien jurídico que se ha venido preservando en los delitos de defraudación tributaria precedentes.

Pues bien, de lo que se acaba de exponer se colige a su vez que, tras la entrada en vigor de la nueva regulación legal, seguirá sin haber acuerdo en la identificación de cuál sea en concreto ese objeto jurídico tutelado, de la misma manera que no lo ha habido en referencia a las regulaciones anteriores. Hay que presuponer, en síntesis, que continuarán sosteniéndose las mismas posiciones que antaño, y, personalmente, entiendo desde luego que en el nuevo art. 349 se tutelará el mismo bien jurídico que -a mi juicio- se preserva en el Derecho vigente.

Ahora bien, al margen ya de la susodicha actualidad legislativa, el tema que se abordará en las páginas sucesivas posee un incuestionable interés intrínseco, que viene dado por la polémica que semejante cuestión ha levantado en los últimos años en la literatura científica española. En este sentido, he de recordar que desde que se promulgó la última reforma de los delitos contra la Hacienda pública (por la Ley de 29 de abril de 1985) y también desde que apareció mi última publicación en la materia (2) la bibliografía sobre el bien jurídico en el delito de defraudación tributaria se ha multiplicado en los últimos años, surgiendo un abanico de opiniones muy amplio.

No es mi propósito en este trabajo examinar todas y cada una de las aludidas posiciones de forma pormenorizada, puesto que ello será objeto por mi parte de otro trabajo posterior en el que se analice detenidamente toda la estructura típica del nuevo art. 349 del C.p. español. Con todo, al lado de la fundamentación de la opinión propia, considero conveniente ofrecer

(2) Coincidiendo prácticamente con la entrada en vigor de la Ley de 1985 envié para su publicación a la Editorial Edersa un comentario general sobre la misma. Vid. MARTÍNEZ PÉREZ, C.: **Comentarios a la legislación penal, tomo VII** (dirigidos por M. Cobo del Rosal), Madrid 1986 (sobre el bien jurídico en el delito de defraudación tributaria, vid. pp. 241 y ss.).

una visión panorámica de aquellas tesis que, evidentemente, no pudieron ser tenidas en cuenta por mí en el mencionado trabajo, culminado en el primer semestre de 1985. Esencialmente, en la medida en que tales tesis introducen elementos de crítica a la concepción por mí defendida. Aprovecharé así, además, para deshacer algunos equívocos y aclarar algunas interpretaciones incorrectas de mi tesis efectuadas por GRACIA MARTÍN, que ha realizado en los últimos tiempos extensas (y, sin duda, originales) aportaciones en la materia y que, por diversas razones, merece una cumplida respuesta por mi parte

II. ACLARACIONES PREVIAS: A PROPÓSITO DE UNA IMPROCEDENTE CRÍTICA DE GRACIA MARTÍN

Y precisamente antes de adentrarme en la exposición de las diferentes tesis doctrinales, con carácter previo me veo ya en la necesidad de aclarar frente a la opinión del autor últimamente citado un aspecto básico de la cuestión, ligado a la trascendencia dogmática del bien jurídico.

En efecto, en 1985 yo escribía en referencia concreta al delito de defraudación tributaria algo que parece elemental para la opinión doctrinal mayoritaria (que se nutre aquí de autores que defienden, a su vez, diferentes concepciones sistemáticas del delito), esto es, que, si se concibe el tipo como genuino tipo de injusto, entonces la vulneración del bien jurídico pasará a constituir un elemento objetivo del tipo (3). Frente a esta elemental afirmación, GRACIA sostiene literalmente, nada más y

(3) El pasaje escrito por mí, entrecomillado, era el siguiente: "Este es, entonces, (scil. el patrimonio del Erario público) el bien jurídico directa o inmediatamente vulnerado en su acepción técnica jurídico-penal, o sea, **con todas las consecuencias que se derivan de su inteligencia como elemento del tipo de injusto**: debe ser abarcado por el dolo del autor y ha de ser lesio-

nada menos, que “MARTÍNEZ PÉREZ ... cree erróneamente que el bien jurídico forma parte del tipo de lo injusto” (4). Pues bien, ante semejante crítica, y según se desprende ya del propio párrafo entrecomillado objeto de cita de mi trabajo, tengo que oponer lo siguiente: primero, que es notorio que MARTÍNEZ no decía lo que GRACIA equivocadamente le atribuye, sino que lo que realmente escribía MARTÍNEZ era que lo que forma parte del tipo de injusto es el “bien jurídico vulnerado” (5); segundo, que aunque MARTÍNEZ hubiese escrito lo que

nado para que tal delito se consume”. Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ: **Op. cit.**, p. 243 (el subrayado añadido es de GRACIA). Cfr. GRACIA MARTÍN, L.: **La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal**, Madrid 1990, p. 268, n. 91.

(4) GRACIA MARTÍN: *ibidem*, quien añade que “esta afirmación (scil., la recogida en la nota anterior) sólo puede realizarse si se desconoce que ni la norma ni el bien jurídico pueden formar parte del tipo de lo injusto ...”.

(5) Vid., además del párrafo citado de mi trabajo de página 243, el párrafo en el que literalmente afirmo: “Y la lesión de este último interés (scil. el patrimonio del Erario) -en cuanto elemento del tipo de injusto- es la que, en el caso concreto, deberá ser comprobada ...”. Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ: **Op. cit.**, p. 247. Sostener que la vulneración del bien jurídico (el desvalor de resultado) es un elemento del tipo de injusto, y que en los tipos dolosos esa vulneración ha de ser captada de alguna manera por el dolo del autor, es algo que, desde la perspectiva de la doctrina mayoritaria (con independencia de la concepción sistemática del delito que se profese), no necesita mayor comentario, pese a lo que se desprende de las afirmaciones de GRACIA MARTÍN en este pasaje de su libro. Vid., dentro del neoclasicismo, p. ej., COBO DEL ROSAL/VIVES ANTÓN: **Derecho penal. Parte general**, 3ª ed., Valencia 1990, pp. 241 y ss. (que califican el desvalor de resultado como la vertiente valorativa del tipo de injusto). Por añadidura, y por citar a unos autores que parten de una concepción sistemática del delito diferente (y obsérvese que, en lo que se refiere a HUERTA TOCILDO, se trata además de *la misma* autora invocada por GRACIA en su exposición), vid. por todos al respecto en nuestra doctrina con meridiana claridad: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E./HUERTA TOCILDO, S.: **Derecho penal. Parte general**, 2 ed., Madrid 1986, p. 76 y s., quienes destinan un apartado a analizar la cuestión del “ataque al bien jurídico como elemento objetivo del tipo”. En la doctrina alemana, dentro del dominante enfoque teleológico-funcional, vid. por todos también con gran nitidez ROXIN, C.: **Strafrecht. Allgemeiner Teil, Band I**, München 1992, § 10, Rn. 88 y ss. (pp. 197 y ss.). Sin embargo, GRACIA rechaza indu-

GRACIA erróneamente le imputa, a saber, que es el bien jurídico *sic et simpliciter* (y no su vulneración) lo que constituye un elemento del tipo de injusto no se trataría de algo sustancialmente inexacto, porque se estaría recurriendo a una elipsis, perfectamente aceptada -en cuanto simple cambio semántico- por la normativa lingüística y, por lo demás, ampliamente extendida en la doctrina penal (6); tercero, que lo que resulta ya realmente inadmisibile es que GRACIA, a partir de una lectura errónea de

dablemente que el ataque al bien jurídico sea un elemento del **tipo** de injusto, en la medida en que este autor (en la misma pág. 268 de **La infracción de deberes**, cit.) distingue entre “injusto material” (en el que sitúa el “desvalor del resultado”) y “tipo de lo injusto” (en el que incluye el resultado material). Con respecto a esto último, quisiera recordar que incluso hay concepciones del injusto en nuestra doctrina (como la de MIR) en las que el desvalor de resultado es un elemento del tipo, aunque no se conciba, en cambio, como un elemento necesario para la infracción de la norma (vid. *infra* nota 14).

(6) Vid. a título de ejemplo, precisamente en referencia a los delitos económicos, BAJO FERNÁNDEZ, M.: **Marco constitucional del Derecho penal económico**, en **Comentarios a la legislación penal**, vol. I, Madrid 1982, p. 247, quien, al examinar la posibilidad de que la economía nacional pueda ser un bien jurídico penalmente protegido, literalmente escribe: “La cuestión planteada no es intrascendente. Hay que partir de la base de que el bien jurídico protegido es, dogmáticamente hablando, un elemento del tipo de injusto y que, por tanto, la lesión o puesta en peligro de la economía nacional sería imprescindible para la consumación del hecho delictivo y se convierte en uno de los elementos que necesariamente deben ser abarcados por el dolo. Trataré de demostrar a continuación que la economía nacional no puede ser lesionada ni puesta en peligro por los delitos monetarios y que, por tanto, nunca pudo ser concebida como bien jurídico protegido”. Por otra parte, y por mencionar de nuevo curiosamente (¡lo que son las cosas!) *al mismo* autor que aparece citado por el propio GRACIA -como cita de autoridad- hasta cinco veces en su excurso (pp. 268 y ss.) acerca de la distinción entre resultado material y desvalor de resultado, remito al lector a confrontar la exposición de RODRÍGUEZ MOURULLO: **Derecho penal. Parte general**, reimpresión, Madrid 1978, pp. 267 y ss. quien inequívocamente incluye el “bien jurídico” entre los “elementos estructurales del tipo”, calificado además como “centro neurálgico del tipo de injusto” (p. 277). Resulta, por tanto, insólito que GRACIA cite profusamente a este autor para avalar su crítica a mis afirmaciones. Por lo demás, vid. en este sentido, también en la doctrina alemana, con referencias, JESCHECK: **Tratado de Derecho penal**, I, 3.ed., trad. de S. Mir Puig y F. Muñoz Conde, pp. 348 y ss.

mi exposición deduzca que, precisamente por ello, no capto las diferencias entre resultado material del tipo y desvalor de resultado en el contenido de la antijuridicidad (7), sin indicar, por supuesto, en qué pasaje de mis comentarios incurro en semejante confusión. Es más esta inferencia -cuando menos, gratuita y equivocada- de GRACIA aparece rotundamente desmentida en el propio párrafo entrecomillado de mi trabajo que él cita literalmente, pero con la salvedad de omitir inexplicablemente una nota a pie de página situada tras la palabra “lesionado” (8). Desmentido que me confirman, por otra parte, los trabajos de diversos autores (para mí dignos de todo crédito) que también

(7) Vid. GRACIA MARTÍN: **Op. cit.**, p. 268 y n. 91.

(8) Me refiero a la nota 54 de mi trabajo en la que, después de haber afirmado en el texto que el bien jurídico (esto es, el **patrimonio del Erario público**) ha de ser “**lesionado**” para que el delito se consume, añado: “ ‘lesionado’ -y no ‘puesto en peligro’- porque el **contenido de injusto** de la infracción del artículo 349 del código penal consiste en una efectiva lesión del bien jurídico tutelado”. (subrayados añadidos ahora). Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ: **Op. cit.**, p. 243. Por lo demás en el párrafo inmediatamente anterior de esta misma página yo aclaraba que “la lesión causada por este delito se **materializa** en el **menoscabo** del Erario o, mejor, del patrimonio de la Hacienda estatal autonómica o local”. Verdaderamente no alcanzo a comprender cómo de las páginas escritas por mí puede llegar GRACIA a inferir que no capto la diferencia apuntada. En cambio me parece que sí comprendo la razón por la cual este autor **se equivoca** -que es cosa distinta- cuando me imputa semejante falta de captación. En efecto, en lo que atañe al pormenorizado y documentado excursus sobre la distinción entre desvalor de resultado y resultado material que este autor se ve obligado a efectuar, falta a mi juicio la siguiente (e imprescindible) precisión que, precisamente, voy a tomar prestada del autor citado por GRACIA, o sea, RODRÍGUEZ MOURULLO. En efecto, tras afirmar R. MOURULLO (**Op. cit.**, p. 336) que “el daño no presupone necesariamente la existencia de un resultado material distinto a la propia acción del sujeto” (algo que GRACIA sí recoge), añade paladinamente (algo que GRACIA en cambio no menciona) que “*en algunos supuestos el resultado material es valorado desde el punto de vista jurídico como daño en tanto la producción de ese resultado se valora coincidentemente como lesión del bien jurídico protegido. Por ejemplo, en el delito de homicidio el resultado material es la muerte, la cual, en tanto supone la destrucción del bien vida, se valora, a su vez, desde el punto de vista del Derecho, como un daño*”. Afir-

recogen textualmente mi posición en esta materia interpretándola correctamente (9).

Ahora bien, esta última e insólita inferencia merece un comentario aparte, puesto que con relación a la misma no se ofrece más aclaración por parte de este autor que la de argüir que “ni la norma ni el bien jurídico pueden formar parte del tipo de lo injusto, pues si así fuera se disolvería por completo el concepto del tipo y no sería ya posible distinguir formal-

mación de R. MOURULLO (habitual por lo demás en la doctrina; vid. por todos ROXIN: A.T., I, § 2, Rn. 24, p. 15) con la que estoy plenamente de acuerdo y que, por cierto, tanto este autor como yo hemos trasladado en nuestros respectivos trabajos al delito de defraudación tributaria, estimando que el resultado material del delito (el perjuicio de cinco millones de pesetas), en la medida en que entraña al propio tiempo la destrucción del (valor ideal) bien jurídico (patrimonio del Erario público), se valora desde el punto de vista jurídico coincidentemente con la lesión de este último bien, y ello comporta la consumación del delito. Yo estoy seguro de que si GRACIA hubiese tenido en cuenta esta matización de R. MOURULLO se percataría de que no es precisamente MARTÍNEZ PÉREZ el que “no capta estas diferencias”.

(9) Vid. especialmente, TERRADILLOS BASOCO, J.: **Delitos de peligro y criminalidad económica** (ejemplar mecanografiado inédito, citado con permiso de su autor), pp. 87 y s., quien tras recoger (y entender) con loable exactitud mi posición en torno al bien jurídico protegido y al contenido del injusto, agrega literalmente “en este sentido ha de recordarse que la doctrina mayoritaria en nuestro país ha venido postulando, como condición de una adecuada tipificación del fraude fiscal, la efectiva lesión del bien jurídico protegido” (lo cual se acompaña de una cita mía) (p. 87). Y, a renglón seguido, recoge en el texto otra cita mía (entrecomillada) que él considera ilustrativa al respecto y que añado a las consideraciones que efectué en la nota precedente: el art. 349 es “*un delito de resultado, no de mera actividad. Y además se trata de un delito de lesión, puesto que la consumación del tipo exige la efectiva producción de un perjuicio económico causado en las arcas del Erario público*” (cita que, efectivamente, se corresponde con lo escrito por mí en **El delito de defraudación tributaria**, cit., p. 252, con la única salvedad de añadir ahora el subrayado). Por último y por volver a mencionar, v. gr., justamente a R. MOURULLO, autor citado por GRACIA, vid. unas afirmaciones prácticamente coincidentes en **Presente y futuro del delito fiscal**, Madrid 1974, p. 67 y en **El nuevo delito fiscal**, en Revista Española de Derecho financiero, 1977, núms. 15-16, p. 709.

mente lo ilícito penal de lo ilícito de otros sectores del ordenamiento jurídico” (10).

Frente a semejante argumentación hay que decir varias cosas. En primer lugar, que nadie podrá poner en duda la

(10) GRACIA MARTÍN: **Op. cit.**, p.269, nota 91. En apoyo de su apreciación efectúa GRACIA sendas citas de autoridad de SAINZ CANTERO y ZAFFARONI. Ahora bien, con respecto a ellas se imponen diversas matizaciones. En lo que atañe a la cita relativa al primero de estos autores de la segunda edición de su Manual (a saber, que “el bien jurídico no aparece expresamente referenciado en la formulación típica”), he de indicar que (aunque es incompleta, como señalo a continuación) me parece correcta y que estoy de acuerdo con ella en términos generales (aunque, a mi juicio, habría que añadir de nuevo la salvedad de que -según acabo de indicar en la nota 8-, a veces, el **ataque** al bien jurídico aparece ya **totalmente expresado** por el resultado naturalístico). En cualquier caso, importa subrayar que ello en absoluto se opone a estimar -como creo correcto- que la ofensa al bien jurídico constituye un elemento **implícito** indispensable de todo tipo de injusto, del mismo modo que lo es la imputación objetiva del resultado, que por cierto debe ser concebida también en general -según entendimiento dominante- como imputación del resultado entendido en el sentido de ataque al bien jurídico. Sobre estas cuestiones, vid. por todos OCTAVIO DE TOLEDO/HUERTA: **Op. cit.**, pp. 80 y ss. y 90 y s.; LUZON PEÑA, D.M.: **Voz “Tipo (penal)”**, en Enciclopedia Jurídica Básica, IV, p. 6545. De hecho, pienso que la opinión de S. CANTERO podría ser interpretada también en este último sentido si el referido pasaje se cita *dentro de su contexto y de forma completa* (cosa que GRACIA no hace). En efecto, es justamente al examinar la “estructura del tipo penal” cuando SAINZ CANTERO escribe que “generalmente se alude al sujeto de la acción, a ésta y al objeto material de la misma”; y tres renglones más abajo afirma literalmente que “el bien jurídico ... no aparece expresamente referenciado en la formulación **generalmente, pero da sentido a toda la estructura ...**” (SAINZ CANTERO, J. A.: **Lecciones de Derecho penal, II**, 2ª ed., Barcelona 1985, p. 286 = 3ª ed., 1990, p. 539; el subrayado representa lo omitido por GRACIA). No obstante, aun admitiendo como hipótesis que GRACIA tuviese razón en su interpretación del pasaje de S. CANTERO, convendría recordar todavía que este último autor *no acoge* precisamente, ni siquiera en la última edición de su Manual, *una versión moderna y acabada del sistema neoclásico*, como se desprende -entre otros aspectos- de su tratamiento de las relaciones entre la tipicidad y la antijuridicidad y, en particular, de su configuración de la tipicidad como “mero indicio de la antijuridicidad” (p. 528), con lo que en rigor su concepto de tipo no puede ser el

obviedad inherente al aserto de que “la norma, como el bien jurídico, siempre se hallan antepuestos al tipo (la ley)” (11). Es, efectivamente, evidente que el objeto de protección que va a tutelar la norma penal preexiste al tipo y que los intereses protegidos por éste ya se hallan jurídicamente preservados por otras ramas del Ordenamiento (12); pero comparto la idea mayoritaria de estimar que es precisamente merced al proceso de tipificación cuando los bienes jurídicos se tornan en bienes jurídicos **penales** (13) y, consecuentemente, es a partir de ese

del moderno “tipo de injusto”, basado en la teoría de la antijuridicidad material (Vid. por todos JESCHECK: **Op. cit.**, pp. 279 y s.), sino que se trata de un concepto más próximo al tipo clásico de BELING (el tipo como mero indicio, ratio cognoscendi de la antijuridicidad), caracterizado por poseer un significado independiente de una antijuridicidad configurada como simple oposición formal a una norma jurídica. Un concepto de tipo, por lo demás, y eso sí, próximo en este punto, si prescindimos del aspecto valorativo, al perfeñado por WELZEL (vid. *infra* n. 17). Tal vez por ello GRACIA podría encontrar aquí, en este punto, algún tipo de similitud con la interpretación que él efectúa de la exposición de S. CANTERO. (Vid. al respecto sobre ello, MIR PUIG, S.: **Derecho penal. Parte general**, 3. ed., Barcelona 1990, p. 156, autor que puede considerarse “neutral” entre ambas concepciones del delito). Con respecto a la cita de ZAFFARONI, vid. lo que digo a continuación en el texto.

