

El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código penal (*)

Por

FRANCISCO MUÑOZ CONDE
Catedrático de Derecho penal (Sevilla)

1. En el Derecho penal español apenas se ha planteado el tema a que aludimos en el título de la presente comunicación, quizá, y entre otras cosas, por la ausencia antes de la reforma de 1983 de un precepto legal que regulara la relevancia del error en sus diversas formas de manifestación (1). La doctrina, y a veces la jurisprudencia, bastante hicieron con plantear esta cuestión allí donde con más urgencia, cuantitativa y cualitativa, se presentaban problemas que había que solucionar, es decir, en el ámbito de eso que se ha dado en llamar «Derecho penal nuclear» y que, históricamente, se presenta como el

(*) Ponencia presentada en el Seminario hispano-alemán sobre «Delincuencia económica y derecho penal económico», celebrado en Ojen (Málaga) del 24 al 28 abril 1986.

(1) Véase, por ej., las escasas páginas dedicadas al tema por uno de los principales monografistas, MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1983, p. 337. Sólo recientemente PÉREZ ROYO, Fernando, en monografía aún inédita que ha tenido la amabilidad de dejarme consultar, dedica varias páginas al tema, abordándolo desde el prisma de las modernas teorías del error (cfr. infra). De todos modos hay que tener en cuenta que, visto desde la teoría del dolo, que es la teoría de la que normalmente parten los autores que se han ocupado del tema en España, el problema del error viene ya prejuzgado y resuelto, por cuanto para esta teoría, como es sabido, tanto el error de tipo, como el de prohibición excluyen el dolo. Ello supone en el delito de defraudación tributaria la exención de responsabilidad penal en ambas clases de error, ya que, según la teoría dominante (cfr. infra), la comisión imprudente de este delito no es punible (cfr. LAMARCA PÉREZ, *Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública*, en «Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública», julio-agosto 1985). También POLAINO NAVARRETE, *El delito fiscal*, en «Estudios Penales y Criminológicos», IX, Santiago de Compostela, 1985, p. 181, trata conjuntamente ambos tipos de error, aunque se inclina por la punibilidad de la comisión imprudente. En todo caso, ambos autores parecen ignorar el art. 6 bis a), cuyo párrafo 3 («creencia errónea... de estar obrando lícitamente»), en caso de error vencible, remite al art. 66 (atenuación de la pena) y no a los preceptos que regulan en el Código penal la imprudencia (cfr. infra, nota 7). No plantea el problema del error, aunque sí expresamente el de la exigencia del dolo, CÓRDOBA RODA, *El nuevo delito fiscal*, en «Revista Jurídica de Cataluña», 1985, pp. 925 y ss. También la STS. 29 julio 1985 se pronuncia a favor de la impunidad de la comisión imprudente.

modelo de referencia, y el banco de prueba, de todas las teorías que luego han pasado a engrosar la Teoría General del Delito. Por eso, no es extraño que incluso antes de su regulación legal expresa, hubiera ya un cuerpo doctrinal y jurisprudencial en torno a la relevancia del error en aquellos delitos que tradicionalmente constituyen el núcleo del Derecho penal: homicidio, lesiones, delitos patrimoniales, delitos contra la libertad, etc. (2).

Sin embargo, los delitos económicos en general y los fiscales en particular no han servido ni de modelo escolar, ni de punto de referencia de las complicadas construcciones dogmáticas de la Teoría General del Delito. En el fondo había quizá la sospecha de que no eran auténtico Derecho penal y, por tanto, carecía de interés comprobar la validez de unas teorías pensadas para unos supuestos de hechos, relativamente constantes en el tiempo y en el espacio, que nada tenían que ver con la «artificialidad» de unos delitos cuyo coyunturalismo histórico era evidente. A ello contribuía, sin duda, también, aunque no es el caso de la regulación del fraude fiscal en nuestro Código penal, el que frecuentemente estos delitos aparecían regulados en Leyes especiales, «extramuros» del Código penal, prácticamente desconocidas, salvo por muy concretos especialistas en estas materias, a menudo cultivadores de otras ramas del Ordenamiento jurídico distintas y ajenas a los intereses específicos del Derecho penal.

Tal situación se ha modificado en los últimos años. Sin abandonar las preocupaciones por los tipos delictivos tradicionales, que han constituido y constituirán sin duda una parte importante del Derecho penal, la atención de los penalistas se dirige ahora también hacia esas otras partes del Derecho penal que están adquiriendo una importancia apenas vislumbrada hace un par de décadas, y que, además, están siendo objeto recientemente de complicadas regulaciones legales difícilmente reconducibles a los viejos moldes utilizados en la descripción de los tipos penales tradicionales. La reciente regulación de los «delitos contra la Hacienda Pública» es una buena prueba de ello.

Por otra parte, la regulación legal expresa del error en el artículo 6 bis a) del Código penal, introducido en la reforma de 1983 (3),

(2) Sobre la situación anterior a la reforma de 1983, cfr. CÓRDOBA RODA, *El conocimiento de la antijuricidad en la teoría del delito*, Barcelona, 1962; TORIO LÓPEZ, *El error iuris*, en III Jornadas de Profesores de Derecho Penal, Santiago de Compostela, 1975; el mismo, *El error evitable de prohibición en el Proyecto de Código penal*, en «La reforma penal y penitenciaria», Santiago de Compostela, 1980; HUERTA TOCILDO, *El error vencible de prohibición en el Proyecto de Código penal*, «Cuadernos de Política Criminal», 12, 1980; ROMEO CASABONA, *El error evitable de prohibición en el Proyecto de 1980*, en «Anuario de Derecho Penal», 1981; RODRÍGUEZ RAMOS, *Error sobre el tipo y error de prohibición en el Proyecto de Código penal*, en «La Ley», 1980; ZUGALDIA ESPINAR, *El tratamiento jurídico-penal del error en el art. 20 del Proyecto de Código penal*, «Cuadernos de Política Criminal», 15, 1981.

