

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio

Trabajo de fin de máster presentado por: Gabriel Ignacio Chávez Morán

Titulación: Máster Universitario en Derecho Penal Económico

Área jurídica: Derecho Penal Económico

Director: Ramón Bonell Colmenero

Ciudad: Guatemala

23 de julio de 2020

Firmado por: Gabriel Ignacio Chávez Morán

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS	4
RESUMEN Y PALABRAS CLAVE	5
INTRODUCCIÓN	6
1. Cuestión objeto de investigación.....	6
2. Justificación	6
3. Antecedentes	7
4. Objetivos perseguidos	7
5. Metodología	8
6. Agradecimientos	8
I. EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	9
1. Consideraciones generales	9
2. Bien jurídico tutelado.....	12
2.1. Tesis patrimonialistas.....	13
2.2. Tesis funcionales	14
3. Tipicidad objetiva	16
4. Tipicidad subjetiva	19
5. Sujeto activo.....	21
6. Sujeto pasivo.....	22
7. Penas	22
II. CONCURSO	24
1. Concurso de Delitos.....	24
1.1 Concurso real	25
1.2. Concurso ideal	27
1.3. Concurso medial	28
2. Concurso de Normas	30
2.1. Consideraciones generales.....	30
2.2. Criterio de especialidad	31
2.3. Criterio de subsidiariedad	32
2.4. Criterio de consunción o absorción.....	33

2.5 Criterio de gravedad.....	34
III. LA TRIBUTACIÓN DE LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO ILÍCITOS	36
1. Postura a favor de la tributación de los incrementos de patrimonio	36
1.1. Tratamiento doctrinal.....	37
1.2. Tratamiento jurisprudencial	40
1.2.1. Caso Nécora	40
1.2.2. Caso Roldán.....	42
1.2.3 Caso Urralburu.....	44
1.2.4. Otros casos	45
2. Postura en contra de la tributación de los incrementos de patrimonio ilícitos.....	46
3. Postura intermedia de la tributación de los incrementos de patrimonio ilícitos....	49
IV. EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y SU RELACIÓN CONCURSAL CON EL DELITO DEL QUE PROVIENE UN INCREMENTO ILÍCITO DEL PATRIMONIO	51
1. Existencia de concurso de delitos entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio	52
2. Existencia de concurso aparente de normas entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio.....	56
CONCLUSIONES	63
FUENTES JURÍDICAS UTILIZADAS.....	66
1. Fuentes normativas.....	66
2. Fuentes jurisprudenciales	66
3. Fuentes doctrinales.....	67

LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

AP: Audiencia Provincial

Art.: Artículo

Arts.: Artículos

CE: Constitución Española

CP: Código Penal

FGE: Fiscalía General de Estado

IRPF: Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas

LGT: Ley General Tributaria

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Rec.: Recurso

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TC: Tribunal Constitucional

RESUMEN

El presente trabajo de fin de máster tiene por objeto analizar la tributación de las ganancias de origen ilícito —exponiendo los argumentos de la postura a favor, en contra e intermedia— así como la existencia de un concurso —ya sea de normas o de delitos— que puede devenir entre el delito contra la Hacienda Pública y otros delitos de los que proviene un incremento ilícito en el patrimonio de las personas, conocidos como delitos fuente. Es decir, se analizará si en caso de que concurren ambos delitos esto se trata como un concurso de delitos o un concurso de normas. Sobre cada uno de los aspectos referidos serán expuestos los argumentos brindados por la doctrina y la jurisprudencia para arribar a una conclusión que permita establecer qué clase de concurso existe entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito del que proviene un incremento ilícito en el patrimonio.

Palabras clave

Delito contra la Hacienda Pública. Concurso de leyes. Concurso de delitos. Tributación de ganancias ilícitas. Derecho Penal Económico.

ABSTRACT

The objective of this master's thesis is to analyze the taxation of illegal income — providing the arguments for and against, as well as an intermediate approach—. Once a conclusion has been reached on this matter, the analysis will move on to determine if tax evasion can be punished simultaneously, as concurrent offences, with the crimes from which the illegal income originates, or if the crimes from which the illegal income originates absorb the tax evasion and therefore make it unnecessary to punish both the crimes from which the illegal income originates and the tax evasion. Spanish doctrine on the subject as well as the relevant case law will be studied to reach a solution to this legal problem.

Key words

Tax evasion. Tax fraud. Concurrent offences. Taxation of illegal income. Economic Criminal Law.