(11) Así ZAFFARONI, citado por GRACIA: **Op. cit.**, p. 269, nota 91.

(12) Así, OCTAVIO DE TOLEDO/HUERTA: **Op. cit.**, p. 76, quienes, de todos modos, matizan -a mi parecer acertadamente- que esto sucede “normalmente, por no decir siempre”. A mi juicio, en efecto, el matiz dependerá de la respuesta que se ofrezca a la cuestión (controvertida en la Ciencia penal) de si en algunos casos el Derecho penal crea su propio objeto de protección, ofreciendo salvaguarda a bienes no tutelados en otras ramas del Ordenamiento, como sostienen algunos autores. En sentido afirmativo, p. ej., en nuestra doctrina RODRÍGUEZ MOURULLO: **Op. cit.**, p. 36.

(13) Vid. por todos OCTAVIO DE TOLEDO/HUERTA: **Op. cit.**, p. 76, quienes, tras apuntar que “el bien jurídico no se origina con el tipo (aunque este lo denote y perfile)”, agregan que “lo que del bien jurídico se incorpora al tipo es un aspecto negativo: su lesión o puesta en peligro (afección del bien jurídico)”, de tal manera que (p. 77) “**sólo podrá calificarse de típica** la conducta que, **además de** haberse efectuado de una manera que se ajuste al modelo establecido por la descripción legal, **engendre la conculcación** -en la forma y medida que, entre otros factores, sugieren los términos del tipo- **del bien jurídico** en cuestión” (subrayados míos).

instante cuando surge un comportamiento **penalmente relevante** y puede afirmarse ya que “el hecho típico ... supone una **lesión o puesta en peligro de un bien jurídico** valioso para el Derecho penal” (14).

Aunque GRACIA no lo explicita (15), parece evidente que en la base de su opinión de excluir la vulneración del bien jurídico de la órbita del **tipo** de injusto subyace la asunción de la tesis de WELZEL, que retornó al primitivo modelo tripartito en la teoría del delito, entendiendo que la tipicidad posee un significado independiente de la antijuridicidad (16), y que regresó por ende a un concepto de tipo próximo también al

(14) Así, MIR PUIG: **Op. cit.**, p. 158 (subrayados en el original). Con respecto a lo que se expone en el texto, la peculiaridad de la configuración del injusto en el sistema de MIR con relación a la doctrina dominante residiría simplemente en la idea de estimar que la antijuridicidad (concebida como “antinormatividad”, infractora de la norma primaria) sólo puede predicarse de una **conducta** (*ex ante*), en virtud de lo cual el desvalor de resultado, entendido como la **efectiva** (*ex post*) lesión o puesta en peligro de un bien jurídico no es necesaria para la infracción de dicha norma, aunque **condicione** su **tipicidad** penal. Ahora bien, en la construcción de MIR el injusto (la antinormatividad) debe incorporar una conducta que contenga ya un riesgo objetivo penalmente relevante para vulnerar un bien jurídico penal, conducta que habrá de ser abarcada por el dolo del autor (vid. MIR PUIG: **Antijuridicidad objetiva y antinormatividad en Derecho penal**, en ADPCP, 1994, pp. 5 y ss.). En un sentido similar, SILVA SANCHEZ (**Aproximación**, cit, pp. 379, 386 y 401), aceptando las premisas básicas de MIR, aclara que no son objeto del dolo ni el curso causal ni el resultado (tipicidad *ex post* o “tipo punible”, en su terminología), que no se incluyen en el ámbito de la norma primaria, pero sí los elementos que integran el “**tipo de injusto penal**” (tipicidad *ex ante*), entre los cuales sitúa el conocimiento del riesgo típicamente relevante para un bien jurídico determinable *ex ante* en la conducta del sujeto (vid. también ya SILVA: “**Aberratio ictus**” e imputación subjetiva, en ADPCP, 1984, pp. 366 y ss.).

(15) No obstante son suficientemente ilustrativas, entre otras, las afirmaciones de GRACIA (**La infracción de deberes**, cit., p. 268) en las que distingue entre “injusto material” (en el que sitúa el “desvalor del resultado”) y “tipo de lo injusto” (en el que incluye el resultado material). Vid. *supra* nota 10.

(16) Vid. WELZEL, H.: **Das deutsche Strafrecht**, 11. ed., 1969, pp. 50 y ss.

ideado por BELING (17). Si esto es así, sólo quisiera objetar que, con el respeto que me merece este modelo (el mismo que reclamo a GRACIA para quienes defendemos otras concepciones discrepantes), yo estoy (en mi modestia) en desacuerdo por resultarme convincentes las distintas razones ofrecidas por la doctrina mayoritaria en la actualidad, que (con independencia de las diversos sistemas particulares) concibe el tipo como genuino **tipo de injusto** (18) y, en consecuencia, incluye entre sus elementos el ataque al bien jurídico, estimando (en contra de lo que opina GRACIA) que no hay ningún “injusto material” al margen del tipo de injusto y que, consecuentemente, el desvalor de resultado es parte integrante de dicho tipo (19). En fin, para expresarlo en palabras de COBO y VIVES, el

(17) Así, cfr. MIR PUIG: **P.G.**, cit., p. 156, quien matiza acertadamente que, a diferencia de BELING, WELZEL dotó al tipo de un significado valorativo. Ahora bien, se trata de un significado **independiente** del que corresponde al juicio de antijuridicidad. Vid. nota 10 y vid. también SILVA SANCHEZ: **Aproximación**, cit., p. 390.

(18) Así, con nitidez, vid. por todos ROXIN: **A.T.**, 10, Rn. 88, (p. 198), quien incluye el desvalor de resultado en el **tipo**, desde el momento en que éste se conciba precisamente como “tipo de injusto”. Por lo demás, interesa señalar que ROXIN mantiene esta posición a pesar de acoger (frente a la opinión mayoritaria) un sistema tripartito. No obstante, no podía ser de otro modo desde el momento en que para ROXIN la función de la tipicidad discurre en un plano estrictamente formal, como expresión del principio político-criminal de legalidad. Sobre ello vid. SILVA: **Aproximación**, cit., p. 392, quien resalta en general que en la actualidad los partidarios de una sistemática tripartita otorgan una relevancia reducida a la tipicidad como elemento autónomo (p. 391) y que, en cualquier caso, en un sistema de orientación teleológica resulta preferible la opción bipartita, dentro de la cual la tipicidad quedaría en un segundo nivel de diferenciación (pp. 374 y ss.). Ideas que comparto.

(19) Con razón escribe textualmente ROXIN: **A.T.**, 10, Rn. 88, (p. 198), que “según la opinión moderna, la realización del tipo presupone, sin excepción, que concurra tanto un desvalor de acción como un desvalor de resultado”. En la doctrina española vid. con absoluta claridad LUZON PEÑA: **Op. cit.**, pp. 6544 y s., quien, al enumerar los elementos estructurales del tipo de injusto, incluye “implícitamente un bien jurídico que se ve lesionado o puesto en peligro por la acción” (p. 6545).

tipo de injusto contiene un sustrato material, representado por los diversos **elementos del hecho**, y una vertiente valorativa, representada por la **lesión o puesta en peligro de un bien jurídico** (20).

En resumidas cuentas, y haciendo ya abstracción de su inicial lectura equivocada de mis afirmaciones, debo resaltar ante todo que las observaciones críticas de GRACIA en esta materia del bien jurídico, dirigidas de forma sorprendente **exclusivamente** (21) a mi exposición, parten de un concepto de tipo de injusto que no es asumido por la doctrina dominante en la actualidad, con independencia de la concepción sistemática del delito que se profese. Ahora bien, no es evidentemente este diferente punto de partida (que, aunque no comparto, respeto) el que yo censuro, porque ni este sería el lugar adecuado para valorar la opinión de GRACIA sobre el “error” de la doctrina dominante, ni a mí (un muy modesto epígono de la misma ubicado en el noroeste español) me correspondería entrar a analizar tan opinable y debatida cues-

(20) COBO/VIVES: **Op. cit.**, p. 241.

(21) Me sorprende sobremanera esta mención exclusiva porque, una de dos, o GRACIA no se ha leído en relación con estos temas los trabajos de otros -y más importantes- penalistas que (tanto al estudiar el delito del art. 349 como al examinar, en general, la teoría del tipo de injusto) sostienen exactamente lo que yo he expuesto, y, por tanto, considera que se trata de una tesis original de MARTINEZ, o bien, si los ha leído, GRACIA considera oportuno citarme únicamente a mí como el elemento más representativo de los especialistas en Derecho penal tributario y en la teoría del tipo de injusto, ignorando a todos los demás. *Nihil est tertium*. El primero de los dos extremos de la alternativa sería ciertamente sorprendente porque ello reflejaría un importante *lapsus* en un autor que *prima facie* escribe de forma documentada; sin embargo, es la hipótesis más verosímil, toda vez que la segunda implicaría otorgar a MARTINEZ un papel tan relevante en la Ciencia penal (en detrimento además de prestigiosos penalistas) que resulta objetivamente una hipótesis a todas luces descabellada, y más descabellada todavía desde la lógica interna del propio Gracia, en el seno de la cual (como se puede comprobar por lo expuesto y por lo que se verá más adelante) MARTINEZ no ocupa precisamente un lugar de privilegio.

ción. Sin embargo, sí tengo que decir con rotundidad que lo verdaderamente inaceptable de la crítica de GRACIA (y, consecuentemente lo que ya no puedo respetar) es, a mayor abundamiento, no haber reflexionado debidamente sobre la idea de que no por ello (no por partir de un concepto de tipo de injusto omnicomprensivo, que englobe la vertiente fáctica y la valorativa) MARTÍNEZ (y, *a fortiori*, la doctrina dominante) confunde el desvalor de resultado con el resultado material del hecho. Extraer semejante conclusión de la premisa inicial es algo que no puede ser admitido en forma alguna, dado que - como he intentado demostrar en páginas anteriores- ello encierra una falacia que en Lógica se conoce como falacia de pertinencia.

En síntesis, en atención a todo lo expuesto, puedo concluir que he de reafirmarme punto por punto en mis consideraciones de publicaciones anteriores y reiterar que si el ataque al bien jurídico es un elemento objetivo del tipo de injusto, entonces el dolo o la imprudencia deberán abarcar dicho ataque (22) y, por consiguiente, -tal y como yo decía en mi trabajo de 1985- en los tipos dolosos de lesión, como es (y sigue siendo ahora, a mi juicio en la redacción del Proyecto de 1994) el delito del art. 349 del C.p. español, el dolo del autor habrá de abarcar el conocimiento de que con su conducta ocasiona un daño al bien jurídico (23). A ello únicamente quisiera

(22) Este es uno de los aspectos centrales del excelente libro de T. RODRÍGUEZ MONTAÑÉS: **Delitos de peligro, dolo e imprudencia**, Madrid 1994, que, si bien se limita esencialmente a analizar el tipo subjetivo en los delitos de peligro, aborda también cuestiones de suma trascendencia para delitos como el de defraudación tributaria, tal y como señalaré posteriormente.

(23) Lo que sí conviene aclarar es en qué ha de consistir exactamente el conocimiento característico del dolo cuando va referido a la vulneración del bien jurídico. Cuestión que dependerá de la posición que se sustente con relación al contenido del dolo y, en concreto, de si éste debe abarcar o no el conocimiento de la antijuridicidad. Sea como fuere, procede resaltar que incluso para quienes rechacen que el dolo presuponga el conocimiento de la

volver a añadir ahora que la vulneración del bien jurídico será asimismo un aspecto esencial para la imputación objetiva del resultado, que según -la doctrina dominante- también es un elemento normativo **implícito** del tipo de injusto (no mencionado **expresamente** en la ley) y que posee como criterios inspiradores el sentido y el fin de los tipos (24).

Por último, creo que estas conclusiones que se acaban de reflejar justifican plenamente el haber dedicado cierta extensión a las consideraciones previas sobre el bien jurídico. No se trataba solamente de replicar a una interpretación equivocada de mi posición y de defenderme ante una injusta imputación que trae causa de aquélla, sino de poner de manifiesto que precisamente en tales consideraciones previas se van a apoyar algunas de las razones que me mueven a seguir sosteniendo que en el art. 349 del C.p. (y también en la nueva redacción que propone el Proyecto de 1994) se sigue tutelando el mismo bien jurídico que en la figura precedente y que, paralelamente, me mueven a descartar otras configuraciones alternativas del objeto jurídico tutelado propuestas por la doc-

antijuridicidad se considera indispensable que el ataque al bien jurídico sea objeto de conocimiento por el dolo del autor. Vid. al respecto, con claridad, en este último sentido, OCTAVIO DE TOLEDO/HUERTA: **Op. cit.**, pp. 77 y ss., quienes explican que lo que no resultará necesario para la realización del tipo doloso será que el sujeto conozca que el bien jurídico vulnerado está amparado por el Ordenamiento penal, o, dicho de otro modo y en palabras de estos autores: “la necesidad de que el sujeto conozca, para actuar dolosamente, los elementos objetivos de un tipo penal no significa que haya de conocer también la condición típica de tales elementos. Este último conocimiento no se exige en el ámbito de la tipicidad, sino en el de la atribuibilidad del comportamiento al autor del mismo” (p. 78).

(24) Sobre ello vid. por todos en nuestra doctrina la exposición de GIMBERNAT ORDEIG, E: **¿Qué es la imputación objetiva?**, en **Estudios penales y criminológicos**, X, Santiago, 1987, pp. 169 y ss. En la doctrina alemana vid. por todos ROXIN: A.T., § 11, Rn. 36 y ss. (pp. 230 y ss.), quien estudia la teoría de la imputación objetiva dentro del tipo, recurriendo para su exposición ante todo a la básica diferenciación que se deriva de la intensidad con la que se vulnera el bien jurídico (desvalor de resultado), distinguiendo la hipótesis de los delitos de lesión de la de los delitos de peligro.

trina, en especial la tesis sobre el bien jurídico construida por el propio GRACIA.

III. LA APARENTE DIVERSIDAD DE POSICIONES. ESPECIAL REFERENCIA A OTRA IMPROCEDENTE CRÍTICA DE GRACIA MARTÍN

Pese a que a primera vista parece que existe -según anticipé- un amplio abanico de concepciones en torno al bien jurídico en el delito español de defraudación tributaria, tal multiplicidad de posiciones es en realidad aparente. En efecto, si prescindimos de formulaciones aisladas, elaboradas sobre todo en referencia al primitivo delito fiscal y que no han encontrado acogida en la doctrina (25), las tesis preconizadas pueden reconducirse esencialmente a dos: la denominada tesis "patrimonial", que ve el objeto jurídico inmediatamente tute-

(25) Como puede ser la tesis de E. BACIGALUPO de considerar como bien jurídico "la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos imposables" (**El delito fiscal en España**, en RFDUCM, n.º 56, 1979, pp. 82 y s.). Esta tesis ha sido defendida también por un sector minoritario en la doctrina alemana. Así, EHLERS, H.: **Steuerhinterziehung nach künftigem Recht**, en F.R., 1976, p. 505; FRANZEN, en FRANZEN/GAST: **Steuerstrafrecht**, 2. Aufl., Einl. Rn. 8; PFAFF, P.: **Steuerzuwiderhandlungen und Wirtschaftskriminalität**, Berlin 1979, pp. 50 y s.; TIEDEMANN, K.: **Literaturbericht**, en ZStW, 82 (1970), pp. 976 y 979; BILSDORFER, P.: **Das Kompensationsverbot des 370 IV 3 AO**, en DSz, 1983, p. 448. Sobre ella, vid. en especial críticamente por todos en la doctrina alemana SUHR, Ch.: **Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren**, Frankfurt/M., 1989, pp. 18 y ss. En la doctrina española la crítica es generalizada. Vid. por todos BUSTOS RAMÍREZ, J.: en BOIX/BUSTOS: **Los delitos contra la Hacienda pública**, Madrid 1987, pp. 17 y s. y 23 y s.; del mismo: **Manual de Derecho penal. P.E.**, 2. ed., Barcelona 1991, p. 290. BOIX REIG: **Derecho penal. P.E.**, AAVV, Valencia 1993 pp. 407 y s.

lado en el patrimonio del Erario público, y las tesis que rechazan semejante entendimiento del bien jurídico y orientan éste en la línea de tutelar la función o funciones del tributo.

Característica de la tesis patrimonial es presentar una uniformidad básica, no comprometida sustancialmente por los matices terminológicos de los diversos autores. En efecto, si exceptuamos la opinión muy minoritaria de quienes sustentan una posición estrictamente patrimonial, que, sin realizar mayores diferencias, equipara la defraudación tributaria a los delitos contra el patrimonio individual (26), la doctrina mayoritaria ha venido aclarando las especiales características que ostenta tal patrimonio con referencia al bien jurídico mediato (27).

Personalmente, he de reiterar que en mis trabajos anteriores me mostré partidario -sin dejar duda alguna a mi juicio- de la tesis mayoritaria. Con todo, dado que GRACIA vuelve a realizar de nuevo una interpretación equivocada de mi postura, me veo obligado a aclarar algunos extremos de mi exposición -por si acaso no me expresé con la corrección debida- y desde luego volver a rechazar la imputación de algunas “incongruencias” que -otra vez de forma tan gratuita como infundada- me atribuye este autor.

(26) En este sentido vid. RODRÍGUEZ DEVESA/SERRANO GOMEZ: **Derecho penal español. Parte especial**, 15ª ed., Madrid 1992, p. 578, extrayendo de ello consecuencias de diversa índole. Críticamente al respecto: BAJO FERNÁNDEZ/SUÁREZ GONZÁLEZ: **Manual de Derecho penal. Parte especial (Delitos patrimoniales y económicos)** 2ª ed., Madrid 1993, p. 607; BOIX: **P.E.**, cit., p. 408; BUSTOS: **Manual. P.E.**, cit., p. 290.

(27) Destacan -a mi modo de ver- acertadamente esta diferencia, entre otros: BAJO/SUÁREZ: **Manual**, cit., p. 607, nota 24; BOIX: **P.E.**, cit., p. 410; RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: **Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal**, en AAVV, **Infracciones tributarias**, Madrid 1988, pp. 160 y ss.; TERRADILLOS: **Delitos de peligro**, cit., pp. 86 y s. La cuestión puede poseer relevancia para explicar o justificar algunas peculiaridades típicas que presenta el delito de defraudación tributaria frente a un clásico delito patrimonial y, en su caso, para servir de criterio hermenéutico auxiliar de las mismas.

Vaya por delante, no obstante, que ante la crítica específicamente destinada a mi construcción como posición pretendidamente original, me deja aliviado el comprobar que ningún otro penalista en la doctrina española haya realizado una lectura semejante y que efectivamente aquellos autores que se han ocupado de leer mis comentarios incluyan mi posición entre las tesis patrimoniales con una interpretación correcta de mis trabajos (28), no observando originalidad en ellos (originalidad nunca buscada por este modesto comentarista) con respecto a la doctrina mayoritaria, ni por supuesto hallando tampoco contradicción alguna, que al parecer sí encuentra GRACIA (29). Y es que, efectivamente, por más que releo las abundantes páginas escritas por mí no encuentro las incongruencias ni las contradicciones que descubre GRACIA, ni siquiera observo imprecisión terminológica alguna, salvo quizá la de haber denominado al delito de defraudación tributaria delito “pluriofensivo” (30). Reconozco que, por regla

(28) Así, cabe citar, p. ej., a AYALA GÓMEZ, I.: **El delito de defraudación tributaria**, Madrid 1988, p. 93 y pp. 98 y ss.; BAJO/SUAREZ: **Manual**, cit., pp. 606 y s. y notas 22 y 23.; BOIX: **P.E.**, p. 408, quien resume en pocas líneas con admirable claridad y precisión mi posición; BERDUGO/FERRE: **Todo sobre el fraude tributario**, Barcelona 1994, p.20; PEREZ ROYO, F.: **Los delitos y las infracciones en materia tributaria**, Madrid 1986, p. 77, nota 92, en referencia a lo expuesto en mi libro de 1982; TERRADILLOS: **Op. cit.**, pp. 87 y s., quien sintetiza asimismo con plausible fidelidad mi exposición.