(3) Sobre la nueva regulación, aparte de las referencias a la misma en las obras generales, véase BACIGALUPO, *El error sobre los elementos del tipo y el error sobre la antijuricidad o la prohibición*, en «La reforma del Código penal de 1983», tomo V, vol. 1, Madrid, 1985, pp. 53 ss.

supone una toma de posición respecto a una de las instituciones centrales de la Teoría General del Delito y con ello del Derecho penal en su conjunto, planteándose la necesidad de comprobar su viabilidad, no ya sólo en los delitos en los que desde hace mucho tiempo se venían produciendo decisiones al respecto, sino también en aquellos de nuevo cuño, en los que, por su falta de tradición, no se habían suscitado todavía estas cuestiones. Naturalmente, el punto de partida de esta indagación debe ser no sólo por razones científicas, sino de estricto respecto a la legalidad vigente, la vigencia del art. 6 bis a) del Código penal en todas las figuras del delito, se encuentren o no reguladas en el Código penal. Pero aún aduciendo este punto de partida, se hace preciso observar las peculiaridades y consecuencias a las que puede conducir la aplicación de este precepto a los nuevos «delitos contra la Hacienda Pública» y, concretamente, al tipo descrito en el artículo 349 que es al que expresamente nos vamos a referir aquí.

Otro necesario punto de partida es la imposibilidad o, mejor, la impunidad de la comisión imprudente de este tipo de delito. Esta fue la opinión dominante respecto a su predecesor, el artículo 319, en la regulación que le dio la reforma de 1977 (4). Y esta es también la opinión que debe prevalecer en la regulación actual (5). Naturalmente que el problema no sé plantea en aquellos Ordenamientos en los que existe un sistema cerrado de tipificación de los delitos imprudentes (6). Pero sí en el nuestro, dada la peculiar forma de regular esta materia que tiene el Código penal (7). El tema tiene tanto más interés para el objeto de nuestra comunicación, cuanto de no admitirse la comisión imprudente, cualquier error sobre elementos configuradores del tipo penal determinará la impunidad y todo lo más la posibilidad de imponer una sanción administrativa cualquiera que sea la entidad del perjuicio material irrogado a la Hacienda Pública. Al dejar reducido

(4) Cfr.; por todos, MARTÍNEZ PÉREZ, *lug. cit.* (nota 1).

(5) Cfr. LAMARCA PÉREZ, *lug. cit.* (nota 1) y PÉREZ ROYO, *lug. cit.* (nota 1). De esta opinión se aparta, como ya se ha indicado, POLAINO NAVARRETE, *lug. cit.* (nota 1), quien considera posible la comisión culposa «en todos aquellos supuestos de error de tipo o de error de prohibición superable o vencible».

(6) Por ej., en el sistema alemán (respecto al delito de defraudación tributaria del § 370 AO, cfr. SAMSON, en FRANZEN/GAST/SAMSON, *Steuerstrafrecht*, 3.ª ed., 1985, p. 273) o en el sistema adoptado en el Proyecto de Código penal de 1980 y en la Propuesta de Anteproyecto del nuevo Código penal de 1983 (en estos textos no se prevé la comisión imprudente de este delito).

(7) De todas formas, hay que advertir que la especial configuración del art. 565 (y de los arts. 586, 3 y 600 en el ámbito de las faltas contra las personas y contra el patrimonio) no obliga a admitir la posibilidad de la comisión imprudente de todo tipo delictivo doloso, ya que en muchos de ellos la exigencia de determinados elementos subjetivos específicos en el tipo es incompatible con dicha posibilidad. Este es, según creo, el caso del delito previsto en el art. 349, pues aunque se ha suprimido la referencia al «ánimo de defraudar» del anterior art. 319, la expresión «defraudar» implica un componente intencional claramente incompatible con la imprudencia (en este sentido, también, CÓRDOBA, *lug. cit.* [nota 1]; LAMARCA, *lug. cit.* [nota 1]; PÉREZ ROYO, *lug. cit.* [nota 1]).

el ámbito de la intervención penal a las defraudaciones dolosas, se está adoptando una importante decisión político-criminal, coherente con el principio de intervención mínima, pero también aceptando el riesgo de que las dificultades probatorias para demostrar el dolo en el proceso penal reduzcan considerablemente el número de condenas penales, debilitando en gran manera la eficacia preventiva de la nueva regulación.

Esta autolimitación legislativa, y los riesgos que implica, sólo tiene, sin embargo, importancia práctica en los casos de error encuadrable en el párrafo 2.º del artículo 6 bis a), es decir, en los casos de error vencible sobre un elemento esencial integrante de la infracción penal o que agrave la pena, pues sólo en estos casos se produce la conversión de la infracción en imprudente y, con ello, en este delito, en una simple infracción tributaria. No así, en cambio, en los casos de error encuadrable en el párrafo 3.º del mismo artículo, es decir, en los casos de creencia errónea vencible de estar obrando lícitamente, pues aquí sólo procede rebajar la pena asignada en el marco penal del tipo legal correspondiente, conforme a lo dispuesto en el artículo 66.