INTRODUCCIÓN

1. Cuestión objeto de investigación

A partir del presente trabajo de fin de máster se analizará un tema de suma importancia para el Derecho Penal Económico, que es la existencia de un concurso —ya sea de normas o de delitos— que puede devenir entre el delito contra la Hacienda Pública y otros delitos de los que proviene un incremento ilícito en el patrimonio de las personas, conocidos como delitos fuente. Es decir, se analizará si en caso que concurren ambos delitos esto se trata como un concurso de delitos o un concurso de normas.

Para poder desarrollar de una mejor manera el tema, en primer lugar, se expondrá el delito contra la Hacienda Pública, partiendo de sus consideraciones generales y analizando seguidamente el bien jurídico que tutela, su tipicidad —objetiva y subjetiva—, los sujetos activos y pasivos del delito, así como las penas que regula la ley frente al cometimiento del mismo.

Asimismo, se desarrollará el concurso de delitos y de normas. Respecto al concurso de delitos se analizará el concurso real, ideal y medial. Respecto al concurso de normas, se expondrá su concepto y regulación legal, así como los criterios de especialidad, subsidiariedad, consunción o absorción y gravedad.

Posteriormente, se analizará la fiscalidad de las ganancias ilícitas desde distintos puntos de vista.

Finalmente, se expondrán los diversos puntos de vista relativos a la existencia o no de una relación concursal entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito fuente —el delito del que proviene el incremento ilícito del patrimonio—.

2. Justificación

Debido al surgimiento de nuevos bienes jurídicos tutelados y consecuentemente a la creciente intervención del Derecho Penal en diversas áreas de la sociedad, cada vez surgen más escenarios en donde delitos económicos de los que se obtienen ganancias ilícitas pueden constituir a la vez un delito contra la Hacienda Pública.

Por ello, resulta necesario poder analizar las diversas perspectivas establecidas no sólo en la doctrina si no también en la jurisprudencia frente a este tema para establecer si de la existencia de ambos delitos surge una relación concursal o no.

3. Antecedentes

El tema objeto de análisis ha sido abordado por algunos órganos jurisdiccionales, cuyas sentencias serán útiles para poder desarrollar el tema de la mejor manera posible y algunas de ellas se mencionarán a continuación.

En primer lugar, se pronunció al respecto la SAN de 27 de septiembre de 1994 (ROJ 2/1994) en la sentencia relativa al «Caso Nécora». Así como la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Madrid y el Tribunal Supremo en el «Caso Roldán» en el año 1998.

Resulta particularmente importante para el desarrollo de la presente investigación el análisis de la sentencia de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Navarra y la sentencia proferida por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ambas emanadas del caso de Gabriel Urralburu y Antonio Aragón Elizalde, conocido como «Caso Urralburu». En esta última, el Tribunal Supremo estableció requisitos para la existencia de un concurso de leyes, mismos que se desarrollarán en el presente trabajo de fin de máster.

Recientemente la Sala Segunda de lo Penal se ha referido al respecto, verbigracia en la STS del 31 de marzo de 2014 (Rec. 2252/2013) y en la STS del 21 de diciembre de 2016 (Rec. 525/2016). Las sentencias referidas, junto con otras existentes y doctrina que se ha pronunciado sobre el tema objeto de análisis componen el antecedente de la presente investigación y serán expuestas y analizadas en la misma.

4. Objetivos perseguidos

A partir del desarrollo de la presente investigación se busca, principalmente, determinar la relación concursal que existe entre el delito contra la Hacienda Pública y delitos de los que se obtenga un incremento ilícito en el patrimonio, conocidos como delitos fuente. Para ello será necesario analizar las posturas tanto a favor como en contra de la tributación de las ganancias obtenidas ilícitamente. Además, se pretende exponer y analizar de una manera

clara y precisa los aspectos referidos del delito contra la Hacienda Pública y los concursos de delitos y de normas en España.

5. Metodología

Al realizar la presente investigación se tomarán en cuenta diversos argumentos a favor y en contra sobre la tributación de los incrementos de patrimonios ilícitos, así como sobre el delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito fuente.

En otros términos, serán expuestas diversas perspectivas sobre el objeto de estudio para poder comprender el mismo y analizarlo tomando como base una visión más completa y general del mismo. Por ello, se utilizará la metodología analista perspectivista, que permitirá arribar a una conclusión más objetiva del tema objeto de estudio.