(29) Vid. GRACIA: **La infracción de deberes**, cit., pp. 73, nota 216. Este autor reproduce esta extensa nota dedicada a mi configuración del bien jurídico en otro reciente trabajo en el que (¡algo es algo!) suaviza en algún punto el tono de su (por muchos motivos, improcedente) crítica. Vid. **Nuevas perspectivas del Derecho tributario**, en **Actualidad penal**, 1994, nº 10, p. 190, n. 34.

(30) Ciertamente en referencia al primitivo “delito fiscal” calificaba esta infracción como “pluriofensiva” en el apartado 5.3.4. (MARTÍNEZ PÉREZ: **El delito fiscal**, cit., p. 209), pero ya aclaraba en el seno del mismo que el bien jurídico inmediato o directamente protegido era únicamente el patrimonio del Erario, en tanto que la integridad del orden económico en sentido estricto era simplemente un bien mediato. Es más, consciente de esta dis-

general, esta expresión se ha venido tradicionalmente reservando en la doctrina para aquellos supuestos en los que una norma protege **directamente** dos o más bienes jurídicos diferenciados, según advierte correctamente GRACIA (31), pero no es infrecuente por otra parte que se utilice la expresión cuando una determinada figura delictiva posee un bien jurídico **inmediato** y un bien jurídico **mediato** (diferente) como ocurre, a mi entender, en el delito de defraudación tributaria. Y la utilización del vocablo “pluriofensivo” puede ser perfectamente aceptada -a mi juicio- siempre y cuando, naturalmente, se advierta que no se trata de dos bienes jurídicos inmediata y directamente protegidos (pluriofensividad en sentido estricto, si se quiere), sino de un objeto jurídico **inmediato** y otro **mediato** (pluriofensividad en sentido amplio), siendo así que el destacar la existencia de esta última resulta necesaria para explicar las peculiaridades de esta clase de delitos. Pues bien, como se puede comprobar con facilidad en mis trabajos anteriores, yo aclaraba con una reiteración rayana en la perogrullada que semejante caracterización *no implicaba que hubiese dos bienes jurídicos en sentido técnico*, o sea en el sentido de que el tipo de injusto exija la vulneración de los dos y que, por tanto, el dolo del autor hubiese de abarcar asimismo el conocimiento del bien mediato (32). Es más, la utili-

crepancia con la terminología tradicional, y precisamente con el propósito de dejar bien explicada mi configuración del bien jurídico, aproveché mi comentario de 1985 para efectuar las puntualizaciones y matizaciones oportunas. Vid. **El delito de defraudación tributaria**, cit., pp. 241 y ss., en donde explicaba con mucho detenimiento la diferencia entre el bien inmediato y el mediato. Por lo demás debo advertir que en el mismo sentido se han pronunciado explícitamente otros autores, adhiriéndose a mi exposición. Vid., v. gr., en especial, TERRADILLOS: **Op. cit.**, p. 87. También de forma prácticamente similar BOIX: **Op. cit.**, pp. 408 y 410.

(31) Vid. GRACIA: **La infracción de deberes**, cit., p. 73, nota 216; del mismo: **Nuevas perspectivas**, cit., p. 190, nota 34.

(32) O para volver a expresarlo -ahora de modo completo- precisamente con el pasaje escrito por mí en 1985 y tan denostado (según indique más arriba) por GRACIA: “Este es, entonces, (scil. el patrimonio del Erario

zación de los vocablos **inmediato** y **mediato** (repetidos por mí hasta la saciedad y recogidos por el propio GRACIA) es usual en la doctrina, en el sentido que acabo de apuntar y, por tanto, en el sentido de que el bien jurídico mediato no desempeña un papel dogmático determinante en la hermenéutica de los tipos.

En síntesis, el hecho de que yo hubiese diferenciado (y con tanta insistencia) la presencia de un bien jurídico **inmediato** frente a un bien **mediato** creo que bastaba ya para aclarar -sin más comentarios- de qué clase de pluriofensividad se trataba, como así lo entendieron correctamente los restantes penalistas. Precisamente, en mi trabajo de 1985 dedicaba varias páginas a justificar cómo concebía esa pluriofensividad y por qué mantenía la terminología apuntada, explicitando con claridad que en sentido técnico sólo hay un bien jurídico protegido. En cualquier caso, en fin, lo único que creo se me podría haber achacado es el haber utilizado con una cierta impropiedad (desde la perspectiva de la doctrina tradicional) la terminología “delito pluriofensivo” (33),

público) el bien jurídico directa o inmediatamente vulnerado en su acepción técnica jurídico-penal, o sea, con todas las consecuencias que se derivan de su inteligencia como elemento del tipo de injusto: debe ser abarcado por el dolo del autor y ha de ser lesionado para que el delito se consume” (MARTINEZ PEREZ: **El delito de defraudación tributaria**, cit., p. 243). Supongo que este pasaje será absolutamente contundente para la doctrina dominante a la hora de atestiguar lo que sostengo en el texto. Vid. como muestra explícita de ello, por ejemplo, AYALA (**Op. cit.**, p. 93), quien -de manera acertada- elige justamente una cita literal de este mismo pasaje como uno de los más reveladores de mi posición acerca del bien jurídico. Con todo, no está de más recordar que -según indiqué- GRACIA estima, en contra de la opinión mayoritaria, que el menoscabo del bien jurídico no pertenece al tipo de injusto. Tal vez por ello, mi afirmación, a fuer de “errónea”, carezca de todo sentido para él a los efectos que ahora comento.

(33) Y ese fue el motivo -insisto- de las aclaraciones hechas en mi trabajo de 1985. Por otra parte, y al margen ya de la disputa terminológica, a los efectos del presente trabajo -como se verá- vuelve a ser necesario subrayar que, para la cabal comprensión del contenido sustancial de determinados delitos, como sucede en el caso del delito de defraudación tributaria, resulta

pero no en modo alguno *que exista algún tipo de incongruencia material en mi exposición, desde el momento en que explico inequívocamente en qué consiste esa pluriofensividad.*

Sentado lo que antecede, se comprenderá perfectamente que, en particular, resulta radicalmente falaz el reproche que me efectúa GRACIA, cuando afirma (¡ni más, ni menos!) que “siendo que considera al delito de defraudación tributaria un delito de lesión y que el orden económico es un bien protegido por dicho delito, Martínez Pérez llega, al parecer, a la sorprendente conclusión de que las repercusiones que tenga la defraudación tributaria para el orden económico no necesitan ser precisadas, ya que es irrelevante para la existencia del

imprescindible advertir que existen en realidad dos bienes jurídicos: de un lado, el bien jurídico inmaterial colectivo (mediato, indirectamente protegido); de otro lado, el bien jurídico con función representativa (inmediato, directamente protegido), que es el que ha de ser utilizado como criterio exegético rector del tipo en el sentido que aclararé posteriormente al abordar esta problemática desde la perspectiva de la moderna construcción de la teoría de los delitos con bien jurídico intermedio espiritualizado o delitos con bien jurídico intermedio con función representativa (Vid. infra apartado VI). En otro orden de cosas, la terminología empleada en el texto ha sido reconocida además por un importante sector doctrinal en España. Vid. especialmente TERRADILLOS: **Op. cit.**, p.87, quien, tras adherirse a mi posición sobre el bien jurídico, añade paladinamente que “las características especiales de ese patrimonio autorizan a hablar del delito fiscal como pluriofensivo”. Vid. también BOIX (**Op. cit.**, p. 408), quien, después de incluirme correctamente como representante del “criterio doctrinal mayoritario” y exponer con gran fidelidad y claridad mi posición, literalmente afirma con respecto a ella que en mi construcción el orden económico “se erige en motivo de la criminalización o bien jurídico mediato” y -añade BOIX- “de ahí que el referido autor haya llegado a hablar de delito pluriofensivo”. En esta línea de pensamiento entiendo que el bien jurídico mediato o indirectamente protegido forma parte esencial de la *ratio legis*, aunque ésta última puede estar integrada además por otros aspectos. Vid. en general sobre la *ratio legis* y el bien jurídico “inmediatamente protegido” o bien jurídico “específico”, COBO/VIVES: **Derecho penal. P.G.**, 3 ed., Valencia 1990, p. 250; VIVES ANTÓN, en AAVV **Derecho penal. P.E.**, Valencia 1993, p. 22.

delito” (34). Frente a tamaña aseveración, tengo que oponer con rotundidad que con ella se demuestra no haber entendido el sentido de mi posición en su aspecto más elemental, confundiendo planos e incurriendo en una mixtificación argumental inadmisibile. Veámoslo paso a paso. Primero, es tendenciosa la afirmación que me atribuye de que “el orden económico es un bien protegido por el delito”, sin realizar las precisiones exigibles; lo que dije y mantengo es que el orden económico es el bien **mediato** o bien jurídico **genérico**, pero no el bien jurídico en sentido dogmático que servirá de criterio interpretativo rector del tipo (35). Segundo, si lo anterior es irrefutable, entonces la conclusión a la que yo llegaba y que GRACIA califica de “sorprendente” es *totalmente coherente* con mi línea argumental y por tanto nada debo rectificar: a saber, si las repercusiones en el orden económico son sólo el objeto **mediato** entonces es claro que este bien jurídico (según entendimiento absolutamente dominante) no tiene que ser lesionado por la acción defraudatoria individual y esa lesión no tiene que ser captada por el dolo del autor; y por este motivo se comprueba cómo la inferencia posterior que añade GRACIA -sobre ser también claramente errónea- es además notoriamente impertinente (esto es, deducir por su cuenta y riesgo que mi conclusión equivale a “la contradictoria afirmación de que la lesión del bien jurídico es irrelevante para el tipo de lesión”),

(34) GRACIA: **La infracción de deberes**, cit., p. 73, nota 216; del mismo: **Nuevas perspectivas**, cit., p. 190, nota 34.

(35) Según indiqué, esta distinción entre el bien inmediato y el mediato es reconocida, en particular, en referencia al delito de defraudación tributaria, por buen número de autores. Vid. supra los autores citados en nota 27. Además, se hacen eco en concreto de estas matizaciones -aludiendo a mi exposición y citándome, por cierto, correctamente- AYALA: **Op. cit.**, especialmente pp. 98 y ss.; BOIX: **Op. cit.**, pp. 408 y ss.; MORALES PRATS, F.: **Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales**, en *Revista Técnico Laboral*, 1986, vol. VIII, núm. 29 y 30, (se cita por la separata), pp. 3 y s.; TERRADILLOS: **Op. cit.**, pp. 86 y s. Sin duda está aludiendo también implícitamente a ello RODRÍGUEZ MOURULLO: **Algunas consideraciones**, cit., p. 162.

dado que yo siempre he considerado como único bien jurídico **inmediato** el patrimonio del Erario.

En suma, pienso que a mi razonamiento se le podrá achacar todo menos lo que precisamente este autor le imputa, o sea, incongruencia entre premisas y conclusión. En efecto, si este autor dota a unas premisas (la interpretación de la palabra “pluriofensividad” o de los conceptos de bien jurídico inmediato y mediato) de un significado diferente al otorgado por mí, no es lícito examinar la congruencia de **mi argumentación** partiendo del (distinto) significado que él atribuye a esa premisa. Al hacerlo, GRACIA vuelve a incurrir en otra falacia en el discurso lógico, conocida como falacia de ambigüedad.

Finalmente, mi capacidad de asombro ya queda definitivamente agotada cuando leo que en mi exposición se observa “una continua confusión de planos” (!) (36) y que, en concreto, “lo que sucede es que Martínez Pérez confunde bien jurídico (el patrimonio del Erario) y *ratio legis* (orden económico)” (37). Ante la poderosa capacidad deductiva de este autor, baste con recordar que es *el propio GRACIA* el que unas líneas más arriba escribe textualmente que yo sostengo que “la norma del delito de defraudación tributaria protege inmediatamente el patrimonio del Erario público y mediatamente el orden económico”, con lo cual la contradicción y en todo caso la confusión reside ya en la farragosa argumenta-

(36) GRACIA: **La infracción de deberes**, cit., p. 73, nota 216. No obstante en el último trabajo, la imputación se queda solamente en “mezcla de planos” (**Nuevas perspectivas**, cit., p. 190, nota 34). Sea como fuere, y a la vista de lo que he expuesto en el texto, el lector podrá comprobar que resulta imposible que yo haya incurrido en una (“continua”, además) confusión o mezcla de planos, por la sencilla razón de que en mi argumentación he caminado -y de puntillas- siempre sobre un solo plano, que ni inclinado estaba. No deja de causarme estupor que la acusación de confusión de planos provenga precisamente de GRACIA.

(37) GRACIA: *ibidem*.

ción de su crítica a mi exposición (38). Desde el momento en que yo diferenciaba nítidamente entre el patrimonio del Erario, concebido como bien inmediato (directamente protegido), y el orden económico tributario, al que yo calificaba de bien mediato (indirectamente protegido y alusivo a la finalidad última perseguida por la norma penal), estaba inequívocamente estableciendo la separación entre bien jurídico en sentido técnico y *ratio legis*.

Por lo demás, y al igual que acontecía en el apartado anterior, referente a las “aclaraciones previas”, quisiera advertir que no me he detenido aquí en recordar con cierta extensión mi posición en torno al objeto jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria solamente para contestar a una crítica que considero totalmente infundada e injusta, sino además también para destacar que en este aspecto reside buena parte de la argumentación por la que considero que hay que seguir sustentando la misma tesis de orientación patrimonial sobre el bien jurídico y por qué deben ser descartadas otras tesis alternativas (las funcionales), entre ellas, la propuesta por GRACIA, para definir el objeto jurídico **directamente** tutelado.

Y es que, en efecto, frente a las tesis patrimoniales, las tesis alternativas son las que podemos denominar -de un modo un tanto simplista- “funcionales” del tributo. Con todo, dentro de este grupo es preciso reconocer que hay concepciones que

(38) A no ser, claro es, que para GRACIA el concepto de bien jurídico **mediato** (de progenie italiana) sea algo diferente al utilizado unánimemente en nuestra doctrina (en referencia al propio art. 349 del C.p., vid. *supra* n. 35). Cosa que, naturalmente, no me parecería objetable en sí misma, siempre y cuando especifique qué es lo que entiende por tal y siempre y cuando admita que otros autores puedan emplear una terminología distinta a la suya. En todo caso, yo censuraría siempre que, sobre la base de una **variable** terminológica introducida por él, y **ajena por tanto a mi discurso lógico**, este autor tache de incoherente una exposición que es plenamente congruente con arreglo a las premisas de las que parto.

ofrecen peculiaridades propias dignas de mención, que van desde considerar la vertiente patrimonialista como componente de una función más del tributo a prescindir totalmente de semejante componente patrimonial; asimismo hay que advertir que en el seno de este grupo hay versiones plenamente desarrolladas en sus consecuencias dogmáticas y político-criminales y meras descripciones sintéticas y genéricas del bien jurídico sin mayor justificación ni exposición de las consecuencias a las que conduce. Ahora bien, aunque pueda ser discutible la decisión de reconducirlas a un género común, personalmente entiendo que sobre la base de las objeciones (comunes) que pueden dirigirse a estas últimas y sobre la base de la tesis patrimonial que yo defiendo es posible agrupar a efectos expositivos las diversas tesis “funcionales” dentro de este segundo grupo de opiniones acerca de la concepción del bien jurídico.

IV. LA TESIS DE ORIENTACIÓN PATRIMONIAL. REFERENCIA A LA DOCTRINA ALEMANA

La denominada tesis patrimonial es la que ha gozado de mayor predicamento en nuestra doctrina y en nuestra jurisprudencia desde la introducción de la figura del primigenio “delito fiscal” en 1977, predicamento consolidado tras la reforma de 1985 hasta el punto de poder ser calificada incluso de tesis mayoritaria en el panorama actual (39). Con posterioridad a mi publicación, otros autores han venido a añadirse a

(39) Calificación realizada en mi trabajo anterior. Vid. MARTÍNEZ PÉREZ: **El delito de defraudación tributaria**, cit., pp. 243 y ss., en donde se recogen las oportunas citas de los autores que se inscriben en esta posición. Algunos de los autores allí citados han confirmado su posición inicial, aportando ulteriores argumentos. Vid. especialmente, BAJO: **Manual**, cit., pp. 606 y s. Resalta este autor inicialmente que el bien jurídico es el “Erario

esta línea de definición del bien jurídico (40), aunque, ciertamente, en algunas ocasiones se efectúen diversas matizaciones adicionales que a mi juicio no sólo no suponen un abandono de los planteamientos patrimoniales, sino, antes al contrario, un empeño en lograr una mayor precisión en la definición del bien jurídico técnicamente protegido (41).

público” o “Hacienda pública”. Y a continuación aclara: “La lesión que produce el delito fiscal entraña, en primer término, una disminución del patrimonio del Erario público. Pero, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, afecta, además, a toda una **política económica y social** que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la Renta Nacional, etc. El delito fiscal, con el perjuicio que produce en el Erario público, menoscaba las **posibilidades del Estado de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa**” (subrayados en el original). Vid. también, R. MOURULLO: **Algunas consideraciones**, cit., pp. 159 y ss., quien tras un análisis crítico de todas las tesis, y tras diferenciar también entre bien jurídico mediato e inmediato, concluye afirmando que “el objeto inmediato de protección y, por tanto, el bien jurídico protegido es el Erario público. Se protege también aquí, pues, un patrimonio concreto, si bien de carácter público. De ahí el papel decisivo que juega en el área de estos delitos el perjuicio patrimonial” (p. 162).

(40) Vid. entre otros: BOIX: **Op. cit.**, pp. 409 y s., quien estima que el art. 349 presenta una estructura defraudatoria “con un claro alcance patrimonial, evidentemente público” (p. 409), distinguiendo a continuación con mucha precisión entre bien jurídico mediato e inmediato, acompañada de una sólida argumentación a la que me referiré posteriormente por su importancia; MORALES: **Acotaciones**, cit., p.4 (“el patrimonio del erario público, considerado no desde una óptica patrimonial individual-estatal, sino atendiendo a intereses supra-individuales”); TERRADILLOS: **Delitos de peligro**, cit., p. 87 (“el patrimonio de la Hacienda estatal, autonómica o local, en definitiva el erario público”, añadiendo también muy inteligentes observaciones sobre las que volveré posteriormente). Por lo demás, y aunque no suele pronunciarse acerca del bien jurídico técnicamente protegido, cuando la jurisprudencia del T.S. lo ha hecho, se ha orientado también mayoritariamente en esta línea. Vid. con claridad las STS 12-III-1986 (R.A. 1462) y 12-V-1986 (R.A. 2449): “delito socio-económico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas”.