2. El problema se complica, sin embargo, si se tiene en cuenta la naturaleza de los elementos característicos de la defraudación tributaria tipificada en el nuevo artículo 349. En efecto, este precepto caracteriza su supuesto de hecho con una serie de *elementos normativos*, que precisamente reciben este carácter por su referencia al mundo del Derecho. Son, pues, conceptos jurídicos, salvo los que se refieren a la cuantía concreta que diferencia el delito de la simple contravención administrativa (cinco millones de pesetas); si se admite que sean una característica del tipo y no una simple condición objetiva de punibilidad (8). El resto de los elementos del artículo 349 tienen una evidente naturaleza normativa, empezando por el concepto mismo de «tributo» y de «beneficios fiscales» que sólo a través de la interpretación de las correspondientes normas del Derecho tributario pueden delimitarse. Ello convierte de hecho al artículo 349 en una *norma penal en blanco*, cuyo supuesto sólo puede conocerse por remisión a otras ramas del Ordenamiento jurídico distintas de la penal. Y todavía más se observa este carácter en el elemento «indebidamente» que sólo se menciona expresamente en relación con el «disfrute de beneficios fiscales», pero que, a mi juicio, es un elemento común, una abrazadera que sirve de base tanto a esta modalidad de defraudación tributaria como a la de la «elusión del pago de tributos», pues es evidente que sólo la elusión «indebida» puede ser objeto de sanción penal.

El elemento «indebidamente», es decir, contrario a deber, se convierte, pues, en elemento característico y definidor del delito configurado en el artículo 349 del Código penal. Sólo, pues, quien actúe indebidamente, es decir, contra su deber tributario, puede cometer el delito previsto en el artículo 349. La existencia de una deuda tribu-

(8) Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, Parte Especial*, 6.ª ed., 1985, p. 738.

taria o de determinados deberes fiscales constituye, por tanto, el presupuesto básico y fundamental de este delito (9).

Pero ¿qué naturaleza jurídica y qué repercusión tiene en la estructura del delito este elemento tan fundamental? ¿Es un elemento del tipo o un elemento de la antijuricidad? ¿El error del sujeto sobre el mismo debe encuadrarse, en su caso, en el párrafo 2.º o en el párrafo 3.º del artículo 6 bis a)? La respuesta a estas cuestiones, por las razones ya apuntadas, es de gran importancia práctica y no es, por tanto, extraño que ya haya despertado tanto interés en la doctrina alemana (10).

El problema puede plantearse así: cuando un contribuyente, actuando con error vencible —bien porque desconoce una norma fiscal o porque la interpreta incorrectamente—, elude en todo o en parte el pago de un tributo o disfruta indebidamente de un beneficio fiscal, ¿cómo hay que calificar ese error?, ¿cómo un error de tipo excluyente del dolo y, por tanto, también de la tipicidad penal, o como un error de prohibición que, al ser vencible, sólo permite una atenuación de la pena del delito doloso cometido?

La doctrina y la jurisprudencia dominantes en Alemania consideran que el desconocimiento del deber tributario excluye el dolo del delito de defraudación tributaria previsto en el § 370 de la AO, admitiendo todo lo más en este caso una contravención administrativa (11). De esta opinión se aparta Maiwald, quien en reciente monografía considera que en éste caso hay que admitir el error de prohibición que no afecta en nada al dolo del tipo (12).

(9) A este respecto hay que tener en cuenta el art. 35 de la Ley General Tributaria: «La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo».

(10) La bibliografía alemana existente al respecto es impresionante. A la citada en la última edición del FRANZEN/GAST/SAMSON (1985): HARTUNG, *Schuldprobleme im Steuerstrafrecht*, Aktuelle Fragen; STIELER, *Rechtsirrtum im Steuerstrafrecht*, SJZ, 1950, 527; DÖLLINGER, *Das Unrechtsbewusstsein im Steuerstrafrecht*, BB, 1952, 801; GLÖGGLER, *Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht*, NJW, 1953, 488; STIELER, *Der Bundesgerichtshof zur Frage des Rechtsirrtums im Steuerstrafrecht*, BB, 1953, 434; WELZEL, *Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht*, NJW, 1953, 486; WARDA, *Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum bei Blankettstrafgesetzen*, 1955; WELZEL, *Der Verbotsirrtum im Nebenstrafrecht*, JZ, 1956, 238; NETZLER, *Der Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht*, 1961; LOHMEYER, *Schuldprobleme im Steuerstrafrecht*, GA, 1966, 161; TIEDEMANN, *Zur legislatorischen Behandlung des Verbotsirrtums im Ordnungswidrigkeitens- und Steuerstrafrecht*, ZStW, 81 (1969), 869; LEISE, *Irrtumslehre und steuerliches Straf- und Bussgeldrecht*, DSrR, 1972, 556 LOHMEYER, *Die Schuld bzw. Vorwerfbarkeit bei Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze*, DSrZ, 1974, 426; PFAFF, *Irrtum im Steuerstraf- und Bussgeldrecht*, StBp, 1979, 256; BACKES, *Zur Problematik der Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht*, Diss. Köln, 1981; el mismo, *Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht*, StW, 1982, 253; SAMSON, *Irrtumsprobleme im Steuerstrafrecht*, Grundfragen, 1983, 99; LÜBERSSEN, *Die Parteispendenproblematik - Vorsatz und Irrtum*, wistra, 1983, 223, hay que añadir los trabajos de MAIWALD y SCHLÜCHTER, aparecidos recientemente (cfr. infra notas 12 y 19).

(11) Cfr. FRANZEN/GAST/SAMSON, *lug. cit.* (nota 6).

(12) MAIWALD, *Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht*, Heidelberg, 1984.