6. Agradecimientos

A María José, mi cómplice.

I. EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

1. Consideraciones generales

El artículo 31 de la CE de 1978 regula los derechos y deberes de los ciudadanos y, para fines académicos e interpretativos, debe ser analizado desde dos aristas. En primer lugar, establece el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con base en el principio de capacidad económica. En segundo lugar, de dicho artículo se desprende el derecho que tienen los contribuyentes a que exista un sistema tributario justo con base en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Asimismo, dicho artículo debe ser tomado en consideración pues denota la envergadura de la contribución en el sistema tributario y de sus principios, que se ve reflejada en el tratamiento constitucional que recibe.

En la doctrina se ha establecido que la importancia constitucional que se le confiere a cierto bien jurídico determina si es relevante únicamente administrativamente o si también lo es para el Derecho Penal. Es decir, mediante el tratamiento constitucional que recibe cierto interés se puede establecer si al existir una lesión al mismo basta con la imposición de una sanción administrativa o resulta necesaria la intervención del Derecho Penal (ARROYO ZAPATERO 1998) que lógicamente debe actuar como la *ultima ratio*.

En el mismo sentido, la regulación constitucional del sistema tributario evidencia que la labor realizada por el Estado relativa a la obtención de recursos mediante tributos para poder cumplir con sus obligaciones, la administración de estos ingresos y su posterior erogación es una actividad que debe ser tutelada penalmente pues su protección mediante otras áreas del Derecho no sería suficiente (FERRÉ OLIVÉ 2014).

Si bien la regulación constitucional de cierto interés no es un requisito *sine qua non* para que este sea un bien jurídico tutelado por el Derecho Penal, se ha establecido que dicha regularización mediante la Constitución sí puede colaborar al momento de definir aquellos intereses que serán penalmente tutelados (FERRÉ OLIVÉ 2014).

La Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, Código Penal en título XIV del libro II tipifica los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social del art. 305 al 310 bis. Los arts. 305 y 305 bis regulan el delito contra la Hacienda pública —también conocido como delito de defraudación tributaria—. Asimismo, el art. 310 bis es particularmente relevante pues establece la responsabilidad penal en caso de que ocurra la comisión de uno de los delitos regulados en dicho título por una persona jurídica. Al respecto es menester tomar en consideración, a la vez, del artículo 31 bis al artículo 31 quinquies del Código Penal.

El tipo básico del delito fiscal se encuentra regulado en el art. 305 del Código Penal español y el verbo rector del mismo es «defraudar». Este delito puede cometerse bien sea por acción o por omisión. El primer caso puede tener lugar, por ejemplo, si se presentan facturas falsas para deducir la base imponible. El segundo caso se puede dar si de forma dolosa se omite cumplir con ciertas obligaciones tributarias, por ejemplo, si el contribuyente omite presentar una declaración a la Hacienda Pública que debía presentar. Empero, para que se configure el tipo básico del delito contra la Hacienda Pública es necesaria la concurrencia de los demás elementos que serán analizados a lo largo del presente capítulo.

Asimismo, resulta relevante señalar que para poder analizar el delito contra la Hacienda Pública no es suficiente la observancia del CP. Por ello, el delito de defraudación tributaria se considera una ley penal en blanco pues para determinar si una conducta es constitutiva de este delito no basta con tomar en consideración las normas penales; es necesario acudir a normativa de otras áreas del Derecho, verbigracia, normativa tributaria.

En ese sentido se pronunció la STS de 10 de octubre de 2001 (Rec. 4569/1999) al mencionar que es lógico que para determinar la existencia del delito fiscal se deban observar las obligaciones que se derivan de cada normativa tributaria en particular. Esta sentencia es particularmente relevante pues analiza el artículo 64 de la LGT para abordar la prescripción del presente delito. Asimismo, en ella se establece que es al juzgador a quien le corresponde determinar la cuota que se defraudó con base en normas tributarias. Es decir, en cada caso en concreto se debe observar el

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio distinto hecho generador, el periodo fiscal y las exenciones, por ejemplo. En ese orden de ideas se demuestra que este delito es una ley penal en blanco.

Asimismo, debido a que para que se configure la existencia de este delito es necesario que exista un perjuicio a la Hacienda Pública, se ha establecido que se trata de un delito de resultado.

Para que la defraudación sea sancionada por el Derecho Penal es necesario que el perjuicio que se cause a la Hacienda Pública sea mayor a ciento veinte mil euros. En caso de que no sea así, no es necesaria la intervención del Derecho Penal y la conducta será considerada una infracción administrativa.