(41) Vid. especialmente AYALA: **Op. cit.**, pp. 95 y ss., quien señala “el interés patrimonial de la Hacienda pública concretado en la recaudación tributaria” (p. 95), interés que ulteriormente especifica “en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las

Por otra parte, me interesa subrayar aquí que ésta es también en esencia la tesis mayoritaria en la doctrina (42) y jurisprudencia (43) alemanas, sustentada en relación al delito

potestades que determinan el cuánto, cómo, cuándo y dónde realizar el pago o ingreso esperado” (p. 104). Con respecto a este autor, creo que está en lo cierto GRACIA [La infracción, cit., p. 55, n.170], cuando examina la definición de AYALA y la incluye indubitadamente entre las tesis patrimoniales. Por idéntico motivo habría que incluir aquí también -a mi juicio- la opinión de MUÑOZ CONDE (**Derecho Penal. Parte Especial**, 9 ed., Valencia 1993, p. 824), puesto que este autor está distinguiendo implícitamente (y acertadamente) entre un bien jurídico mediato, común asimismo al delito del art. 350 bis (“el interés a que el reparto de la carga tributaria se realice de acuerdo con los modos y formas fijados por la Ley, conforme al principio de capacidad contributiva contenido en el art. 31,1 y 2 de la Constitución”), y un bien jurídico inmediato o específico del art. 349 (“en el que el ataque a la Hacienda Pública se refleja en la lesión de la recaudación tributaria correspondiente a cada una de las figuras impositivas que integran el sistema”). También la posición de J.J. QUERALT (**Derecho Penal. P.E.**, Barcelona 1992, p. 441), quien alude a “ataques a la capacidad económica de los entes públicos”, “destruyéndoles ingresos” de las arcas públicas. Por último, también hay que incluir aquí -si bien con un matiz genuinamente pluriofensivo- la posición de E. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO: **Las nuevas figuras delictivas de la reforma de 1985: el fraude de subvenciones y el delito contable**, en AA.VV. **El nuevo Derecho penal económico: aspectos fiscales y laborales**, Barcelona 1986, p. 55 y s., quien con carácter general señalaba que el bien jurídico en los delitos contra la Hacienda pública “debe relacionarse con el patrimonio de las Haciendas estatal, autonómica y local” y, en referencia concreta al delito del art. 349 indicaba que “al lado de esta referencia de antijuridicidad material al orden económico general, es menester un efectivo perjuicio al patrimonio público”, añadiendo que “la estructura de defraudación que posee el artículo 349 ... no permite otra conclusión que la de exigir ese efectivo perjuicio”.

(42) Vid. por todos, con las referencias citadas en esos lugares: BACHMANN, J.: **Vorsatz und Rechtsirrtum im Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht**, Berlin 1993, p. 152; KOHLMANN, G.: **Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschliesslich Verfahrensrecht**, 5. Aufl., Köln, 1991, § 370, Rn. 9; LAMMERDING/HACKENBROCH/SUDAU: **Steuerstrafrecht**, 6. Aufl., Bremen 1993, p. 28; SAMSON en FRANZEN/GAST/SAMSON: **Steuerstrafrecht**, 3. Aufl., München 1985, §. 370, Rn. 10 a; SUHR: **Rechtsgut der Steuerhinterziehung**, cit., pp. 14 y ss.

(43) Vid. referencias jurisprudenciales recientes en KOHLMANN: **Steuerstraf- und, § 370**, cit., Rn. 9.6

de defraudación tributaria contenido en el § 370 de la AO . Y he de detenerme en la exposición de la tesis alemana, en la medida en que pueda contribuir a aclarar los términos del debate español y en concreto a reforzar la concepción del bien jurídico defendida por la doctrina española mayoritaria.

Como es sabido, el delito de defraudación tributaria contenido en el § 370 de la AO no posee una estructura típica idéntica a la del art. 349 del C.p. español. Ello obedece fundamentalmente -en lo que ahora nos interesa- a que el delito alemán no requiere la efectiva causación de un perjuicio patrimonial cuantitativamente determinado, concebido como menoscabo efectivo de ingresos fiscales. Es un delito de resultado material, pero éste se produce ya en el momento en que se “reducen (o evaden) impuestos o se obtienen para sí o para otro ventajas tributarias ilegítimas” (apdo. 1) (44), resultado que aparece explícitamente definido en el apartado 4 del propio precepto (45).

(44) Por consiguiente, en realidad cabría decir que lo que en el art. 349 del C. p. español son -a mi juicio- modalidades genéricas de acción representan, en cambio, en el Derecho alemán modalidades alternativas de resultado. GRACIA ha discrepado del planteamiento de la doctrina española mayoritaria y ha interpretado el precepto español de forma idéntica en este punto a como interpreta la doctrina alemana el precepto de la AO. Vid. ya GRACIA MARTÍN, L.: **La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma**, en Revista de Derecho financiero, 1988, nº 58, pp. 272 y ss.

(45) El apartado 4 del § 370 dispone: “Se reducen impuestos en especial cuando no sean liquidados, o no lo sean en toda su cuantía o en tiempo oportuno, aun cuando el impuesto se liquide provisionalmente o con reserva de comprobación o cuando una declaración-liquidación se equipare a una liquidación con reserva de comprobación. Los reembolsos de impuestos son también ventajas tributarias. Se obtienen ventajas tributarias ilegítimas siempre que aquéllas se concedan o mantengan indebidamente. Los requisitos de los incisos anteriores se entenderán cumplidos aun en el caso de que el impuesto al que se refiera el hecho hubiera podido ser disminuido por otros motivos o la ventaja tributaria hubiera podido ser exigida por otras razones” (traducción de C. Palao Taboada en **Ordenanza tributaria alemana**, Madrid 1980).

Sin perjuicio de volver sobre esta definición legal de resultado, baste aquí con indicar que, precisamente debido a semejante concepto, la doctrina germánica dominante entiende que el delito de defraudación tributaria no es un delito de lesión, sino que es un delito de peligro concreto, toda vez que el “resultado típico (la reducción de impuestos) no presupone la efectiva lesión de la pretensión tributaria o el menoscabo efectivo de los ingresos fiscales” (46). A la vista del concepto legal de resultado, el peligro para el bien jurídico existe siempre que la liquidación tributaria no se realice en el tiempo oportuno o no se realice en toda su cuantía. Por consiguiente, el bien jurídico protegido por la norma del § 370 de la AO es -según la tesis dominante- el “interés del Estado en el ingreso completo o en tiempo oportuno de los tributos” (47), discutiéndose tan solo dentro de ella si el delito de defraudación tributaria protege el ingreso tributario en su conjunto o en cada una de las clases de tributos (48).

Ahora bien, lo que me interesa subrayar es que dentro de la opinión alemana dominante hay unanimidad a la hora de entender que, desde el momento en que con su ejecución

(46) En este sentido, vid. por todos SAMSON en F/G/S: **Steuerstrafrecht**, cit., § 370, Rn. 10 b). Ampliamente sobre el concepto de resultado, vid. Rn. 24.

(47) Opinión sostenida también por la jurisprudencia dominante, incluso ya bajo la vigencia del 392 de la antigua RAO. Vid. por todos KOHLMANN: **Steuerstraf- und**, § 370, Rn. 9.4 y ss. Con todo, según señala este autor, en puridad habría que matizar que éste sería el bien jurídico que se infiere de los apartados 1 a 5 del § 370, mas no del apartado 6, en el cual no se tutela el interés público estatal “interno”, sino el interés de los sujetos de Derecho internacional público en él mencionados (vid. Rn. 9.8).

(48) La opinión ampliamente mayoritaria en doctrina y jurisprudencia en la actualidad se inclina por el segundo extremo de la alternativa. Vid. por todos en la doctrina más reciente, BACHMANN: **Vorsatz und Rechtsirrtum**, cit., p. 152, con las amplias referencias doctrinales y jurisprudenciales de nota 6. Ello no obstante, según señala este autor, esta discrepancia en el seno de la opinión dominante únicamente posee repercusión para la teoría del concurso (p. 153).

se frustra la pretensión tributaria estatal en su integridad económica (49) (50), el delito de defraudación tributaria del 370 comporta un ataque a “los intereses patrimoniales del

(49) En la más reciente doctrina penal alemana se define así el objeto material del delito de defraudación tributaria. De este modo parece haberse llegado a un acuerdo en la larga discusión sobre este extremo. En efecto, WELZEL (*Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht*, en NJW, 1953, pp. 486 y ss.) sostuvo que “la concreta pretensión tributaria” constituía el objeto material de este delito. En la doctrina española GRACIA (*La configuración*, cit., p. 277, y *La infracción*, cit., pp. 104 y s.) se ha adherido a esta definición del objeto material, señalando que esta tesis ha tenido en Alemania una “amplia acogida”. Sin embargo, y sin desconocer, en efecto, que la tesis de WELZEL fue seguida por diversos autores (inicialmente sobre todo, matizaría yo), tampoco puede pasarse por alto que ya a los pocos años de su formulación esta tesis fue objetada con la afirmación de que la pretensión tributaria no puede en modo alguno ser menoscabada en su integridad jurídica (Vid. ya HENKE, G.: *Kritische Bemerkungen zur Auslegung des § 396 AO (Steuerhinterziehung)*, en FR 1966, pp. 191 y s., quien, a la vista del tenor literal del § 392 de la RAO, sostenía que el objeto material venía constituido por los ingresos tributarios). En fin, en la moderna doctrina alemana, que rechaza ciertamente que los simples ingresos fiscales puedan constituir el objeto material, se desemboca en una posición conciliadora, que observa que se trata de una discusión estéril (vid. al respecto las razones de SAMSON en F/G/S: *Steuerstrafrecht*, cit., § 370, Rn. 14) y que, en rigor, **nunca hubo realmente una verdadera controversia en la materia**: la defraudación fiscal no menoscaba la pretensión tributaria en su vertiente jurídica, pero sí en cambio en su integridad económica, o sea, frustra el valor económico de la pretensión tributaria jurídicamente existente (Así, cfr. BACHMANN: *Vorsatz und Rechtsirrtum*, cit., pp. 157 y s., y bibliografía que se cita, quien, por otra parte, llega a agregar que ello no prejuzga incluso la calificación del delito como delito de lesión o de peligro).

(50) En otro orden de cosas, conviene advertir que, a veces, dentro de la doctrina mayoritaria y de la jurisprudencia, se llega a identificar el objeto material con el objeto jurídico, afirmándose que el bien jurídico consiste en “la pretensión tributaria del Estado”. Así, p. ej., cfr. KOHLMANN: *Steuerstraf- und*, § 370, Rn. 9.6, quien, tras definir el bien jurídico en el sentido riguroso reflejado por mí en el texto, añade, invocando la terminología jurisprudencial: “dicho de forma abreviada, el bien jurídico es la pretensión tributaria estatal”. Vid. también FRISCH, W.: *El error como causa de exclusión del injusto y/o de la culpabilidad en el Derecho penal alemán*, (trad. de G. Bruzzone y E. Peñaranda) en ESER/GIMBERNAT/PERRON: *Justificación y exculpación de Derecho penal*, Madrid 1994, p. 214.

Estado”, calificándose por ende sin ambages de “delito patrimonial” (51).

En suma, dejando a un lado precisiones puramente terminológicas, puede afirmarse que incluso la doctrina alemana dominante en referencia al delito del § 370 AO preconiza una tesis inequívocamente patrimonial, con la particularidad, eso sí, -habida cuenta de la estructura típica de este precepto- de que el delito surge con la simple puesta en peligro del patrimonio del Erario (52).

(51) Cfr. SAMSON F/G/S: *Steuerstrafrecht*, cit., § 370, Rn. 10 a). Vid. también KOHLMANN: *Steuerstraf- und*, 370, cit., Rn. 9.7; LAMMERDING/HACKENBROCH/SUDAU: *Steuerstrafrecht*, cit., p. 28. Recientemente vid. BACHMANN: *Vorsatz*, cit., pp. 152 y s., y bibliografía que se cita, quien, invocando la opinión dominante, identifica literalmente “el interés en el ingreso completo y en tiempo oportuno de los tributos”, con el “patrimonio del Estado”. Por lo demás, si se quieren extraer conclusiones válidas para el Derecho español, importa subrayar que la doctrina dominante en Alemania sostiene dicha equiparación a pesar del diferente concepto legal de resultado contenido en el 370 y, en concreto, a pesar de la específica disposición referente a la “prohibición de compensación” contenida en el inciso tercero del apartado IV, la cual ha llevado a algún autor a estimar que en esta última hipótesis la equiparación no es defendible. (En este último sentido, BILSDORFER: *Das Kompensationsverbot*, cit., p. 448).

(52) A la vista de lo que expongo en el texto, me sorprende que GRACIA haya podido llegar a afirmar en referencia al delito español que “la interpretación que resulta de la doctrina dominante es, en realidad, consecuencia del simplismo con que aborda y determina el bien jurídico protegido en este delito y a que no se ha preocupado en absoluto de identificar el concreto objeto material del delito ... “; a su juicio, “... la concreta pretensión u obligación tributaria constituyen el objeto material de este delito”, y, por tanto, “el bien jurídico protegido, en consecuencia, ha de ser deducido a partir de las características del concreto objeto material en que aquél encarna” (Cfr. GRACIA: *La configuración*, cit., p. 277, subrayados en el original y citando a WELZEL sin mayores precisiones). En su posterior trabajo (*La infracción de deberes*, cit., p. 105) se limita a recoger la aclaración (ya efectuada en su momento por WELZEL) de que se trata de la pretensión tributaria “subjetiva”, o sea, la pretensión que tiene el acreedor de la existencia de la pretensión “objetiva”. Sin embargo, no recoge las aludidas posiciones conciliadoras modernas, dominantes en el panorama actual, según indiqué *supra* en nota 49.

En otro orden de cosas, y en un plano *de lege ferenda*, merece ser citada la propuesta de los autores del Proyecto alternativo alemán, quienes, pese a concebir la defraudación tributaria como un genuino delito económico, calificaban el precepto que incluían en el § 200 como “estafa tributaria”, con una clara orientación patrimonialista de su estructura típica, sin dejar de reconocer, por supuesto, eso sí, la “especialidad que comporta la protección del patrimonio desde la perspectiva penal tributaria” (53).

V.- LAS TESIS FUNCIONALES: ESPECIAL REFERENCIA A LA TESIS DE LA “FUNCIÓN TRIBUTARIA” Y A LA TESIS DE LAS “FUNCIONES DEL TRIBUTO”

Según advertí anteriormente, a efectos expositivos incluyo en este apartado todas aquellas tesis que poseen como notas comunes rechazar una configuración patrimonial del objeto jurídico y elaborar, frente a ella, una noción de bien jurídico diferente, conectada a las funciones que debe cumplir el tributo (54). Ahora bien, un estudio detenido de las diversas formulaciones muestra que dentro de este apartado hay que distinguir en realidad tesis divergentes entre sí, que no pueden ser confundidas.

En efecto, algunos autores sostienen que el objeto jurídico tutelado en los delitos tributarios sería la “función tribu-

(53) Cfr. **Alternativ-Entwurf eines Strafgesetzbuches. Besonderer Teil. Straftaten gegen die Wirtschaft**, vorgelegt von LAMPE/LENCKNER/STREE/TIEDEMANN/WEBER, Tübingen, 1977, § 200, p. 95.

(54) Estas “dos líneas básicas de pensamiento” enfrentadas en la discusión sobre el bien jurídico son puestas de manifiesto, asimismo, por GRACIA: **La infracción**, cit., p. 49.

taria”, concebida como una simple actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado. Es mérito de un destacado especialista en Derecho tributario, PÉREZ ROYO, el haber formulado por vez primera esta tesis, partiendo de un concepto (no siempre unívoco, por cierto) elaborado en la Ciencia del Derecho tributario (55) y afirmando en concreto que “la protección penal (al menos en los delitos tributarios) se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias” (56).

Con posterioridad algunos penalistas se han hecho eco de semejante conceptualización del bien jurídico, aunque en la mayoría de los casos no resulta tarea sencilla saber -sin un desarrollo pormenorizado del concepto y de una indicación explícita de las consecuencias que se extraen de tal planteamiento- si se acepta plenamente la aludida configuración del bien jurídico (57). Aquí cabría mencionar, entre otros, funda-

(55) En particular, según PÉREZ ROYO (**Los delitos y las infracciones**, cit., p. 65 y nota 66), “lo que disciplinan las normas tributarias, en cuanto específico sector del ordenamiento jurídico público, es una actividad de la Administración, orientada a la actuación de un interés público que consiste en la realización del reparto de la carga tributaria de acuerdo con el diseño previsto de forma general y abstracta en la ley, en las diversas leyes que integran el sistema tributario, y, en última instancia, de acuerdo con los principios que, según el mandato constitucional, deben informar dicho sistema tributario. Para el desarrollo de dicha actividad el ordenamiento dota a la Administración de una serie de potestades, derechos y deberes, cuyo conjunto integran la llamada función tributaria”.

(56) Vid. PÉREZ ROYO: **Op. cit.**, pp. 64 y s.

(57) Así, aunque existen autores que aparentemente pudieran ser incluidos aquí, no los adscribo a la tesis de la función tributaria. Este es el caso de MUÑOZ CONDE (**Parte especial**, cit., p. 824), quien, pese a comenzar su exposición general remitiéndose a la construcción de PÉREZ ROYO,

mentalmente a ARROYO (58), BERDUGO/FERRÉ (59) y BUSTOS (60).

Ahora bien, entiendo que es de capital importancia advertir que debe procederse a un estudio detenido de estas construcciones, con la finalidad de indagar cuál es en realidad el bien jurídico **inmediatamente** protegido por el delito de defraudación tributaria, el cual, consecuentemente, debe ser utilizado como criterio interpretativo determinante del precepto contenido en el art. 349 del C.p. español. En este sentido, la tesis de PÉREZ ROYO, v.gr., introduce importantes salvedades que hay que añadir a lo anteriormente expuesto. En efecto, este autor lleva a cabo la decisiva matización de que la aludida función tributaria es sólo un bien jurídico **genérico**, común

en realidad desarrolla después -a mi juicio- una tesis esencialmente patrimonial. En este sentido, manifiesta GRACIA (**La infracción**, cit., p. 67, n. 201) también sus dudas, si bien incluye a MUÑOZ CONDE en la aludida dirección funcional.

(58) ARROYO ZAPATERO, L.: **Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones**, Madrid 1987, p. 93, quien afirma que “el delito fiscal genuino del artículo 349 se refiere básicamente a la función recaudatoria de ingresos de la Hacienda mediante los tributos. El delito fiscal protege el sistema de financiación del Erario Público que se instrumenta a través de la obligación jurídica unilateral, que es el Tributo”. Afirma este autor que “su construcción es similar” a la ofrecida por Pérez Royo (p. 91, nota 4 bis).

(59) BERDUGO/FERRÉ: **Op. cit.**, p. 20, quienes, tras citar expresamente a ARROYO, escriben con carácter general en referencia a los delitos contra la Hacienda pública que “en síntesis, el bien jurídico tutelado es la Hacienda pública, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público”.

(60) BUSTOS: **P.E.**, cit., p. 290. Con todo, este autor define el bien jurídico como “el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de los egresos” y considera que dicha definición es aplicable a todos los delitos contra la Hacienda pública (arts. 349, 350 y 350 bis). Con ello, a mi juicio, se está ofreciendo una noción de bien mediato **genérico**, en virtud de lo cual entiendo que este amplísimo concepto de bien jurídico resulta inservible también para ser el bien mediato (bien representado) del concreto precepto incluido art. 349. Vid. críticamente también sobre esta noción de bien jurídico TERRADILLOS: **Op. cit.**, pp. 86 y s.

a todos los delitos tributarios (el bien mediato, en definitiva), y que el bien jurídico **específico e inmediato** (vocablo usado también por este autor) debe extraerse de cada figura delictiva tributaria en particular. Así, en el delito de defraudación tributaria se protegería -a juicio de este autor- de modo específico o inmediato la **recaudación** tributaria (61). En virtud de lo que acabo de indicar, hay que entender que la formulación propuesta por ARROYO se inscribe -confesadamente- en lo esencial en las coordenadas trazadas por PÉREZ ROYO.