En España se adhiere a la tesis dominante en Alemania, Pérez Royo en una monografía dedicada al tema, aún inédita (13). Para Pérez Royo, «el dolo en el delito de defraudación requiere el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria (o, en todo caso, de un deber de ingreso) y de unos determinados deberes fiscales, cuya vulneración (con el consiguiente resultado del perjuicio económico) integra la acción típica del delito. El incorrecto conocimiento de estos extremos afecta, pues, a la producción del tipo, el cual no se verá realizado al faltar el dolo. *Quien no conoce la existencia de una deuda tributaria no puede tener intención de eludir su pago. Lo mismo puede decirse en relación a la otra modalidad del perjuicio económico que caracteriza la defraudación, es decir, el disfrute ilícito de beneficios fiscales (devoluciones de tributos).*

El error —continúa diciendo Pérez Royo— puede versar sobre puntos o datos de hecho relativos a los elementos en cuestión o bien estar relacionados con las normas jurídicas que determinan la existencia y cuantía de la deuda tributaria o del derecho a la devolución. De igual manera en los casos en que el error afecta a los presupuestos de hecho o normativos de los deberes formales cuya vulneración da lugar a la «deslealtad» tributaria exigida por el tipo. Se trata, en todo caso, de elementos normativos del tipo. La falsa representación sobre los mismos da lugar a un error sobre el tipo».

Y la misma opinión mantiene Pérez Royo en relación con el error sobre la licitud o ilicitud de determinado beneficio fiscal que debe ser considerado como un error de tipo —en cuanto afecta a un elemento normativo del mismo— y no como un error de prohibición. Para Pérez Royo, el error sobre la prohibición tiene un escaso ámbito de aplicación en la defraudación tributaria. «Es difícilmente pensable —dice Pérez Royo— el supuesto de un sujeto que, realizando el tipo de la defraudación tributaria, carezca de la conciencia de la antijuricidad de su acción, es decir, de un defraudador que considere que, al eludir el cumplimiento de sus deberes fiscales, no está infringiendo una norma jurídica... Cualquiera que sea el lugar que dentro del sistema de valores del agente —e incluso dentro del propio sistema de valores imperante en la conciencia colectiva— ocupe el cumplimiento de los deberes fiscales, es difícil negar el conocimiento de que, mediante su vulneración, se está causando un resultado desaprobado por el ordenamiento».

Precisamente esta última opinión —sustentada también en Alemania, entre otros, por Welzel (14)— es la que da pie a Maiwald para mantener la tesis contraria de que el desconocimiento del deber tri-

(13) Una parte de la misma, aunque no trata del problema del error ha aparecido ya en Civitas, «Revista de Derecho Financiero», 1985, pp. 353 ss., bajo el título: *La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria*).

(14) Cfr. WELZEL, en NJW, 1953, p. 487: «No puedo imaginar un caso en el que el sujeto tenga el propósito de defraudar tributariamente, es decir, conozca la pretensión tributaria concreta y pretenda eludirla y no tenga, sin embargo, conciencia del injusto».

butario conduce a aceptar un error de prohibición, que no afecta para nada al dolo. Para ello, parte Maiwald de la misma hipótesis que lleva a otros autores a mantener la tesis contraria, pero Maiwald invierte los términos: «quien sabe que está obligado a pagar un determinado impuesto y elude su pago, tiene también al mismo tiempo conciencia de la ilicitud» (15). Es decir, para Maiwald cualquier elusión del pago supone conciencia del deber tributario y, por tanto, conciencia de la antijuricidad, por lo que cualquier error sobre la existencia de la deuda tributaria es error de prohibición. La conclusión de Maiwald es la de que en este delito (§ 370 AO) no es aplicable el modelo gradual que diferencia entre error de tipo y error de prohibición, ya que cualquier error sobre la deuda tributaria genera de entrada un error de prohibición y es en este ámbito donde debe ser tratado con todas sus consecuencias.

Una tercera forma de comprensión y solución propone Peter Backes (16). Para Backes es necesario distinguir entre elementos normativos del tipo y conceptos en blanco. En ambos su contenido se complementa por remisión a preceptos jurídicos no penales, pero mientras que en los elementos normativos del tipo estos preceptos jurídicos son necesarios para la descripción tanto en la lesión del deber, como del bien jurídico, en los conceptos en blanco estos preceptos jurídicos no cumplen dicha misión. De ello deduce una complicada construcción para la solución de los problemas del error: el error sobre la deuda tributaria es siempre error de tipo. El error sobre el deber de información material es siempre error de prohibición, salvo que se trate de un error sobre los presupuestos típicos de este deber o sobre la relación causal entre la omisión de este deber y el resultado típico que constituyen, sin embargo, error de tipo. Si, por ejemplo, el contribuyente no declara un incremento patrimonial (la venta de unas acciones por mayor valor del que las compró) al hacer la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque cree que por la fecha que las compró no está obligado a hacerlo o que esa clase de «títulos-valores» no están sometidos a tributación, o que el deber de información incumbe al banco o simplemente no se acuerda de la operación, habrá error de tipo. Si, por el contrario, no hace la declaración porque cree que no está obligado legalmente a declarar esa operación, entonces hay error de prohibición (17).

Las sutiles diferenciaciones de Backes han sido rechazadas, con razón, por Lüderssen (18) y Schlüchter (19). No se ve, en efecto,

(15) MAIWALD, ob. cit. (nota 12), p. 21.

(16) BACKES, *Die Abgrenzung vom Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht*, en *StuW*, 3/1982, pp. 253 ss.

(17) BACKES, ob. cit. (nota 16), pp. 258 y 263 ss. Téngase en cuenta que, para un sector de la doctrina española (CÓRDOBA, lug. cit. [nota 1], pp. 926 ss.), la simple omisión del deber de declarar no constituye *per se* la acción típica del art. 349. En contra de esta tesis LAMARCA, ob. cit. (nota 1), p. 777; MUÑOZ CONDE, ob. cit. (nota 8), p. 738; PÉREZ ROYO, ob. cit. (nota 14), p. 382.