Diferente (62) es la construcción de GRACIA, quien explícitamente ha rechazado el planteamiento apuntado, oponiéndose a que la función tributaria pueda constituir el bien jurídico protegido (63). Ahora bien, este autor ha ido perfeccionando a través de sus sucesivas publicaciones un bien jurídico

(61) Vid. PÉREZ ROYO: **Op. cit.**, p. 78. En concreto, y en la línea de la doctrina alemana mayoritaria, define el bien jurídico inmediato como “la recaudación correspondiente a cada una de las figuras que integran el sistema tributario”. Con todo, en rigor la precisión de PÉREZ ROYO en la conceptualización del bien jurídico va todavía más allá, puesto que a la definición que acabo de reflejar agrega: “pero sólo en cuanto resulte afectada por la violación de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria”. No obstante, como ya advertí, no puedo compartir esta última precisión, toda vez que la infracción de tales deberes integra -a mi juicio- el desvalor de acción y, en consecuencia, no puede incorporarse a la definición del desvalor de resultado. O, dicho de otro modo, tal infracción -necesaria, sin duda, para la constitución del injusto- permite seleccionar modalidades de ataque especialmente peligrosas para el bien jurídico, pero no se integran en la noción de bien jurídico.

(62) Sin embargo, C. SUÁREZ GONZÁLEZ (en BAJO/SUÁREZ GONZÁLEZ: **Manual**, cit., p. 607, n. 26) incluye, sin mayores matices, todos estos autores en el mismo grupo, al que personalmente él -y en contra de la opinión de BAJO- se adhiere. Ello no obstante, SUÁREZ parece identificarse con la primitiva descripción del bien jurídico formulada por GRACIA en su primera publicación, a la que aludo a continuación.

(63) Vid. GRACIA: **La infracción**, cit., pp. 67 y ss. Con todo, este autor, estima que la función tributaria “es referencia indispensable para la determinación de las acciones y omisiones típicas y, por tanto, para la interpretación y aplicación de los tipos”.

co cada vez más alejado -según indica él mismo- del planteamiento patrimonialista, que se vincula al Ordenamiento jurídico financiero y que pretende ser válido para todo el Derecho penal tributario. Un bien jurídico que en un primer momento definió “como la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual” (64) y que posteriormente ha corregido (65), desembocando en una concepción que, en su opinión, es “radicalmente opuesta a cualquier connotación patrimonialista”, que “dista mucho de inducir a un planteamiento pluriofensivo” (66) y que recientemente ha definido, en abstracto, con la expresión “funciones del tributo” y, en concreto, como “la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual inte-

(64) GRACIA: **La configuración**, cit., p. 278. Añadía en este lugar dicho autor que “el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria resulta de la **integración** de las funciones patrimonial, de justicia y político-económica del tributo”, aclarando además que “esta concepción del bien jurídico se aleja considerablemente de la perspectiva **exclusivamente** patrimonialista que maneja la doctrina dominante” (subrayados en el original). En mi opinión, le asiste toda la razón a AYALA cuando afirma que la concepción de GRACIA podía inscribirse básicamente en la misma línea definitoria que la propuesta por aquél (inequívocamente patrimonial, según indiqué), con la particularidad, empero, de que la tesis de GRACIA induce “a pensar en un planteamiento de delito pluriofensivo” (cfr. AYALA: **Op. cit.**, cit., p. 104).

(65) Esta corrección es explícitamente reconocida por el propio GRACIA, quien, tras aceptar la valoración efectuada por AYALA, ha admitido en relación a su trabajo primigenio que “lo que en aquel momento escribí fue producto, como es obvio del nivel que entonces alcanzaban mis conocimientos acerca del fenómeno jurídico financiero en general y jurídico-tributario en particular. Actualmente, como se verá, he abandonado tales planteamientos y, persistiendo en la idea de que las funciones del tributo materializadas en la recaudación tributaria constituyen el bien jurídico protegido, sustituyo la función patrimonial del tributo por la función financiera del mismo”. GRACIA: **La infracción de deberes**, cit., pp. 72 y s., n. 215.

(66) GRACIA: **La infracción de deberes**, cit., p. 73.

grante del sistema tributario”. Aclara este autor que dicho bien jurídico resulta de la integración dialéctica de las tres funciones (financiera, de justicia y político-económica o político-social) que cumple el tributo, pero añadiendo la importante matización de que “la efectiva realización de las funciones del tributo sólo alcanza con la posibilidad real de ingreso de la deuda tributaria legalmente debida”. Dicho de otro modo, y en palabras también de este mismo autor, “la recaudación tributaria, ámbito o marco en que se inscribe el bien jurídico protegido ... es un proceso complejo en el que se entrecruzan diversos planos. El tributo ... cumple asimismo una función compleja dentro de ese proceso de recaudación. Por otra parte se ha puesto de relieve que dentro del sistema tributario como un todo orgánico, cada tributo singular posee una fisonomía propia y cumple una función específica” (67). Por lo demás, GRACIA señala (68) que en la doctrina alemana la concepción del bien jurídico más próxima a la que él defiende es la de DANNECKER (69).

(67) Vid. GRACIA: **Nuevas perspectivas**, cit., p. 208.

(68) GRACIA: **Op. cit.**, p. 209, n. 98.

(69) Vid. DANNECKER, G.: **Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr**, Köln 1984, p. 176, quien define el bien jurídico como el interés al “total y puntual ingreso tributario” y las funciones del sistema de imposición. Con respecto a las argumentaciones de este último autor (que es citado en repetidas ocasiones en los trabajos de GRACIA de 1990 y 1994), volveré posteriormente. Aquí baste con significar que sus conclusiones (que se apartan de la doctrina alemana tradicionalmente mayoritaria de orientación exclusivamente patrimonial) no han hallado eco, por lo que alcanzo a ver, en la doctrina de su país, pese al tiempo transcurrido desde la publicación de su libro (1984). Me sorprende por ello que diez años más tarde GRACIA (**Nuevas perspectivas**, cit., p. 203, nota 79) siga afirmando, como apoyo de su tesis sobre las funciones del tributo, sin mayores especificaciones, que “en este sentido apunta también la opinión de las más recientes aportaciones en la doctrina alemana, singularmente la de Dannecker”. Vid. *supra* apartado IV y en concreto notas 42 y 43.

VI.- EXAMEN CRÍTICO DE LAS TESIS DE LA “FUNCIÓN TRIBUTARIA” Y DE LAS “FUNCIONES DEL TRIBUTO”: LA CONFIGURACIÓN DEL PATRIMONIO COMO BIEN JURÍDICO CON FUNCIÓN REPRESENTATIVA

La tesis de considerar la “función tributaria” como un bien jurídico protegido, formulada originariamente por PEREZ ROYO, no me parecería compartible, si lo que se pretendiese con ella es afirmar (algo que -conviene reiterarlo- el propio PEREZ ROYO no afirma) que dicha función constituye el bien jurídico directa e inmediatamente tutelado, o al menos, desde luego, no me parecería sostenible para un delito de **defraudación** tributaria como el tipificado en el C.p. español, que exige entre sus elementos típicos la causación de un efectivo perjuicio patrimonial (de cierta entidad, además) en las arcas del Erario público. En efecto, si lo que se quiere decir es que el bien jurídico directamente protegido del delito de defraudación tributaria se reconduce privativamente al mero ejercicio de una potestad administrativa (la actividad de gestión de los tributos), lo que se está sustentando es que el legislador tutela penalmente aquí la pura infracción de un deber sin mayores matizaciones (70).

En realidad, una tesis así formulada confundiría la categoría del bien jurídico con la vía a través de la cual se vulnera el bien jurídico (71). Es evidente que el delito de defrau-

(70) Vid. con razón GRACIA: **La infracción**, cit., pp. 67 y 69, quien observa que en esta tesitura lo que se tutelaría sería el “simple ejercicio de la actividad de gestión de los tributos, encauzada a través de un procedimiento”, con lo que “el bien jurídico no estaría constituido por el fin, por la meta de dicha actividad, sino por la actividad misma” (p. 67).

(71) Así, acertadamente, AYALA: **Op. cit.**, p. 77. Afirmación que suscribo al menos en referencia al delito de defraudación tributaria. Cuestión diferente será valorar esta tesis con respecto a aquellos delitos tributarios que consisten formalmente en el simple incumplimiento de deberes contables. Sobre ello, vid. *infra* apartado VII.

dación tributaria pertenece a la categoría de los delitos que consisten en la infracción de un deber (72), pero ello no implica que su contenido del injusto se agote exclusivamente en la pura infracción del deber extrapenal (73). De esta suerte, se asumiría una configuración del bien jurídico que conceptualmente deviene inservible para el cumplimiento de las funciones asignadas dogmáticamente al bien jurídico, señaladamente la función de garantía (74).

Ahora bien, es muy importante matizar que la valoración de esta tesis cambia sustancialmente si lo que se quiere expresar es que la aludida función tributaria es sólo un bien jurídico **genérico**, común a todos los delitos tributarios (el bien mediato, en definitiva), y que el bien jurídico **específico e inmediato** debe extraerse de cada figura delictiva tributaria en particular. Y es que ésta es, en rigor, la posición de algunos autores, como el propio PÉREZ ROYO. Así, en el delito de defraudación tributaria se protegería -a juicio de este autor- de

(72) Así, explícitamente GIMBERNAT ORDEIG, E.: **Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual**, en **Poder Judicial**, nº especial IX, p. 352.

(73) Vid. las atinadas observaciones de AYALA: **Op. cit.**, p. 77 y de GRACIA: **La infracción**, cit., p. 69. Y es que, en efecto, existen en los Códigos penales delitos que pueden ser incluidos en la categoría que ROXIN ha denominado “delitos consistentes en la infracción de un deber”, sin que ello implique que el desvalor de resultado tenga que venir integrado por la infracción del deber extrapenal. Así sucede, p. ej., en el delito de infidelidad patrimonial (266 StGB), en el que el bien jurídico protegido es -según doctrina absolutamente dominante- el patrimonio. Vid. al respecto mi trabajo **El delito societario de administración fraudulenta**, en *Estudios Penales y Criminológicos XVII*, Santiago 1994, pp. 270 y ss. En general, sobre el papel de la infracción del deber en los delitos especiales propios vid. por todos en nuestra doctrina GÓMEZ BENÍTEZ, J.M.: **Teoría jurídica del delito**, Madrid 1984, p. 154.

(74) Vid. en este sentido críticamente BOIX: **P.E.**, cit., p. 410, quien señala con razón que la tesis de la función tributaria “se encuentra sumamente cercana” a la que considera que el bien jurídico es “el deber de lealtad del ciudadano para con el Estado”, con ulteriores observaciones. También críticamente desde esta perspectiva GRACIA: **La infracción**, cit., p. 68 y s.

modo específico la **recaudación** tributaria . Ello se evidencia, además, cuando se enfrenta a la interpretación de los elementos típicos del delito de defraudación tributaria, de tal manera que lo que se está utilizando como pauta interpretativa no es ya el criterio del simple proceso de la actividad de gestión de los tributos, sino realmente el **fin** o la meta de dicho proceso, esto es, la consecución de la recaudación tributaria (75).

Si esto es así, he de manifestar que la construcción de este autor no se halla tan lejana de la pergeñada por la doctrina española mayoritaria, o, cuando menos, entiendo que la elaboración de PÉREZ ROYO para el delito de defraudación tributaria (76) vendría a identificarse en buena medida con la tesis por mí mantenida en trabajos anteriores (77), y también con esa misma tesis formulada desde la óptica de la categoría de los delitos con “bien jurídico intermedio espiritualizado” o “bien jurídico con función representativa”, tal y como aclararé

(75) Advierte este importante matiz en algunos autores como Pérez Royo o Arroyo, GRACIA: **La infracción**, cit., pp. 70 y s. nota 211.

(76) Cuestión diferente será analizar la configuración del bien jurídico específico que PÉREZ ROYO propone para el delito de incumplimiento de obligaciones contables (**Op. cit.**, p. 202). No obstante, desde la perspectiva que analizaré posteriormente, creo que tampoco habría por mi parte una tesis sustancialmente diferente del contenido de injusto de dicha figura.

(77) En este sentido resulta muy ilustrativo el hecho de que, cuando el propio PÉREZ ROYO quiere “profundizar más en la caracterización del bien jurídico” específicamente protegido por el art. 349, refiriéndose a “la relación del mismo con la función tributaria”, señale que “la defraudación tributaria no es simplemente un delito de contenido patrimonial, sino que mediante él se atacan toda una serie de valores incorporados en la realización de la política tributaria y para cuya realización se desarrolla la función tributaria” (PÉREZ ROYO: **Op. cit.**, p. 77). Pues bien, estas afirmaciones van acompañadas por una nota a pie de página (nota 92) en la que este autor indica que “precisamente esta consideración es la que lleva a la doctrina (o a un sector de la misma) partidaria de la consideración del delito fiscal como delito de contenido patrimonial a completar esta caracterización hasta llegar a configurar el tipo en cuestión como un delito pluriofensivo”, citando a continuación a Martínez Pérez (trabajo de 1982), Bajo Fernández (1978) y Tiedemann (1976).

más abajo. Eso sí, subsistiría por mi parte una discrepancia que afectaría a dos aspectos. De un lado, no puedo compartir la idea de que la infracción de los deberes tributarios forme parte, en puridad de principios, del bien jurídico protegido de los tipos (78), dado que tal infracción expresa ciertamente el imprescindible desvalor de acción (79) en el injusto de los delitos tributarios (80), pero no afecta al desvalor de resultado

(78) Tal y como da a entender PÉREZ ROYO (*Op. cit.*, p. 66). Por mi parte, considero que ni siquiera desde el punto de vista del bien jurídico representante, o con función representativa, puede admitirse en rigor que la infracción del deber extrapenal pase a ser parte integrante del bien jurídico del delito de defraudación tributaria, al lado del patrimonio del Erario. Ahora bien, esta consideración es compatible con la afirmación (que yo asumo) de que hay modalidades típicas en el art. 350 bis del C.p. -las de las letras a y b- en las que el objeto de tutela y el propio contenido de injusto se agotan en la pura infracción de un deber extrapenal. Pero, precisamente por ello, lo que sucede en tales conductas es que, aunque el legislador las haya elevado al rango delictivo, no hay realmente un “bien jurídico penalmente protegible” (sobre ello, vid. SILVA SÁNCHEZ, J.M.: **Aproximación al Derecho penal contemporáneo**, Barcelona 1992, pp. 286 y ss.). Por este motivo, dichas infracciones son muy cuestionables desde el prisma del “principio de ofensividad”. Vid. *infra* apartado VII.

(79) La doctrina alemana dominante estima con relación al delito del 370 de la AO que el deber de colaboración que incumbe al obligado tributario no forma parte del bien jurídico protegido. La lesión de tal deber constituye únicamente un “presupuesto” del comportamiento típico, que viene a identificarse con el engaño característico de la defraudación tributaria. Así, vid. por todos SAMSON en F/G/S: **Steuerstrafrecht**, cit., § 370, Rn. 10 a) y c).

(80) En este sentido hay que entender, asimismo, las afirmaciones de FRISCH (*Op. cit.*, p. 214), a pesar de que, tras señalar inequívocamente que el bien jurídico en el delito de defraudación tributaria de la AO alemana consiste en “la pretensión tributaria del Estado”, agregue que “el bien jurídico de la pretensión fiscal del Estado viene constituido también de un modo decisivo por la relevancia fiscal o la sujeción tributaria” (recuérdese que el precepto alemán exige que el engaño verse sobre “hechos con relevancia tributaria”). En efecto, a la vista de la concreta cuestión examinada por este autor (a saber, el tratamiento del error en los tipos penales en blanco), resulta sumamente esclarecedor del verdadero sentido de su posición el hecho de que subraye que “sólo puede captar la idoneidad de su propia conducta para lesionar el bien jurídico aquél que sepa que el hecho en cuestión está sujeto al tributo” (existiría, en su opinión, un error que excluye el injusto), y, sobre todo, que

por lo que no puede integrarse en rigor en el concepto de bien jurídico **penalmente protegido**. Por otro lado, la discrepancia se proyectaría también sobre la propia definición del bien jurídico genérico o mediato, común a todos los delitos tributarios, en la medida en que éste no debería aparecer -según creo- como una “función tributaria” caracterizada como una serie de “potestades, derechos y deberes”, sino que en realidad debería ser configurada a través de las propias funciones que el tributo está llamado a cumplir (81).

Precisamente, enlazando con este último aspecto, hay que examinar la tesis de las “funciones del tributo”, preconizada en nuestra doctrina por GRACIA, tesis que -según subrayé- es diferente de la tesis de la función del tributo que acabo de comentar. En lo que concierne a la tesis de las funciones del tributo es menester efectuar diversas puntualizaciones. Por un lado, cabe sostener que la tesis de la integración dialéctica de las tres funciones que cumple el tributo puede explicar con precisión y detalle el bien jurídico mediato o genérico (que sería común, por tanto, ciertamente a todos los delitos tributarios). Ahora bien, en mi opinión esta última tesis no puede ser aceptada para definir el bien jurídico **inmediatamente protegido** en el delito de defraudación tributaria, o sea, las funciones del tributo no pueden ser erigidas en el bien jurídico

añada que “*lo mismo tiene que regir también para el desconocimiento de ese deber de declarar a las autoridades de Hacienda datos fiscalmente relevantes ... A ese comportamiento le faltan por tanto los elementos característicos de la decisión injusta contra el bien jurídico*” (subrayado mío).

(81) Con todo, es preciso reconocer que esta idea está explícitamente presente en la propia exposición de PÉREZ ROYO, aunque la doctrina que se ha ocupado de analizar esta tesis no lo haya puesto de manifiesto. Así, este autor, después de señalar que “en los tipos de resultado patrimonial, lo que aparece afectado es, no simplemente el patrimonio, sino una función pública”, añade que se trata de una función “que, al menos en línea teórica, persigue no solamente la obtención de ingresos, **sino la realización de un conjunto de finalidades que, aunque tengan como núcleo el anterior objetivo, van más allá del mismo**” (subrayado mío). Cfr. PÉREZ ROYO: *Op. cit.*, p. 67, con ulteriores precisiones.

técnicamente protegido del precepto del art. 349 del C.p. Y mi opinión no podía ser otra, a la vista de lo manifestado en apartados anteriores. Si la vulneración del bien jurídico es un elemento del tipo de injusto y si, por tanto, debe ser abarcada por el dolo del autor -y repito mis palabras de 1985-, pienso que se pueden comprender las razones por las cuales dicho bien jurídico no puede ser aceptado como interés tutelado en sentido técnico.

El art. 349 del C.p. no exige -ni tiene por qué exigir- que se vulneren esas funciones que el tributo está llamado a cumplir. O, mejor dicho, la realización típica de la acción defraudatoria individual del sujeto que cumple los requisitos típicos del art. 349 ni lesiona ni pone en peligro efectivo el bien jurídico de las funciones del tributo (82). Paralelamente, en el delito de defraudación tributaria no resulta en absoluto necesario (ni sería deseable que así fuese) que el dolo del autor abarque el conocimiento de que con su acción típica está menoscabando las funciones del tributo; es suficiente con que sepa que, infringiendo su deber, causa un perjuicio patrimonial en las arcas del Erario público, o sea, desde la perspectiva

(82) Entiendo que el bien jurídico de las funciones del tributo no puede resultar, desde luego, destruido (efectivamente dañado) por la acción defraudatoria individual. Esta última resulta ineficaz para lesionar (como tales) los “principios de justicia tributaria que deben presidir el sistema de imposición” y los “fines de la realización práctica de la justicia social”. Sobre estas funciones, vid. GRACIA: **Nuevas perspectivas**, cit., pp. 204 y ss., a quien pertenecen la expresiones entrecomilladas, como definitorias de las funciones de justicia y político-económica del tributo. Por idéntico motivo, entiendo que la función financiera (como tal función) es también insensible a la citada acción defraudatoria individual. Vid. al respecto con carácter general sobre la inexistencia de lesión (e incluso de puesta en peligro efectivo) en el caso de bienes jurídicos inmateriales colectivos de esta índole SCHÜNE-MANN, B.: **¿Ofrece la reforma del Derecho penal económico alemán un modelo o un escarmiento?**, en Jornadas sobre la reforma del Derecho penal en Alemania, Cuadernos del C.G.P.J., nº 8, 1991, pp. 34 y s., quien alude a bienes tales como “la perturbación de las finanzas estatales”, “la alteración del régimen de créditos” o “la perturbación del mercado de capitales”.

del desvalor de resultado basta con que conozca que lesiona el (bien jurídico inmediato) patrimonio del Erario.

Hay que aclarar este aspecto, puesto que se trata del punto fundamental de discrepancia con la tesis de las funciones del tributo. A mi juicio, la configuración patrimonial de la doctrina mayoritaria se explica correctamente con la idea de la moderna tesis de los delitos con “bien jurídico intermedio espiritualizado” (83) o delitos con bien jurídico “con función representativa” (84).

Esta construcción con la mencionada técnica de tipificación -analizada recientemente en la doctrina española agudamente por RODRÍGUEZ MONTAÑÉS- (85) surge para ser aplicada a delitos de peligro abstracto que tutelan bienes jurídicos supraindividuales inmateriales o espiritualizados, con respecto a los cuales resulta difícilmente concebible la tipificación de una lesión o de una puesta en concreto peligro, toda vez que la vulneración de dichos bienes nunca tiene lugar con una acción típica individual, sino a través, en su caso, de una reiteración generalizada de conductas; de ahí que desde la perspectiva del bien jurídico inmaterial colectivo la acción individual carezca de la necesaria lesividad. Por consiguiente,

(83) *Delikte mit “vergeistigtem Zwischenrechtsgut”*. Esta expresión (así como la propia formulación) proviene de SCHÜNEMANN (*Moderne Tendenzen in der Dogmatik der Fahrlässigkeits- und Gefährungsdelikte*, en *Juristische Arbeitsblätter*, 1975, pp. 793 y ss.) y ha sido adoptada también por otros autores como ROXIN (*Strafrecht. A.T., I*, cit., § 11, Rn. 126, p. 265).

(84) Esta expresión es de G. JAKOBS: *Strafrecht. Allgemeiner Teil.*, 2. Aufl., Berlin 1991, § 6, Rn. 88, p. 175. Declara este autor que su construcción coincide sustancialmente con la tesis formulada por SCHÜNEMANN, a quien expresamente cita en este sentido (nota 178).

(85) Vid. RODRÍGUEZ MONTAÑÉS: *Op. cit.*, pp. 300 y ss., con amplias indicaciones bibliográficas, quien reconoce que tal construcción “no suele plantearse en nuestra doctrina, aunque sí ... en la italiana y alemana” (p. 304, n. 348). Siguiendo en esencia la clara exposición de esta autora, recojo a continuación en el texto las características principales de esta tesis.

la técnica de tipificación que se propone para tutelar aquellos bienes jurídicos inmateriales que se consideren dignos de protección penal es la de construir la figura típica sobre la base de un bien intermedio “representante” o con función representativa, que es el que ha de resultar **inmediatamente** lesionado (o, en su caso, puesto en concreto peligro) por el comportamiento típico individual, y sin que, por su parte, sea preciso acreditar esa efectiva lesividad (lesión o peligro concreto) para el bien inmaterial **mediatamente** protegido. Precisamente, la “abstracta peligrosidad” de la conducta típica para este bien mediato reside en la lesión (o puesta en concreto peligro) reiterada y generalizada del bien intermedio con función representativa (86). Semejante construcción posee como único correctivo típico, según sus defensores, los supuestos de “ataques mínimos”, en los cuales la conducta será atípica, sobre la base del principio de insignificancia. Por lo demás, en lo que atañe a las exigencias de la imputación subjetiva, se destaca que es suficiente con que el dolo o la imprudencia del sujeto abarquen únicamente el conocimiento de los elementos típicos (sin necesidad de corrección alguna), bastando con que se conozca la vulneración del bien representante inmediatamente protegido y sin que sea necesario acreditar el conocimiento del bien mediato representado (87). En síntesis, el menoscabo

(86) Como escribe JAKOBS (*Strafrecht. A.T.*, cit., § 6, Rn. 88, p. 175) el hecho de que estemos ante delitos de peligro abstracto (para bienes jurídicos portadores de un gran nivel de abstracción) no implica que el resultado del tipo no pueda comportar la lesión de otro bien jurídico (representante), que está dotado de un menor nivel de abstracción.

(87) Ejemplos característicos, usualmente citados en la doctrina alemana, pueden encontrarse en el delito de falso testimonio (§ 153 y ss.) o en el delito de cohecho (§ 331 y ss.). (cfr. ROXIN: *Strafrecht. A.T.*, I, § 11, Rn. 126, p. 265; vid. también los mismos ejemplos en JAKOBS: *Strafrecht. A.T.*, cit., § 6, Rn. 88, p. 175). Así, v.gr., en el delito de cohecho el bien jurídico inmaterial colectivo mediatemente protegido sería el correcto funcionamiento de la Administración pública; sin embargo, lo que el legislador penal tipifica no es la lesión de dicho buen funcionamiento, sino el quebrantamiento de determinados deberes de fidelidad e integridad del funcionario. En conse-

del bien jurídico mediato o representado no posee “relevancia directa alguna ni en el tipo objetivo, ni en el subjetivo” (88).

Pues bien, creo que la aludida construcción es perfectamente trasladable a determinados delitos socio-económicos, en general, y a los delitos contra la Hacienda pública, en particular (89). En efecto, en los delitos tributarios puede descubrirse un bien jurídico inmaterial mediato, que vendría inte-

ciencia, la tipicidad de una acción individual deber ser comprobada exclusivamente desde la perspectiva de la lesión de este último bien jurídico, sin que haya necesidad de constatar una puesta en peligro concreto del bien jurídico mediato (la confianza de la comunidad en la pureza de la actuación administrativa). Vid. al respecto con claridad ROXIN: *ibidem*, quien afirma que, desde la óptica del bien inmaterial mediato es suficiente con el desvalor de acción, expresado en la formulación típica: únicamente ataques mínimos, como obsequios de bagatela, que no implicarían ya siquiera un peligro abstracto para dicho bien podrían quedar excluidos del tipo por la vía de la interpretación restrictiva. Por su parte, y en consonancia con lo anterior, para acreditar el dolo típico del funcionario es absolutamente irrelevante, como escribe RODRÍGUEZ MONTAÑÉS (*Op. cit.*, p. 302), que éste “se plantee e incluso persiga con su conducta el descrédito de la Administración pública, que crea que con ello en nada perjudica a la Administración, o que su única finalidad sea el beneficio económico que su actuación le reportará, sin plantearse otras cuestiones, lo que será el supuesto normal”.

(88) Cfr. RODRÍGUEZ MONTAÑÉS: *Op. cit.*, p. 304.

(89) Así lo entiende también RODRÍGUEZ MONTAÑÉS: *Op. cit.*, p. 303, quien estima que en los delitos económicos, como p. ej., los delitos monetarios o los delitos contra la Hacienda pública, serían “aplicables argumentos paralelos” a los resumidos por mí en el texto y que ella ejemplifica con los delitos de falso testimonio o de cohecho. No obstante, con respecto al tema que aquí nos afecta, esta autora se limita a indicar que en los delitos contra la Hacienda pública “se protegen mediatamente estructuras básicas de la vida económica, pero a través de la tipificación de conductas como ... el incumplimiento de los deberes tributarios que no suponen individualmente una lesión o puesta en peligro de la economía estatal, pero sí que ello podría producirse mediante la práctica repetida y común de dichas conductas” (nota 347). Con relación a esto último, simplemente quisiera puntualizar que, cuando esta autora sitúa el bien jurídico representante en el quebrantamiento de los deberes tributarios, no está aludiendo a una figura delictiva específica. Por consiguiente, comparto esta afirmación, pero añado el importante matiz de que en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del C.p. español se exige algo más que

grado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir (90), y un bien jurídico específico inmediato con función representativa, que vendría constituido por el patrimonio del

la simple infracción de un deber tributario (de declaración y de pago), o sea, la causación de un efectivo perjuicio patrimonial en las arcas del Erario, con la particularidad, además, de que el propio precepto penal incorpora un límite cuantitativo que permite deslindar el ilícito penal del ilícito administrativo. Ello obliga -a mi juicio- a concretar el bien jurídico representante en el patrimonio del Erario. En cambio, según indicaré posteriormente, en algunas modalidades del art. 350 bis el objeto representante puede ser identificado ya plenamente con la mera infracción de deberes tributarios. A mi entender, esta idea está presente también en la opinión de QUERALT (**Op. cit.**, p.443), cuando, tras afirmar que “pese a su contenido patrimonial, el delito fiscal no es un delito patrimonial”, añade que “si aquí se recurre al Derecho penal ... es por el volumen de fraude general”. Sin embargo, este autor (que no diferencia entre bien representante y representado y que rechaza explícitamente un “enfoque patrimonialista del delito”) estima que se trata de un delito de peligro concreto.

(90) He de recordar que hace una década, yo ya escribía en referencia a la configuración del bien jurídico **mediato** en el delito de defraudación tributaria que “debido al impago de los tributos, se está privando al Erario del medio más importante de obtener ingresos públicos y, paralelamente, conculcando el principio de capacidad económica e impidiendo la plena realización del principio de justicia material en el campo tributario. A su vez ... se socava el presupuesto necesario (el medio de financiación básico) para la asignación equitativa de los recursos públicos y, a la postre, se lesiona el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la economía...” (MARTINEZ PEREZ: **El delito de defraudación**, cit., pp. 244 y s.). Por lo demás, merece ser destacada aquí la motivación de la enmienda nº. 9 (Grupo Federal IU-IC) al Proyecto de L.O. de 13-X-1994, en la que se establecía que “la tipificación como delitos contra la Hacienda Pública de las conductas más graves en materia de defraudación fiscal debe tener presente que, más allá del perjuicio inmediato a la integridad patrimonial del Erario público, el daño a la función pública recaudatoria, el bien jurídico penalmente protegido tiene que ser el valor constitucional de la solidaridad de todos los ciudadanos en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, según su capacidad económica y, en última instancia, el orden público económico en su conjunto, en cuanto el perjuicio a la Hacienda repercute en la política económica y social de los poderes públicos, y en las posibilidades de llevar a cabo dicha política”. Comparto plenamente los términos de esta motivación, que implícitamente está reconociendo la existencia de un bien inmediato y un bien mediato, aunque en ella se califique expresamente como único bien jurídico “penalmente protegido” al bien inmaterial mediato.

Erario o, si se prefiere, por la recaudación tributaria (91). Así las cosas, la acción defraudatoria individual del sujeto que deja de ingresar en las arcas públicas los impuestos debidos **lesiona** el bien jurídico inmediato o directo, mas no ocurre lo mismo con el bien jurídico mediato o representado de las funciones del tributo. Este último solo puede ser abstractamente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de conductas defraudatorias individuales. Por lo demás, la exigencia de un límite cuantitativo como característica del resultado material del tipo (reputando atípicos aquellos ataques al bien jurídico situados por debajo de ese límite) supone un reconocimiento explícito por parte del legislador del principio de insignificancia, como elemento corrector de la intervención penal en este terreno.

De lo anterior se puede desprender con claridad que en modo alguno cabe efectuar un reproche de indeterminación al aludido bien jurídico inmediatamente protegido en sentido técnico, sobre la base de afirmar -como hace PÉREZ ROYO- que “el Erario Público resulta afectado, no sólo por los delitos tributarios ..., sino también por otras conductas descritas en otros tipos penales, desde los comunes delitos contra la propiedad, que pueden tener por objeto la propiedad pública igual que la privada, hasta los delitos específicos cuya realización entraña necesariamente un perjuicio para el Erario Público, aunque la razón decisiva de su incriminación no sea esencialmente dicho perjuicio. Basta pensar en el delito de malversa-

(91) La distinción entre un bien jurídico con función representativa y un bien jurídico representado está latente también en la precisa argumentación de TERRADILLOS (**Delitos de peligro**, cit., pp. 86 y s.), cuando al hilo de la posición de BUSTOS afirma que “no hay necesidad de acudir a delitos de peligros abstracto ya que desde una correcta caracterización del bien jurídico afectado se puede construir, en relación a él y no al complementado, delitos de lesión o peligro concreto. Pero tampoco es necesario acudir a bienes tan amplios que, como el propuesto por el mismo autor -la política de ingresos y gastos del Estado-, no son susceptibles de integrar válidamente el bien jurídico típico”.

ción de caudales públicos”. A esta argumentación añade a modo de conclusión el citado autor que “lo determinante para la consideración penal no es sólo el contenido patrimonial de la lesión -cuando ésta es efectivamente requerida, sino también la relación entre el agente y la Hacienda Pública en cuyo marco se hace efectiva la lesión” (92).

Frente al reproche precedente hay que replicar en un doble sentido. Por una parte, nadie podrá poner en duda la corrección de la conclusión que se acaba de transcribir, y, personalmente yo estoy desde luego de acuerdo con ella. Es más, yo matizaría incluso que las razones justificativas de la intervención penal en esta materia residen **exclusivamente** en la especial trascendencia del bien jurídico inmaterial mediato; en cambio, esas razones determinantes para la tipificación penal no tienen por qué coincidir con la conceptualización del bien jurídico inmediato directamente tutelado, bien jurídico en sentido dogmático que sirve como criterio rector interpretativo del tipo. En segundo lugar, y en atención a lo que acabo de exponer, se comprenderá que el hecho de que el Erario público pueda resultar afectado por otros delitos (al margen de los tributarios) en absoluto autoriza a hablar de “indeterminación” del bien jurídico inmediato implicado (93)

(92) PÉREZ ROYO: **Op. cit.**, p. 64. En similar sentido se ha pronunciado posteriormente también GRACIA: **Nuevas perspectivas**, cit., p. 188, enumerando, además de la malversación, los delitos de fraudes y exacciones ilegales (arts. 400 y ss. C.p.) y los de establecimiento y exigencia de impuestos ilegales (arts. 200 y ss.).

(93) Así, p. ej., pensemos en el delito de malversación citado por PEREZ ROYO y por GRACIA. Precisamente, se trata de una figura delictiva que -a mi juicio- debe ser explicada también con arreglo a la teoría del bien jurídico con función representativa. En efecto, a diferencia de los delitos tributarios, en los delitos de malversación el bien jurídico inmaterial mediato se orienta en otra línea distinta, esto es, en la del correcto funcionamiento de la Administración pública (cfr. en este sentido RODRIGUEZ MONTAÑES: **Op. cit.**, p. 303, quien, a su vez, estima que el bien jurídico representante vendría integrado por el quebrantamiento de determinados deberes que incumben específicamente al funcionario público). Ninguna confusión hay pues, por

Asimismo, y por análogos motivos, a la vista de la configuración del bien jurídico representante y del bien representado, se comprenderá que no puedo compartir -sin las debidas precisiones- las afirmaciones efectuadas por DANNECKER, que hace suyas GRACIA, con respecto a la posición del defraudador individual frente a dichos bienes jurídicos. En efecto, señalan estos autores que “las sumas defraudadas en el caso concreto, es decir, por el defraudador individual, puestas en relación con la totalidad de los ingresos tributarios del Estado, harían aparecer al delito fiscal, en la mayor parte de los casos, como una ‘bagatela’ y ello no justificaría su incriminación. De otro modo se ven las cosas, sin embargo, si se da entrada en la estructura del bien jurídico al concepto ‘sistema tributario’, pues el efectivo funcionamiento del mismo en relación con los fines político económicos y sociales perseguidos sí se ve gravemente dañado por la conducta de defraudación con independencia de la cuantía de la defraudación” (94).

supuesto, entre los delitos tributarios y los delitos malversación en lo que atañe al bien jurídico mediato representado. Ahora bien, tampoco hay confusión ni indeterminación alguna en el bien jurídico representante, o sea, el bien jurídico inmediatamente protegido que debe ser tenido en cuenta para comprobar la tipicidad de una acción individual. Y no las hay aunque admitamos que en algún precepto de malversación del C.p. español, como el art. 394, se tutele de forma inmediata el patrimonio del Erario público como objeto representante con similar contenido dogmático al existente en el art. 349. No alcanzo a comprender qué tipo de indeterminación puede comportar el planteamiento de la doctrina española mayoritaria. Al respecto hay que recordar que no hay inconveniente alguno en que dos delitos distintos, con un contenido de injusto también diferente, posean exactamente el mismo bien jurídico protegido e incluso se hallen incardinados en el mismo capítulo. En relación con el bien jurídico patrimonio, baste recordar aquí a título de ejemplo el caso de los delitos de estafa e infidelidad patrimonial regulados en el StGB alemán en los 263 y 266 respectivamente, preceptos cuya diferencia estriba fundamentalmente en la diversa estructura del desvalor de acción. Sobre ello vid. MARTÍNEZ PÉREZ: *El delito societario*, cit., pp. 270 y s.

(94) Cfr. GRACIA: *Nuevas perspectivas*, cit., p. 207, n. 97, siguiendo en este punto las observaciones de DANNECKER: *Steuerhinterziehung*, cit., pp. 174 y s.

Ante esta opinión, debo efectuar las siguientes matizaciones. Hay que reconocer que, obviamente, la acción defraudatoria individual supondrá normalmente una bagatela (95) *en relación con la totalidad de los ingresos tributarios*; mas de ello no puede extraerse la conclusión que se pretende en orden a rechazar que el patrimonio sea el bien jurídico inmediatamente tutelado. Por otra parte, y en cualquier caso, me parece que esta aseveración del autor alemán puede predicarse también, y con mayor razón, de la misma acción individual con respecto al efectivo funcionamiento del “sistema tributario” (96). En lo que sí estoy de acuerdo con estos autores es en la

(95) Con todo, conviene insistir una vez más en la idea de que estas palabras de DANNECKER pueden encontrar su explicación en un Derecho como el alemán en el que, a diferencia del correlativo delito español, el delito de evasión tributaria no sólo no exige un elevado perjuicio patrimonial para el Erario, sino que no requiere perjuicio efectivo alguno (únicamente el simple peligro para el mismo). Desde esta perspectiva, podemos aceptar ciertamente que se está tipificando una conducta insignificante para el patrimonio del Erario. Tan insignificante que, desde el punto de vista de la **lesión**, el perjuicio es inexistente. Ahora bien, lo que no se puede pasar por alto es que el Derecho español no responde a la misma realidad que el alemán, puesto que el legislador español, satisfaciendo (a mi juicio, con creces) las exigencias del principio de insignificancia, ha venido considerando atípicos, *ex lege*, aquellos ataques al bien jurídico que, **pese a representar una efectiva lesión del mismo**, no sobrepasen un elevado tope cuantitativo. Y, por esta misma razón, lo que no me parece en modo alguno una bagatela es el perjuicio de cinco (en el futuro el de quince) millones de pesetas para el **patrimonio común**, con relación a los límites cuantitativos utilizados para la protección del bien jurídico “patrimonio individual”. En consecuencia, desde la perspectiva del bien jurídico representante inmediatamente protegido (el patrimonio de **todos** los españoles) la criminalización de esta conducta no sólo está sobradamente justificada, sino que incluso -como destacó en su día la doctrina mayoritariamente- se presta a comparaciones escandalosas con otros límites cuantitativos con los que opera el C.p. español, a los efectos de integrar la tipicidad de otros delitos. Vid. por todos MARTINEZ PEREZ: **El delito de defraudación tributaria**, cit., p. 268 y nota 115.