(18) LÜDERSSEN, *Die Parteispindenproblematik im Steuerrecht und Steuerstrafrecht -Vorsatz und Irrtum*, en *Wistra* 1983, 6, p. 224.

(19) SCHLÜCHTER, *Zur Irrtunslehre im Steuerstrafrecht*, en *Wistra*, 1985, 2 y 3, p. 46.

dónde están las diferencias materiales entre los diversos tipos de error citados por Backes, pues en todos los casos por él propuestos se trata siempre de desconocimiento o de incorrectas interpretaciones de preceptos jurídicos extrapenales igualmente relevantes para constatar el elemento típico básico del § 370 AO: el deber de informar a las autoridades financieras sobre hechos tributariamente relevantes o de comunicar los datos exactos y completos. Ese deber de información o lealtad tributaria es tan importante para la realización del tipo como la deuda tributaria misma (20), no hay ninguna razón material para diferenciar el tratamiento del error sobre uno u otro extremo.

Por las mismas razones debe rechazarse la teoría que pretende distinguir el tratamiento del error según se refiere éste al contenido o a la existencia de la norma penal en blanco que sirve para determinar la deuda o los deberes tributarios (21). En el primer caso, se considera que existe error de tipo y en el segundo error de prohibición. La distinción es insostenible, aparte de su formalismo, porque conduce al intérprete o al juzgador a un auténtico callejón sin salida; basta que alguno de los elementos de la norma extrapenal sea incorporado al tipo para que varíe el tratamiento del problema. Piénsese, por ejemplo, en los deberes formales citados en el artículo 350 bis, que se remite expresamente a la Ley tributaria que exige llevar contabilidad mercantil o libros registros fiscales (22), pero que describe expresamente los comportamientos punibles. ¿Cómo se puede distinguir entre el desconocimiento de esa Ley y el desconocimiento de los deberes concretos que impone? El contenido de la norma complementaria sólo se conoce si se da por supuesta la existencia de la misma (23).

3. Después de todo lo dicho, parece que la alternativa a que está abocada la solución del problema del error en el delito de defraudación tributaria es la siguiente: salvo los casos de error material burdo en la autoliquidación, evidentemente reconducibles al error de tipo, o de auténtica desobediencia civil a las normas tributarias propia del delincuente por convicción, el error sobre la existencia de una deuda tributaria o sobre deberes formales de información debe ser tratado o como error de tipo o como error de prohibición. *Tertium non datur.*

Ambas soluciones parecen dogmáticamente fundadas y parten de la misma hipótesis: la existencia de la deuda tributaria o del deber jurídico formal de información es requisito fundamental del delito de defraudación tributaria. El error sobre este requisito debe ser, pues, un error relevante. Pero, ¿cómo? ¿Como error de tipo o como error de prohibición?

(20) Cfr. art. 35 LGT (nota 9).

(21) Posición dominante en la doctrina alemana, cfr., por todos, JESCHECK, *Tratado de Derecho Penal*, traducción y adiciones de Mir Puig y Muñoz Conde, Barcelona, 1981, vol. 1, p. 414.

(22) Téngase en cuenta que, como observa CÓRDOBA, ob. cit. (nota 1), p. 936, «el examen de nuestras leyes tributarias conduce a observar que en general no contienen la creación de la obligación de llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales».

(23) Cfr. también MAIWALD, ob. cit. (nota 12), p. 16.

La solución no creo que venga prejuzgada por la situación sistemática que se asigne al deber tributario, entre otras cosas, porque este deber es tanto presupuesto del tipo, como de la antijuricidad, no pudiendo asignarse separadamente a una u otra categoría. Ello sucede también en algún otro delito de estructura parecida al de defraudación tributaria. Me refiero, concretamente, a la modalidad básica de insolvencia punible que es el delito de alzamiento de bienes del artículo 519 del Código penal o al delito previsto en el § 288 StGB (frustración del embargo). Presupuesto de este delito es la existencia de una relación jurídica obligacional que liga a un sujeto (deudor) con otro (acreedor) (24). Si no existe dicha relación obligacional no puede hablarse de incumplimiento de la misma y mucho menos de insolvencia. Los elementos típicos (sujetos, objeto material, acción típica) no surgen; el tipo delictivo en cuestión no puede realizarse y, por lo tanto, tampoco puede hablarse de antijuricidad. Sólo el deudor de una obligación realmente existente puede enajenar fraudulentamente sus bienes, perjudicar a sus acreedores, actuar en estado de necesidad, etc. El deudor que desconoce la existencia de la relación obligacional actúa, por consiguiente, tanto en un error de tipo, como un error de prohibición, ya que la relación obligacional es presupuesto del tipo y de la antijuricidad. Sólo cuando existe este presupuesto y el sujeto lo conoce, puede procederse a diferenciar sistemáticamente los elementos constitutivos del delito. El deudor que conoce la existencia de su obligación puede creer equivocadamente que puede enajenar los bienes mientras no estén embargados o que actúa en estado de necesidad, etc.; el error sobre estos elementos puede tener distinta relevancia y ser tratado diferenciadamente. No así el error sobre la existencia de la obligación como tal, pues ésta, como se ha dicho, no es elemento del tipo o de la antijuricidad, sino presupuesto de ambas categorías.