(96) En lo que no puedo estar de acuerdo con estos autores, por tanto, es en la idea de que, dogmáticamente, la acción individual defraudatoria (que según estos autores representa una bagatela para el patrimonio del Erario) pueda en cambio comportar “un grave daño” para el funcionamiento

idea -preconizada por mí en anteriores trabajos- de que lo que justifica la incriminación (motivo de la criminalización o *ratio legis*, identificada esencialmente con el bien jurídico representado) son los fines que el tributo está destinado a cumplir. La extraordinaria importancia de este bien jurídico colectivo **inmaterial** es lo que permite fundamentar la criminalización de acciones defraudatorias individuales. Es más, yo añadiría que tan importante es este bien jurídico inmaterial representado que puede permitir llegar a justificar incluso la criminalización de infracciones tributarias que no consisten en una defraudación (que no comportan un efectivo perjuicio patrimonial para el patrimonio del Erario), sino en un simple peligro concreto [art. 350 bis, apartados c) y d) según doctrina mayoritaria] e incluso -aunque esto mucho más discutible, según veremos- el simple peligro abstracto para dicho patrimonio o, lo que es lo mismo, la simple infracción de deberes extrapenales [art. 350 bis, apartados a y b]. En suma, las opiniones de DANNECKER y de GRACIA pueden ser compartidas en cierta medida, siempre que se efectúe el importante matiz de que lo que justifica la criminalización de determinadas infracciones tributarias (o sea, el bien mediato, que supone uno de los principales motivos de la incriminación) nada influye en la caracterización dogmática del bien jurídico representante directamente protegido, que es el que servirá de criterio rector interpretativo del tipo correspondiente para la tipicidad de la acción individual. Ahora bien, la divergencia

del sistema tributario. Desde el momento en que el perjuicio patrimonial es aquí precisamente el vehículo a través del cual se pone en peligro el aludido sistema, creo que hay que formular la tesis al revés: mediante la **lesión** (generalizada y reiterada, en todo caso) del bien jurídico directamente protegido con función representativa (el patrimonio del Erario) se pone simultáneamente en **peligro**, de manera indirecta o refleja pero incuestionable, el bien representado o mediato. Es más, creo que en este último sentido habría que interpretar las palabras del propio GRACIA, cuando señala que "la efectiva realización de las funciones del tributo sólo se alcanza con el real ingreso de la deuda tributaria legalmente debida" (Cfr. **La infracción de deberes**, cit., p. 78).

comenzará desde el momento en que se considere -como hacen los aludidos autores- que es el bien inmaterial mediato el que pasa a desempeñar el citado papel dogmático.

Y por estas razones creo que le asiste la razón a RODRÍGUEZ MOURULLO cuando asegura -con carácter general y englobando, sin entrar en mayores concreciones, todas las teorías “funcionales”- que “la tesis que ve el objeto de protección en la función del tributo, confunde el bien jurídico con el motivo de la incriminación, que son cosas distintas” (97). Y es que, en efecto, creo que, de no establecerse las necesarias precisiones, la tesis de las “funciones del tributo” puede ser objetada con parecidas razones a las esgrimidas frente a la tesis de la “función del tributo”, desde la perspectiva de la confusión entre bien jurídico inmediato y mediato.

GRACIA se hace eco de la crítica de este autor y argumenta, empero, que “no creo, sin embargo, que mi planteamiento incurra en semejante confusión. Los concretos y reales fines político-sociales o político-económicos, así como las concretas representaciones de la idea de justicia -históricamente cambiantes por los demás- y su efectiva realización no son, en mi construcción, objeto de la protección penal, es decir no son parte integrante del bien jurídico sino, precisamente, motivo de la incriminación. La lesión o el peligro de dichas realidades concretas no integran necesariamente lo

(97) RODRÍGUEZ MOURULLO: **Algunas consideraciones**, cit., p. 162, quien -a mi juicio acertadamente- añade que “está fuera de duda que lo que determinó que el legislador de 1985 configurase los Delitos contra la Hacienda Pública tal como lo hizo fue la enorme trascendencia que, según las declaraciones constitucionales, tiene la función del tributo para alcanzar las metas trazadas por la política económico-social del Estado social y democrático de Derecho”. “Pero eso es -concluye este autor- el motivo de la incriminación. Son intereses que, como expresamente señalan algunos comentaristas, aparecen protegidos de forma mediata”. Huelga aclarar que me siento aludido indudablemente como uno de estos últimos comentaristas a los que se refiere R. MOURULLO. De ahí que esté plenamente de acuerdo con esta argumentación.

injusto del delito tributario, sino que constituyen daños sociales irrogados generalmente por la lesión del bien jurídico” (98). A mi juicio, parece evidente, en efecto, que el menoscabo de tales fines político-económicos (o “fines **últimos** de la imposición”, como dice DANNECKER) no puede en forma alguna ser parte integrante de un bien jurídico penal, capaz de desempeñar las funciones dogmáticas que se le atribuyen; pero creo que R. MOURULLO no se está ya refiriendo a ellos en su crítica, sino a las funciones del tributo propiamente dichas (por tanto a los fines de la imposición *stricto sensu*, o funciones del tributo) que él diferencia claramente, a su vez, de las “metas trazadas por la política económico-social del Estado social y democrático de Derecho”.

Por consiguiente, estimo que el único modo de aclarar debidamente los términos de la discusión es definir y delimitar nítidamente ambos planos, esto es, el plano del bien jurídico inmediato y el del bien mediato. En consecuencia, lo que hay que preguntarse es si los fines de la imposición (fines *stricto sensu* o fines “próximos”, si se quiere) de los que habla DANNECKER, o las “funciones del tributo” en la terminología de GRACIA, forman parte del bien jurídico inmediatamente protegido.

Evidentemente, la respuesta ha de ser forzosamente afirmativa. No otra cosa cabe deducir de la exposición de los

(98) GRACIA: **Nuevas perspectivas**, cit., p. 209, nota 98, quien además cita a DANNECKER en apoyo de sus afirmaciones: “los fines de la imposición se consideran logrados, desde el punto de vista jurídico, cuando la deuda tributaria está pagada independientemente de si las representaciones sobre los modelos económicos que sirven de base a las leyes tributarias resultan correctas, es decir, de si los fines últimos perseguidos con la imposición pueden ser realizados”. Cfr. DANNECKER: **Steuerhinterziehung**, cit., p. 153, quien agrega que “una continuidad histórica del bien jurídico sólo puede garantizarse si lo que se protege como tal no son los fines últimos que se persigan sino más bien el instrumental de su realización” (p. 175). Afirmaciones recogidas textualmente del modo aquí transcrito por GRACIA: **Nuevas perspectivas**, cit., p. 209, n. 98.

autores citados. Pues bien, si esto es así, creo que tiene razón R. MOURULLO en su apreciación, aunque ciertamente haya aspectos o afirmaciones concretas de los autores defensores de la tesis de las funciones del tributo que podrían, en principio, ser perfectamente compartidas por los partidarios de la tesis patrimonial.

Y es que verdaderamente resulta interesante detenerse un instante en este aspecto de la cuestión, en la medida en que ello pueda contribuir a aclarar todos los extremos de la controversia. Así, no veo inconveniente alguno en aceptar la afirmación de DANNECKER de que “los fines de la imposición se consideran logrados, desde el punto de vista jurídico, cuando la deuda tributaria está pagada” (99) o la afirmación semejante de GRACIA de que “la efectiva realización de las funciones del tributo sólo se alcanza con el real ingreso de la deuda tributaria legalmente debida” (100). Y no veo inconveniente en admitir tales afirmaciones en la medida en que a mi juicio puedan interpretarse como un reconocimiento (implícito) de que en el delito de defraudación tributaria hay un bien jurídico inmediato representante y un bien jurídico mediato representado. En efecto, si, como dicen estos autores, los fines de la imposición (o funciones del tributo) se consideran ya logrados cuando la deuda tributaria está pagada, ¿qué relevancia dogmática directa o que papel autónomo puede atribuirse a las funciones del sistema de imposición o la integración dialéctica de las funciones del tributo?.

Si el pago de la deuda tributaria comporta ya **automáticamente** (no otra cosa cabe deducir literalmente de los pasajes citados) el logro de los fines de la imposición, entonces es claro -en mi opinión- que esta afirmación puede volverse por pasiva, esto es, que si el sujeto activo del tipo del art. 349 (el obligado al pago o, en su caso, el titular del beneficio fiscal

(99) DANNECKER: *Steuerhinterziehung*, cit., p. 153.

(100) Cfr. GRACIA: *La infracción de deberes*, cit., p. 78.

indebido) incumple su deber y deja de ingresar las cantidades debidas (o, en su caso, es favorecido indebidamente con el beneficio), automáticamente las funciones del tributo no se cumplen (101). Consecuentemente, de ahí podría extraerse perfectamente la conclusión (aunque los autores citados no la extraigan) de que, en el caso de un delito de defraudación tributaria, a través de la lesión del bien representante (el patrimonio) se produciría ya, de forma mediata pero incuestionable, la afección (a mi juicio, la puesta en peligro abstracto) de los fines de la imposición (102). Bien elocuente es otro pasaje de la exposición de GRACIA, cuando, al explicar en su último trabajo la evolución de su posición sobre el bien jurídico, sigue afirmando, como punto de partida de su teoría, que “persiste” en la idea de que “las funciones del tributo **materializadas** en la recaudación tributaria constituyen el bien jurídico protegido” (103). A la vista de la contundencia de esta afirmación, parece innecesario insistir más en el dato de que la doctrina mayoritaria española puede suscribir por completo esta definición del objeto tutelado, que inequívocamente está reconociendo que las funciones del tributo representan un bien inmaterial que se encarna o se materializa en la recaudación tributaria.

(101) Por supuesto, ello sucederá siempre y cuando, naturalmente, el sujeto (idóneo según las exigencias del tipo) realice el desvalor de acción propio del delito tributario de que se trate (venga éste integrado por la simple infracción del deber extrapenal o se exija además algún otro elemento específico como el engaño o algún elemento subjetivo del injusto), cuestiones que - a mi juicio- no se ven afectadas por la discusión en torno al bien jurídico mediato y al bien inmediato.

(102) Pero esto es, en definitiva, lo que viene a sostener la doctrina mayoritaria en España, que se inclina por la tesis “patrimonial”, como, v. gr., se refleja explícitamente en la opinión de R. MOURULLO que acabo de citar, o como también se puede comprobar con gran claridad en la exposición y comentario crítico de BOIX a las tesis extrapatrimoniales (**Op. cit.**, p. 410), o, asimismo, en la de TERRADILLOS (**Op. cit.**, pp. 86 y s.).

(103) GRACIA: **Nuevas perspectivas**, cit., p. 190, n. 33 (subrayado mío).

Ahora bien, más allá de lo que se acaba de exponer, todavía hay que indicar que GRACIA pretende atribuir relevancia dogmática peculiar a su concepción del bien jurídico, dado que él cree que de la integración dialéctica de las funciones del tributo se desprenden “importantes consecuencias” en orden a la interpretación del tipo. Y para demostrarlo, añade este autor a renglón seguido que “por ejemplo, no realizará lo injusto específico del delito tributario quien, pese a impedir un ingreso tributario en las arcas del Tesoro, no lesione su capacidad contributiva, pudiendo cometer, sin embargo un delito contra el patrimonio” (104). Hay que aclarar, no obstante, qué es lo que se quiere expresar con dicho ejemplo. Cosa que en principio, sin más explicaciones, no parece clara. Afortunadamente el propio GRACIA nos lo explicita con nitidez en el siguiente apartado de su trabajo al exponer “algunas consecuencias que se derivan del bien jurídico definido por las funciones del tributo como ejemplos demostrativos de su rendimiento” (105). En efecto, una de las dos “consecuencias” (106) que se derivan “por sí mismas” de dicho bien jurídico es que los delitos tributarios son delitos especiales. Es en este lugar donde nos dice textualmente que “no basta sólo con una lesión del derecho patrimonial de la Hacienda Pública conec-

(104) GRACIA: **Op. cit.**, pp. 208 y s., n. 98.

(105) Es muy importante subrayar que estas consecuencias no son simples directrices de *lege ferenda* para una futura tipificación de los delitos tributarios, sino consecuencias de *lege lata* para el art. 349 del C.p. español, como se deduce inequívocamente de toda la exposición de este autor en pp. 212 y ss. y en concreto ya de las dos líneas introductorias (de p. 212) que reproduzco: “Del bien jurídico -escribe GRACIA- que acaba de definirse se derivan ya algunas consecuencias para la construcción dogmática y para la interpretación de los tipos que deben ser ya tratadas en este lugar”.

(106) La otra consecuencia que deduce GRACIA es “la doble tipicidad de la figura delictiva de la defraudación tributaria”. Dejo el análisis de esta cuestión para otro lugar; sin embargo, anticipo aquí que, si se tiene en cuenta lo que ya dije y lo que expongo a continuación en el texto, se comprenderá que *mutatis mutandis* a esta consecuencia también son aplicables similares argumentos a los recogidos en el texto.

tado al tributo, pues entonces no resulta lesionado el bien jurídico protegido”, ejemplificando que “no cometerá delito tributario, sino hurto o, en su caso, apropiación indebida, por ejemplo, el empleado de una entidad colaboradora de la Administración tributaria que se apropia de cantidades que provienen de los ingresos tributarios que van realizando los contribuyentes” (107).

Ello no obstante, y aun admitiendo como hipótesis que las funciones del tributo pudiesen constituir válidamente el bien jurídico inmediato del delito tributario, no podría compartir las reflexiones anteriores. Y para demostrarlo voy a recurrir a *argumentos que curiosamente me suministra el propio GRACIA*. Ante todo, porque, como acertadamente señala este autor, “la naturaleza común o especial de un delito sólo puede ser determinada una vez que se hayan descubierto los elementos estructurales del tipo, singularmente la estructura de la acción típica, pues sólo entonces es posible averiguar quienes están en condiciones de realizar los elementos del tipo y ser, por ello, autores” (108). Pues bien, si proyectamos este punto de partida (con el que estoy plenamente de acuerdo) sobre el delito del art. 349 llegamos a la conclusión de que se trata de un delito especial, pero no porque se sostenga una concepción u otra sobre el bien jurídico, sino por las razones que el propio GRACIA nos vuelve a proporcionar: “sólo el ‘obligado al pago’ de la deuda tributaria o el beneficiario del beneficio fiscal, según la legislación tributaria, están en condiciones de poder realizar plena y totalmente los elementos del tipo delictivo” (109). En definitiva, esta es la razón por la cual

(107) GRACIA: **Op. cit.**, p. 215 y nota 120.

(108) Agrega este autor, consecuentemente, que “la debatida cuestión acerca de la naturaleza común o especial de nuestro delito de defraudación tributaria, por consiguiente, sólo podemos responderla ahora de un modo provisorio” (**Op. cit.**, p. 215).

(109) GRACIA: **Op. cit.**, p. 216. Y para llegar a esta conclusión se basa este autor, evidentemente, en las expresiones típicas “elusión del pago de tributos” y “obtención indebida de beneficios fiscales”, que para él constitu-

el empleado de la entidad colaboradora en el ejemplo propuesto no responderá por el delito de defraudación tributaria. Y a esta conclusión debe llegarse merced a un análisis de la estructura típica, sin que la misma aparezca apriorísticamente prejuzgada por la configuración del bien jurídico que se asuma (110), el cual *prima facie* debe ser definido también a partir de los elementos del hecho típico. Por tal motivo, la doctrina española mayoritaria ha podido llegar a afirmar también que la norma del art. 349 del C.p. contiene un delito especial.

Por lo demás, si lo que se pretende señalar es que, al margen ya de una configuración determinada de *lege lata*, un entendimiento del bien jurídico en la línea de las funciones del tributo obligaría **en todo caso** a construir de *lege ferenda* este delito como delito especial, he de volver necesariamente a insistir en lo apuntado en páginas anteriores, esto es, que esa propuesta puede llevarse a cabo, perfectamente, asumiendo la idea -aquí defendida- de la doble configuración del bien jurídico. De acuerdo con ello, las funciones del tributo constitu-

yen los dos resultados del delito. Con respecto a ello, debo matizar que el argumento poseería más consistencia -a mi entender- si se considera, con la doctrina dominante, que tales elementos constituyen modalidades genéricas de la acción típica. De hecho, en el delito de la AO alemana, en el que los mencionados elementos se configuran como el resultado del delito, un importante sector de la doctrina estima que el precepto contenido en el § 370 es un delito común, con la excepción -claro es- de las modalidades omisivas contenidas en los nrs. 1 y 2 del apartado 1), que exigen la infracción de los específicos deberes de información o de utilización de efectos. Vid. por todos F/G/SAMSON: **Steuerstrafrecht**, cit., § 370, Rn. 11 y 12.

(110) Así se procede en la doctrina alemana en el examen de la cuestión de la naturaleza, común o especial, del delito de defraudación tributaria. Cfr. F/G/SAMSON: **Steuerstrafrecht**, cit., § 370, Rn. 11. Por lo demás, cuando la doctrina alemana alude a la importancia del bien jurídico para la comprensión del delito de defraudación tributaria, no extrae de su definición consecuencias en el análisis de la citada cuestión. Vid. F/G/SAMSON: **Steuerstrafrecht**, cit., § 370, Rn. 10 a)-d); KOHLMANN: **Steuerstraf- und**, § 370, cit., Rn. 9, 9.1.

yen sin duda el bien jurídico inmaterial representado y ello obligaría al legislador a redactar el tipo sobre la base de las directrices que se derivan de este objeto de protección; sin embargo, ello es plenamente compatible con la admisión de un bien jurídico con función representativa en el que aquél se materializa.

En suma, el aspecto particular que se acaba de comentar con este ejemplo concreto nos revela que, en todo caso, más allá de disputas y matices terminológicos, lo relevante será comprobar cómo se proyectan sobre la comprensión del tipo de injusto las diversas tesis acerca del bien jurídico, dado que ahí habrían de residir las diferentes repercusiones tangibles.

Pues bien, aunque no sea objeto de este trabajo un examen particularizado de la estructura típica, parece oportuno recordar al menos cuáles son las consecuencias dogmáticas esenciales que con carácter general se derivarán de la tesis patrimonial defendida por la doctrina mayoritaria frente a la tesis de las funciones del tributo. Ante todo, hay que colegir que lo único que habrá de acreditar el intérprete, desde la perspectiva del desvalor de resultado, es que la acción defraudatoria individual ha lesionado el patrimonio del Erario, sin que sea necesario comprobar el menoscabo que se produce en el bien mediato, el cual carece de relevancia directa (111) como criterio interpretativo del tipo; es más, entiendo que -según esboqué más arriba- las funciones del tributo no pueden ser nunca lesionadas por la acción defraudatoria individual, sino en su caso puestas en abstracto peligro por la reiteración y generalización de conductas similares. Por su parte, en la vertiente subjetiva del delito, el dolo del autor debe limitarse a conocer la lesión de dicho patrimonio sin que, en cambio, el

(111) Cfr. RODRÍGUEZ MONTAÑÉS: **Op. cit.**, p. 304. A ello está aludiendo también indudablemente TERRADILLOS en su exposición: **Op. cit.**, p. 86.

peligro para dichas funciones del tributo tenga que ser abarcado por el dolo del agente.

De lo que acabo de indicar se puede desprender, correlativamente, por qué no puedo compartir la tesis que erige las funciones del tributo en bien jurídico inmediatamente protegido. En sus aspectos nucleares esta tesis tiene que desembocar necesariamente en dos conclusiones. De un lado, la integración del tipo de injusto exigiría la demostración de que se han **lesionado** las funciones del tributo o los fines de la imposición, o sea, no ya que se ha lesionado el patrimonio del Erario, sino la propia función financiera en sí misma considerada, así como las funciones de justicia y político-económica. De otro lado, consecuentemente, el dolo del autor tiene que abarcar el conocimiento de que con su conducta ocasiona dicha lesión, o sea, habrá de acreditarse en el autor (aunque sea con una valoración en la esfera del profano) la conciencia de que con su acción defraudatoria lesiona todas esas funciones, y, por supuesto, que ha querido lesionarlas.

Para concluir este apartado, todavía es menester volver (ahora con un **alcance general**) sobre una cuestión básica que ha sido tangencialmente abordada más arriba. Me refiero a la necesidad de que en la discusión sobre el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria se aclare (y deslinde) debidamente en qué plano nos movemos. Y no está de más recordar semejante exigencia porque en ocasiones la argumentación discurre a caballo entre una perspectiva de *lege ferenda* y otra de *lege lata*. En páginas anteriores he pretendido dejar claramente separados ambos planos y limitarme exclusivamente a la tarea de averiguar cuál es el objeto jurídico tutelado por la norma del art. 349 del C.p. español, sin entrar a analizar si este delito podría ser configurado en una futura reforma de otra manera, sobre la base de un bien jurídico diferente.

Con todo, es indudable que el intérprete debe, al menos, valorar y ponderar las consecuencias político-crimina-

les que se derivan de una determinada hermenéutica del tipo. Y a este aspecto es al que alude GRACIA cuando, en referencia al precepto introducido en 1985, escribe que “la ambigua y deficiente redacción del texto del artículo 349 CP permite, desde luego, estimar que el legislador ha pretendido proteger el patrimonio del Erario público e interpretar el tipo desde esta perspectiva. Los resultados a que se llega o debería llegarse mediante semejante interpretación, particularmente en la determinación del contenido de la acción típica o del momento en que ha de entenderse consumado el delito son, sin embargo, político-criminalmente insatisfactorios, aun cuando se deduzcan de un modo dogmáticamente correcto” (112).

¿Qué es lo que se está diciendo con ello?. Para empezar, ni más ni menos que reconocer que, a la vista de la estructura típica del citado precepto, la configuración patrimonial del bien jurídico del art. 349 es perfectamente posible. Dejando al margen el plano de *lege ferenda*, de la opinión de este autor podemos deducir, por tanto, que de *lege lata* la tesis patrimonial es dogmáticamente correcta. Ahora bien, lo que en segundo lugar se está arguyendo es que una “interpretación patrimonial” del tipo desembocaría en unos resultados político-criminalmente insatisfactorios.

Es evidente que refutar esta tesis cabalmente requiere un análisis pormenorizado de la estructura típica del precepto, análisis que no puede ser abordado en este lugar. Con todo sí quiero anticipar al menos unas consideraciones metodológicas de índole general.

En la crítica a la denominada tesis patrimonial subyace un equívoco que conviene deshacer. En efecto, una tesis patrimonial del bien jurídico como la que se ha preconizado en este trabajo (coincidente en su esencia con la opinión de la doctrina mayoritaria) no tiene por qué conducir conceptualmente, por sí misma, a resultado insatisfactorio alguno desde

(112) GRACIA: *La infracción de deberes*, cit., pp. 58 y ss.

una perspectiva político-criminal. Al menos, cabe asegurar aquí que las pretendidas insatisfacciones (p. ej., en los mencionados problemas de la acción típica o el de la consumación y el desistimiento) que se han venido imputando de alguna manera a la interpretación de la doctrina mayoritaria nada tenían que ver en última instancia con la configuración del bien jurídico, pues parece obvio advertir que ello depende de cuál sea en concreto la estructura típica, o, en su caso, de cómo se interpreten unos términos típicos **que han sido utilizados por el legislador español**. Ante tal crítica baste con recordar que, p. ej., en Derecho alemán no se plantea ninguno de esos problemas que algunos atribuyen en España a la “orientación patrimonial” del bien jurídico. Sin embargo, la doctrina germánica dominante entiende -como vimos- que el patrimonio es el objeto jurídico tutelado. ¿Cuál es la razón entonces?. La razón es, evidentemente, una diferente estructura típica: la construcción de un delito de peligro concreto, que contiene un preciso y detallado concepto de resultado y por tanto del momento consumativo, la previsión de una autodenuncia liberadora de pena, una clara descripción de la acción típica que incluye la omisión como modalidad explícita de comisión, etc. Por tanto, podrá decirse que la estructura típica del delito español se halla ambigua o deficientemente configurada, podrá admitirse asimismo que algunos autores -no todos- efectuaban (o efectuábamos) algunas interpretaciones *de esa estructura típica* que conducían a resultados insatisfactorios, mas lo que resulta infundado es sostener que ello obedece a un determinado entendimiento del bien jurídico.

Por lo demás, y en sentido inverso, también hay que añadir, por supuesto, que a los mismos resultados político-criminales a los que llega la tesis de las funciones del tributo se puede arribar también con la tesis dominante, sobre todo desde la perspectiva (mayoritaria) de asumir la idea de que se parte de ese mismo bien jurídico de las funciones del tributo, con la consabida salvedad de que dicho bien jurídico aparece materializado o representado en el art. 349 del C.p. por el

patrimonio del Erario. Y, naturalmente, hay que agregar, a su vez, que la teoría dominante puede llegar a los mismos resultados sin topar con los obstáculos dogmáticos a los que -a mi juicio- se tienen que enfrentar las tesis que identifican el objeto jurídico directamente tutelado por la norma con el bien inmaterial de las funciones del tributo.

Sobre la base de lo expuesto se comprenderá, en fin, por qué hay que salir al paso de la opinión de GRACIA cuando imputa a quienes defienden la “concepción patrimonial del bien jurídico” el haber “descuidado o permanecido indiferentes ante conceptos básicos acuñados en la legislación y en la Ciencia financiera y del Derecho tributario” (113). En efecto, frente a esta opinión hay que oponer categóricamente que la tesis dominante sobre el bien jurídico, tanto en España como en Alemania, en absoluto ha permanecido indiferente a las categorías y los conceptos acuñados por el Derecho tributario. Y no podía ser de otro modo, desde el momento en que la tesis dominante siempre ha partido de la base de que “**la relación jurídico-tributaria**” se erigía en un **presupuesto** imprescindible del tipo de injusto (114). Parece obvio que de la premisa crítica apuntada por dicho autor (a saber, que la doctrina mayoritaria considere que las funciones del tributo no deben ser incorporadas al concepto de bien jurídico **inmediatamente** protegido) no se puede inferir, sin más, la conclusión crítica que se pretende (o sea, que la tesis dominante haya permanecido indiferente a las categorías tributarias). Verdaderamente me parece, una vez más, que esto ya es inferir demasiado (115).

(113) GRACIA: *Nuevas perspectivas*, cit., p. 203.

(114) Vid. en este sentido ya los trabajos pioneros de CORDOBA RODA, J.: *Comentarios al Código penal, tomo III*, Barcelona 1978, p. 1008, y de R. MOURULLO: *El nuevo delito fiscal*, cit., p. 709. Tras la reforma de 1985, vid. por todos MARTÍNEZ PÉREZ: *El delito de defraudación*, cit., p. 247; AYALA: *Op. cit.*, p. 115.

(115) Como muestra de la inexactitud (y la injusticia) de la inferencia de GRACIA, baste con recordar aquí, por ejemplo, en nuestra doctrina la

VII.- CONSECUENCIAS RELATIVAS AL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN EL DELITO DE INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES CONTABLES

Para finalizar, y aunque sea brevemente, es interesante aludir al bien jurídico tutelado en el art. 350 bis del C.p. español (116) en tanto en cuanto -como admite la doctrina dominante- éste precepto se halla íntimamente ligado al delito del art. 349. Además, como la inmensa mayoría de los autores entiende que en ambos preceptos se preserva el mismo bien jurídico (117), es evidente que las opiniones vertidas específicamente sobre el 350 bis pueden ayudar a una mejor comprensión de las respectivas tesis que se sustenten.

En este orden de ideas, y dados los límites de este trabajo, a continuación me ceñiré esencialmente a establecer las

excelente monografía de AYALA, inscrita en las coordenadas de la tesis dominante. El trabajo de este autor pone de manifiesto (en contra de lo que imputa GRACIA), en todos y cada uno de sus apartados, un riguroso manejo de los “conceptos básicos acuñados en la legislación y en la Ciencia financiera y del Derecho tributario”. Y no sólo de los “conceptos básicos” (añadiría yo), sino de conceptos bien específicos. Asimismo, la crítica de GRACIA queda totalmente desvirtuada si la proyectamos sobre la doctrina alemana dominante, en la cual se comprueba con absoluta evidencia cómo los autores alineados en la configuración “patrimonial” del bien jurídico revelan una utilización constante y rigurosa de las categorías financieras y tributarias. Para confirmarlo, baste con la lectura de dos de los comentarios de mayor prestigio en la materia, los de SAMSON y KOHLMANN, citados *supra*. Por lo demás, estimo que la doctrina dominante, en Alemania y en España, tampoco ha olvidado, en concreto, las funciones de justicia y político-económica del tributo. Lo que sucede, simplemente, es que (según se ha reiterado a lo largo de las páginas anteriores) no ha incorporado tales funciones al bien jurídico representante.

(116) El citado Proyecto de L.O. de 13 de octubre 1994 propone una redacción idéntica a la que se contiene en el vigente art. 350 bis del C.p., con la única salvedad de modificar el límite cuantitativo incluido en el último párrafo del precepto, que se elevaría a 30.000.000 de pesetas

(117) Vid., p. ej., R. MOURULLO: **Algunas consideraciones**, cit., pp. 161 y s.; GRACIA: **Nuevas perspectivas**, cit., p. 209.

consecuencias que para el art. 350 bis pueden deducirse de la posición por mí mantenida en páginas precedentes, a lo que añado una somera referencia al estado de la cuestión en la doctrina española.

Es cierto que, en rigor, nada obsta teóricamente a la posibilidad de estimar que en el art. 350 bis se protege un bien jurídico autónomo con respecto al objeto tutelado en el art. 349 (118). Sin embargo, desde la configuración del bien jurídico de la que se parte en el presente trabajo, conviene efectuar algunas aclaraciones al respecto, habida cuenta de que se opera con la distinción entre un bien jurídico inmaterial representado y un bien jurídico con función representativa.

Así, por una parte, nada hay que añadir a la conceptualización del bien jurídico inmaterial representado más arriba definido, puesto que éste es común a ambas figuras delictivas.

Por otra parte, en lo tocante al bien jurídico inmediato con función representativa, puede sostenerse asimismo que se trata del mismo objeto jurídico, con la simple salvedad de matizar que varía la intensidad del ataque al mismo. En el art. 350 bis no estaríamos ante un delito de lesión, sino ante un delito de peligro, concreto o abstracto, según los casos: modalidades delictivas de peligro concreto serían las incluidas en los apartados c) y d) del precepto (119); en cambio, en los

(118) Cfr. GRACIA: *ibidem*.

(119) Así lo entiende la doctrina mayoritaria. Con todo, ante la ausencia de un concepto legal de resultado en Derecho español (a diferencia de lo que sucede en el Derecho alemán), sigo pensando que subsiste la duda de saber si se trata de unos tipos de peligro concreto o unos tipos de lesión, en atención básicamente a las razones que expuse en su día. Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ: **Incumplimiento de obligaciones contables**, en **Comentarios, VII**, cit., pp. 361 y 369 y ss.). En este lugar ponía de relieve que la existencia del párrafo último del precepto puede propiciar el entendimiento de que la causación de un efectivo perjuicio patrimonial para el Erario es una consecuencia indisolublemente ligada a las conductas de omitir la declaración tributaria o presentar la declaración falsa. Entendimiento éste que únicamente podría ser

apartados a) y b) del art. 350 bis se tipifican unas modalidades delictivas de peligro abstracto para el patrimonio del Erario público (120).

Ahora bien, en lo que concierne en concreto a estas últimas modalidades, hay que señalar que, desde la perspectiva del contenido de injusto, se está tipificando penalmente la simple infracción de un deber extrapenal y, paralelamente, elevando al rango de delito conductas carentes de la necesaria “**ofensividad**” penal. Por tal motivo, desde el punto de vista del bien jurídico con función representativa, agrego ahora algo a mis trabajos anteriores: precisamente por tratarse de unos tipos de peligro abstracto para el patrimonio del Erario puede aceptarse la idea de que simultáneamente estamos en realidad ante un delito de lesión (de mera actividad o de mera omisión), si se estima -como sostiene PÉREZ ROYO- que lo que se tutela específicamente en este precepto es “el interés público a la llevanza, por parte de los sujetos pasivos obligados a ello, de una contabilidad en regla, que permita conocer la auténtica realidad de la empresa” (121), o sea, la pura infracción del deber tribu-

claramente desvirtuado si se otorgase a tales requisitos acumulativos la calificación de condiciones objetivas de punibilidad, lo que -a mi juicio- no parece correcto. Sobre ello, vid. mis trabajos: **Las condiciones objetivas de punibilidad**, Madrid 1989, *passim*; **Falsas condiciones objetivas de punibilidad en el Código penal español**, en Estudios penales en memoria del profesor A. Fernández Albor, Santiago de Compostela 1989, pp. 481 y ss. y 493 y s. Ello no obstante, la cuestión merece un examen detenido que no es posible realizar aquí, sobre todo a la vista de los numerosos trabajos aparecidos con posterioridad a mi comentario de urgencia (uno de los primeros, por cierto, en la doctrina penal española) de 1985 sobre el art. 350 bis.

(120) Con la matización dogmática -ya apuntada por mí en 1985- de que en el apartado b) se tipificaría un delito de peligro hipotético (Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ: **Op. cit.**, p. 366) o “delito de aptitud” en la terminología propuesta por HOYER, mayoritaria en la doctrina alemana. Vid. por todos ROXIN: **Strafrecht. A.T.**, § 11, Rn. 127 (p. 265).

(121) Cfr. PÉREZ ROYO: **Op. cit.**, p. 202. En definitiva -como este mismo autor reconoce paladinamente- se trata de una infracción de “los deberes relativos a la contabilidad”, o sea “el interés público al regular cumpli-

tario. Y digo que puede aceptarse desde mi posición esta configuración de PÉREZ ROYO puesto que, desde el prisma del bien jurídico con función representativa, es indiferente que se califique de una u otra manera a efectos de ser utilizado como criterio interpretativo del tipo de injusto. En efecto, desde este punto de vista no hay inconveniente en admitir tal calificación, siempre y cuando se aclare debidamente que el injusto de tales tipos se agota en la lesión de un simple deber extrapenal (122) y que, por tanto, pese a ser **formalmente** (123) delitos de

miento de los deberes contables, como bien digno de protección en sí mismo” (p. 206). Obsérvese, empero, que para este autor el citado bien jurídico se extiende también a las modalidades típicas de las letras c) y d), aunque reconoce, acertadamente, que en las letras a) y b) se tipificarían “infracciones ‘puramente contables’”, en tanto que en las letras c) y d) “la punibilidad ... se haya subordinado a la concurrencia de ulteriores requisitos” (pp. 205 y s.). Por consiguiente, insisto en la idea de que personalmente comparto la definición de PÉREZ ROYO en cuanto a las dos primeras modalidades; pero no en lo que atañe a las segundas, en las cuales -según indiqué- hay al menos un peligro concreto para el patrimonio.

(122) Como es sabido, en la AO alemana este tipo de conductas no constituye delito, sino una contravención administrativa. No obstante, existen en el propio C. p. alemán conductas delictivas estructuralmente similares, como la del sujeto que “omite, en caso de insolvencia, llevar los libros de comercio, a cuya llevanza está legalmente obligado” (art. 283, pfo. 1, núm. 6 StGB). Con respecto a este último delito, me interesa resaltar la opinión de autores como FRISCH, por su proximidad a lo que expongo en el texto. En efecto, tras definir en primera instancia el bien jurídico que se protege en el citado precepto como “el mantenimiento de la transparencia de la situación patrimonial”, equipara este autor, de un lado, dicho bien al “patrimonio de los acreedores mediatamente protegido a través de él”, y, de otro lado, afirma en cualquier caso que el bien protegido por esta norma “únicamente existe dentro de los límites del correspondiente deber y ... no puede ser lesionado allí donde no existen en absoluto los respectivos deberes”. Ello le lleva, por cierto, a razonar que un error sobre tales deberes será un error sobre el tipo (FRISCH: *Op. cit.*, p. 215).

(123) Recuérdesse la inequívoca afirmación de RODRÍGUEZ MON-TAÑÉS (*Op. cit.*, p. 302), quien en nota 347 aclara que en los delitos contra la Hacienda pública “se protegen mediatamente estructuras básicas de la vida económica, pero a través de la tipificación de conductas como ... el incumplimiento de los deberes tributarios ...”.

lesión, carecen materialmente de la necesaria “lesividad” jurídico-penal y resultan muy cuestionables por ello desde la óptica del “principio de ofensividad” (124).

Ello no obstante, y sin merma de lo que antecede, conviene recordar una vez más que tales consideraciones se efectúan desde la óptica del bien jurídico con función representativa. Ahora bien, no se puede prescindir tampoco de la idea de que el bien jurídico genérico (como prefiere decir PÉREZ ROYO) o el bien jurídico representado o mediato (según la tesis aquí defendida) debe desempeñar un papel relevante en la tarea de analizar el problema de la legitimidad o la justificación de la creación de un precepto determinado. Y, en este sentido, no cabe desconocer la extraordinaria trascendencia de este último bien jurídico para el adecuado funcionamiento de la economía estatal, dadas las descoltantes funciones que el tributo tiene asignadas (125). Pues bien, es esa trascendencia del bien inmaterial la que sin duda ha conducido al legislador español a tipificar comportamientos en los que su contenido de injusto se agota plenamente en la simple infracción de deberes tributarios. Personalmente, según indiqué, observo tales tipos con serios reparos, si bien reconozco que (a diferencia de lo que ocurriría con otros bienes jurídicos) el objeto jurídico colectivo que en última instancia se pretende tutelar podría ofrecer una explicación a esta opción político-criminal

(124) Por tanto, creo que desde este punto de vista tiene razón GRACIA cuando, adhiriéndose a la opinión de SOMOZA LENNON, sostiene que “ni el interés o corrección contable ni la actividad de investigación desplegada por la Administración para la comprobación de las deudas tributarias poseen la entidad suficiente -ni aun desde la perspectiva de su significación constitucional- para erigir en objetos de tutela penal”. GRACIA: **Nuevas perspectivas**, cit., p. 210.

(125) Sin duda estas razones son las tenidas en cuenta, acertadamente, por PÉREZ ROYO, cuando defiende expresamente la criminalización de tales formas de comportamiento a pesar de estar “desconectadas del resultado dañoso de la efectiva evasión tributaria”, en la medida en que se “ha optado por las líneas que podemos considerar más progresistas dentro de la doctrina y del Derecho Comparado” (**Op. cit.**, p. 203).

de nuestro Código penal. A ello podría agregarse la posible existencia de razones preventivo-generales (o “teórico-didácticas”), semejantes a las que surgen en las denominadas “acciones en masa”, como las que concurren en el tráfico motorizado (126).

(126) Las expresiones entrecomilladas son de ROXIN, quien equipara explícitamente las hipótesis de peligro abstracto de los delitos con bien jurídico intermedio espiritualizado a las referidas “acciones en masa”. Cfr. ROXIN: *Strafrecht. A.T.*, § 11, Rn. 126 (p. 265) y Rn. 125 (p. 264).