Lo mismo se puede decir respecto a la existencia de la deuda tributaria y de los deberes de información en el delito de defraudación tributaria. Presupuesto de este delito es la existencia de una deuda tributaria o de un deber de informar y de comunicar datos tributariamente relevante a las autoridades financieras (25). Si no se dan estos presupuestos no puede plantearse siquiera la existencia del tipo del delito de defraudación tributaria y mucho menos de la antijuricidad. Si el contribuyente desconoce, por las causas que sean, estos deberes, no puede tener intención de eludir el pago de sus tributos o de disfrutar indebidamente de beneficios fiscales. Y a la inversa, si conoce e incumple estos deberes realiza el tipo y, normalmente, la antijuricidad del delito de defraudación tributaria. El conocimiento de los deberes tributarios es, por tanto, presupuesto tanto del dolo del tipo como del conocimiento de la antijuricidad. El error sobre los mismos es, pues, al mismo tiempo que error de tipo, error de prohibición. Dado que, sin embargo, la ubicación sistemática en uno u otro tipo de error tiene importantes repercusiones prácticas, es preciso elegir

(24) Cfr. MUÑOZ CONDE, *El delito de alzamiento de bienes*, Barcelona, 1971.

(25) Cfr. art. 35 LGT (nota 9).

entre las dos posibilidades que dogmáticamente se ofrecen. O se acepta que es error de tipo y entonces hay que absolver penalmente por falta de dolo, o se acepta que es error de prohibición y entonces hay que absolver sólo en casos de inevitabilidad del mismo, o imponer la pena del delito doloso, pero atenuada, conforme al artículo 66, en caso de que sea evitable.

Mi opinión es la de que, salvo casos extremos lindantes con la figura del «delincuente por convicción» o la «desobediencia civil», la mayor parte de los casos de error del contribuyente que se refieren a la deuda tributaria o a los deberes de información deben ser tratados como error de tipo y conducir a la impunidad. Seguidamente paso a fundamentar esta opinión.

4. De entre los presupuestos de la pena probablemente apenas se puede encontrar uno en el que se manifiesten mayores discrepancias entre los postulados teóricos y las necesidades prácticas que en materia de conocimiento de la antijuricidad.

Como la experiencia histórica demuestra, es perfectamente posible imaginar un Derecho penal en el que el conocimiento de la antijuricidad no constituya presupuesto de la aplicación de la pena. La historicidad del Derecho penal se refleja también en la historicidad de sus presupuestos. Por lo que respecta al conocimiento de la antijuricidad sólo en los últimos años va alcanzando plena aceptación la idea de que es una estructura relevante para la punibilidad, pero sin que todavía exista la misma unanimidad respecto a su contenido.

Como dice Hassemer (26), la relevancia del conocimiento de la antijuricidad refleja la imagen de un Derecho penal dispuesto a negociar con el afectado los ámbitos de relevancia de sus pre-juicios y su propia concepción del Derecho, pero sin modificar en nada la vigencia objetiva de sus normas. Esto significa que no existen aún unos límites fijos en los que pueda marcarse en qué momento el desconocimiento de la antijuricidad puede ser relevante. Y es difícil que los haya también alguna vez. Con el mismo Hassemer señala (27), el Derecho no es un fenómeno déictico que pueda ser mostrado o enseñado como el cuerpo o cualquier otro objeto material, sino un fenómeno comunicacional. La relevancia del desconocimiento de la antijuricidad o error de prohibición no es algo evidente, sino algo que debe ser aceptado y elaborado por quienes conocen correctamente cuál es el alcance exacto de la norma jurídica desconocida por el autor en el caso concreto (28).

La experiencia enseña que estamos dispuestos a conceder relevancia al error si se refiere a normas «artificiales» o éticamente indiferentes. Pero que esa inclinación es más parca cuando el error se refiere a normas que constituyen el núcleo de nuestra sociedad (29). Sin embargo, últimamente se está produciendo un fenómeno curioso que obliga a replantearse esa experiencia. Desde el punto de vista del

(26) HASSEMER, *Fundamento del Derecho Penal*, traducción y notas de Arroyo Zapatero y Muñoz Conde, Barcelona, 1984, p. 122.

(27) HASSEMER, *ob. cit.* (nota 26), p. 120.

(28) HASSEMER, *ob. cit.* (nota 26), p. 122.

(29) JAKOBS, *Strafrecht*, Allgemeiner Teil, 1983, p. 448 s.

Estado se tiende cada vez más a reforzar sus prohibiciones y mandatos con ayuda del Derecho penal, incluso en aquellos ámbitos tradicionalmente alejados del Derecho penal, como es la actividad económica. Se trata de proteger la intervención del Estado en la economía y el derecho de éste a percibir ingresos y a redistribuirlos correctamente a través de una racional planificación del gasto público. La complejidad técnica y la indeterminación de las nuevas normas es una de sus principales características y también de sus defectos. Y es lógico que esta complejidad se compense desde el punto de vista subjetivo dándole mayor relevancia al error del ciudadano sobre la misma (30).

Sin embargo, paralelamente se ha introducido una regulación legal del error que no siempre respeta esta legítima necesidad de compensación. La teoría de la culpabilidad, que, al parecer, sirve de base a la nueva regulación del artículo 6 bis a) de nuestro Código penal (31), sólo exige el conocimiento potencial de la antijuricidad y, en caso de vencibilidad o evitabilidad, del error permite la atenuación de la pena que en otros Códigos penales como el alemán (cfr: § 17 StGB) ni siquiera es obligatoria (32).

El error de prohibición propiamente dicho no es, pues, un dato que se admita sin limitaciones e incluso en algunos casos ni siquiera se admite, si el error se debe a una discrepancia entre el sistema normativo del autor del delito y el sistema jurídico oficialmente vigente (delinquentes por convicción, desobediencia civil, etc.). En todo caso, como demuestra la regulación del error en el Derecho vigente, el legislador es parco en conceder excesiva relevancia al error de prohibición, quizá, entre otras cosas, porque tiene miedo a debilitar con ello la vigencia objetiva de sus normas jurídicas, sobre todo en aquellos sectores, como el tributario, en los que no está muy seguro de que los ciudadanos acepten de buen grado la vigencia de esas normas.

Con la teoría de la culpabilidad el error de prohibición, salvo en casos muy improbables de invencibilidad del mismo, no cuestiona gravemente la vigencia objetiva del Ordenamiento jurídico en materias tan escasamente «simpáticas» para los ciudadanos como es el Derecho tributario. Basta con que potencialmente se haya podido conocer la antijuricidad del comportamiento; pero si además hay error, el error vencible de prohibición, a diferencia del error de tipo, no excluye la

(30) Cfr. NAUCKE, *Ueber Generalklauseln und Rechtsanwendung im Strafrecht*, Tubinga, 1973: «Derecho inexacto y teoría del error de prohibición son fenómenos complementarios».

(31) En este sentido expresamente CEREZO MIR, *La regulación del error de prohibición en el Código penal español y su trascendencia en los delitos monetarios*, en «Anuario de Derecho Penal», 1985, pp. 272 y ss.; también la bibliografía citada sobre el tratamiento del error en el Proyecto de 1980, en nota 2. Sin embargo, también hay en la doctrina española quien pone en duda que el art. 6 bis a) recoja la teoría de la culpabilidad: MIR PUIG, *Derecho Penal, Parte General*, Barcelona, 1985, pp. 548 ss.; BUSTOS RAMÍREZ, *El tratamiento del error en la reforma de 1983*, en «Anuario de Derecho Penal», 1985, p. 719.

(32) Según el § 17 StGB, si el autor pudo evitar el error, la pena puede ser atenuada.

imposición de una pena que, todo lo más, puede (sistema alemán) o debe (sistema español) ser atenuada. Tiene, pues, razón Kerner cuando afirma que en esta cuestión hay que distinguir una dimensión abierta y otra oculta del problema: abiertamente, se trata de fenómenos psíquicos de la conciencia del individuo; pero, veladamente, se trata más bien de concepciones político-criminales sobre los límites que el Estado debe imponer en sus diversas instancias a las excusas, o, expresado de otro modo, hasta qué límites se puede atribuir de un modo general responsabilidad (33).

De ello hay que ser conscientes también cuando ante un problema como es el error en el delito de defraudación tributaria, de difícil conceptualización y ubicación sistemática, se tiene que optar entre una decisión que lleva necesariamente a la exclusión de la responsabilidad criminal y otra que la afirma, aunque eventualmente pueda ser atenuada.

De ello es consciente también Maiwald (34) cuando advierte que en todo esto hay un *problema de identificación*:

«El Estado debe exigir que se identifiquen con él hasta el punto de que se conozcan también aquellas normas que el mismo Estado ha promulgado en cumplimiento de su función ordenadora y que se basan en simples consideraciones utilitarias. La regulación del error de prohibición que el Derecho penal vigente prevé es, por consiguiente, expresión de la exigencia de una fuerte identificación con el orden estatal. Considerada así, la actitud de la jurisprudencia al exigir como elemento del dolo en la defraudación tributaria el conocimiento del deber tributario parece como si pretendiera distanciarse de estas exigencias de identificación, o si se quiere así: de oponer un poco de liberalidad frente al moderno Estado de bienestar que todo lo regula hasta la exageración. El propósito es digno de loa, sólo que contrario al imperativo legal que en el § 17 StGB trata por igual el error de prohibición en todos los ámbitos jurídico-penales. Y tampoco es trasladable a la práctica porque no existe una clara separación entre normas éticamente indiferentes y normas que no lo son. En el Derecho penal tributario no es, en última instancia, plausible porque con esta jurisprudencia se favorece al ciudadano que no se preocupa de sus deberes tributarios y que, al quedar disculpado —y, por tanto, impune— su desconocimiento por esta jurisprudencia, tampoco va a preocuparse de informarse sobre sus deberes tributarios. Respecto a los deberes tributarios es, pues, irrenunciable una identificación del individuo con el Estado. La tesis de que 'el desconocimiento del deber tributario excluye el dolo' no es, por tanto, compatible con el derecho vigente, ni deseable como postulado».

Pero la tesis de Maiwald conduce a un endurecimiento de la represión penal que no me parece aceptable ni desde el punto de vista dogmático, ni desde el punto de vista político-criminal.

(33) KERNER, en *Sozialwissenschaften im Studium des Rechts*, tomo III, *Strafrecht* editado por HASSEMER y LÜDERSSEN, Munich, 1980, p. 117

(34) MAIWALD, ob. cit (nota 12), pp. 42 y s.

En el plano dogmático ya hemos visto la práctica imposibilidad de clasificar el deber tributario como elemento del tipo o de la anti-juricidad. Ambas categorías aparecen aquí tan inescindiblemente unidas que prácticamente es imposible interpretar sistemáticamente el deber tributario según su pertenencia a una u otra. Prácticamente, el deber tributario es al mismo tiempo elemento del tipo y de la anti-juricidad. Por lo tanto, el error sobre el mismo puede ser al mismo tiempo error de tipo y error de prohibición o, si se prefiere, error de prohibición y error de tipo.

Pero ello no excluye la necesidad de un correcto proceder sistemático a que obliga el carácter secuencial de las diversas categorías de la teoría general del delito (35). No hay que esperar a tratar en el ámbito de la culpabilidad (error de prohibición), lo que ya puede ser tratado (y excluido) en el ámbito de la tipicidad. Si el desconocimiento del deber tributario descansa en una falsa apreciación de los datos de hecho o de la normativa aplicable, y con ello desaparece el propósito de defraudar al Erario Público, ello debe conducir ya a la exclusión del dolo y, por lo tanto, del tipo de la defraudación tributaria. Se trata, pues, de un error sobre elementos integrantes de la infracción penal que aún siendo vencible no fundamenta en este caso ninguna responsabilidad penal por no ser punible en este delito la comisión imprudente del mismo (cfr. art. 6 bis a) 2.º).

Ello tampoco parece malo desde el punto de vista político-criminal, porque por muy urgente que se considere la necesidad de identificar a los ciudadanos con la política fiscal del Estado, la intervención del Derecho penal en esta materia debe reservarse para aquellos casos de abierta discrepancia y, por lo tanto, de incumplimiento intencional de los deberes tributarios, dejando los otros casos de incumplimiento más o menos negligentes para el ámbito de las sanciones administrativas (cfr. art. 77, 1 de la Ley General Tributaria). No parece, pues, que sea necesario utilizar el Derecho penal para casos en los que ya son suficientes otras medidas sancionatorias menos gravosas y estigmatizantes para los ciudadanos que, además, comprobadamente son más ágiles y eficaces que las penales propiamente dichas. La política fiscal sólo en casos muy graves de ataques también graves a los intereses legítimos del Erario público, debe ser asegurada por las sanciones penales, y parece evidente que esta gravedad sólo puede predicarse de los ataques dolosos y de una cierta magnitud económica a la Hacienda Pública. Por eso, me parece bien que la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, y concretamente de la defraudación tributaria tipificada en el artículo 349 del Código penal, se reserve a los comportamientos dolosos cuando la cuantía de la defraudación sea superior a los cinco millones de pesetas. Un Estado en el que por la ineficacia tradicional de su sistema fiscal y el carácter autoritario de su sistema político durante cuarenta años ha llevado a los ciudadanos a la desconfianza y a la ausencia de una auténtica conciencia fiscal, no puede pretender ahora esa plena identifica-

(35) Cfr. HASSEMER, ob. cit. (nota 26), p. 306.

ción de los ciudadanos con sus planes económicos y mucho menos exigirla a través del Derecho penal.

Por otra parte, la relevancia del error, tanto en su vertiente de error de tipo, como de error de prohibición, es una conquista muy reciente de la legislación penal española, que no puede ser entendida sólo en su significado sistemático, pues supone ante todo un progreso y un avance notable en esa línea evolutiva que tiende a dar una mayor protección a los derechos fundamentales del ciudadano frente a las excesivas intromisiones del poder punitivo del Estado. En una sociedad moderna, orientada *out put*, «hacia las consecuencias», debe también tenerse en cuenta estas exigencias. Por eso, ante un problema como el del tratamiento del error sobre elementos del delito de defraudación tributaria, que pueden afectar tanto al tipo como a la antijuricidad, es preferible elegir una interpretación del artículo 6 bis a) que, al margen de la polémica sistemática sobre las teorías del dolo o de la culpabilidad, permita, sin salirse del marco de una vinculación estricta a la ley, una decisión político-criminalmente correcta. Y, por eso, creo que, sin perjuicio de admitir en algunos casos extremos creencia racional en la existencia de un estado de necesidad justificante o de una norma jurídica que exonere del pago de tributos) la presencia de un error de prohibición a tratar conforme al párrafo 3.º del artículo 6 bis a), la mayoría de los casos que se presenten en la práctica deben ser considerados como error de tipo y, por tanto, tratados conforme a los párrafos 1.º y 2.º del artículo 6 bis a), aceptando las consecuencias que de ellos se derivan: impunidad y absoluta irrelevancia penal del comportamiento incorrecto tributariamente por causa de un error que, en este delito, es indiferente que sea vencible o invencible.

Con razón señala Lüdersen que «el aumento del riesgo de responsabilidad de los destinatarios de la norma, ante la cada vez mayor inseguridad cualitativa y cuantitativa de los elementos normativos, debe ser compensada en el aspecto subjetivo. Y ello, dice Lüderssen, no debe producirse sólo por concesiones a las debilidades personales del individuo, sino por una reducción, fijable en cada caso, de la pretensión normativa. Se trata, por tanto, de una cuestión de vigencia jurídica. Hay grados intermedios de esta vigencia que no pueden ser ya adecuadamente tratados con las tradicionales categorías acuñadas sobre relaciones jurídicas relativamente simples o, en todo caso, inequívocas» (36).

(36) LÜDERSSEN, *ob. cit.* (nota 18), p. 230. Como ejemplo de la complejidad de la regulación tributaria puede verse la Resolución de la Dirección General de Tributos («BOE», 3 abril 1986), aclaratoria del tratamiento fiscal aplicable a las rentas irregulares y, en particular, a los incrementos y disminuciones del patrimonio en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, en la que, en forma de casos prácticos, se exponen hasta doce supuestos distintos. Paradójicamente, según informa el diario «El País» de 26 abril 1986, una nueva reglamentación general de la Inspección de Hacienda insiste en que «es el propio administrado quien materialmente realiza las operaciones de liquidación tributaria, asumiendo no sólo las tareas de cálculo, sino especialmente las de calificación jurídica que ello supone».

En resumen: el fracaso de la distinción, orientada sistemáticamente, entre error de tipo y error de prohibición en la solución de los problemas que suscita el error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código penal, obliga a una interpretación del artículo 6 bis a) orientada preventivamente, no prejuzgada por criterios sistemáticos y que, en última instancia, se justifique por las consecuencias político-criminales a que conduce (*Teoría del error orientada a las consecuencias*).