El artículo 305 bis del Código Penal regula el delito contra la Hacienda Pública de forma agravada, que procede en tres supuestos. En primer lugar, cuando la cuantía de lo defraudado supere el monto establecido en el Código Penal —seiscientos mil euros—. En segundo lugar, si el delito se cometió por una organización criminal. En tercer lugar, si resulta difícil poder establecer alguno de los elementos señalados en dicho artículo del Código Penal por haber utilizado alguno de los medios también establecidos, por ejemplo, paraísos fiscales.

Un ejemplo de este último supuesto se encuentra en la STS del 24 de mayo de 2017 (Rec. 1729/2016) dictada al haber sido interpuesta casación en el caso conocido como Caso Messi. El caso versaba sobre la ocultación de Jorge Messi —quien era el representante legal de Lionel Messi porque era menor de edad— de los ingresos obtenidos por la explotación de imagen de Lionel Messi mediante la simulación de cesión de esos derechos a sociedades domiciliadas en países que permitían la opacidad fiscal. Seguidamente, se celebraban contratos con sociedades que tenían domicilio en paraísos fiscales. Posteriormente, Lionel Messi al ser mayor de edad ratificó el contrato en virtud del cual se cedían sus derechos de imagen y omitió declarar la totalidad de los ingresos que había percibido realmente.

Finalmente, el artículo 310 bis del Código Penal regula el supuesto en que los delitos regulados en el título XIV del libro II de dicha normativa sean cometidos por una persona jurídica, para lo cual, como ya fue indicado, es necesario tomar en consideración del artículo 31 bis al artículo 31 quinquies del Código Penal que constituyen el basamento legal para la responsabilidad penal de las personas

jurídicas.

2. Bien jurídico tutelado

Doctrinariamente se ha establecido que la determinación del bien jurídico tutelado de un delito en específico cumple con dos funciones primordiales. La primera función consiste en justificar la intervención del Derecho Penal como *ultima ratio*; la segunda consiste en que los tipos penales puedan interpretarse adecuadamente partiendo del bien jurídico que tutelan (GÓMEZ PAVÓN, BUSTOS RUBIO, y PAVÓN HERRADÓN 2019).

Por ello se ha señalado que el estudio del bien jurídico tutelado de un delito en concreto se relaciona con el principio de lesividad u ofensividad pues para que concurra un hecho delictivo es necesario exista una lesión previa a un bien jurídico tutelado (CHAZARRA QUINTO 2002).

Asimismo, tal y como ya fue establecido con anterioridad, la categoría de bien jurídico tutelado penalmente que recibe un asunto generalmente es corolario del tratamiento constitucional que recibe (FERRÉ OLIVÉ 2014).

Al tomar en consideración la expansión del Derecho Penal, la necesidad de tutelar bienes jurídicos en el ámbito penal no debe tener como basamento el hecho de que estos sean individuales o colectivos. Por el contrario, se debe basar en la importancia que estos tengan dentro de la sociedad y en su concordancia con las Constituciones nacionales (CARO CORIA 2002). En primer lugar, porque la protección de los bienes jurídicos sociales ha permitido, a la vez, la plena efectividad de los bienes jurídicos individuales. En segundo lugar, porque el Derecho Penal debe tutelar bienes jurídicos constitucionalmente reconocidos cuya protección sea insuficiente en otras áreas del Derecho, tomando en cuenta el merecimiento y la necesidad de la pena. Lo cual es relevante en el presente caso toda vez que el delito contra la Hacienda Pública tutela un bien jurídico colectivo que será abordado.

La determinación de un bien jurídico tutelado para el presente delito ha sido sumamente discutida por la doctrina. Inicialmente, se creía que el bien jurídico se relacionaba con la lealtad hacia el Estado. Sin embargo, hoy en día esta corriente se

considera superada y actualmente existen principalmente dos posturas frente a este dilema. Las principales posturas adoptadas se pueden dividir de la siguiente forma: tesis patrimonialistas y tesis funcionalistas, mismas que se expondrán a continuación.

2.1. Tesis patrimonialistas

Esta tesis se centra en la protección de intereses patrimoniales supraindividuales, por lo que se estima que el bien jurídico tutelado del presente delito es un bien jurídico colectivo. Se considera que el bien jurídico penalmente tutelado es el «interés patrimonial de la Hacienda Pública» (FERRÉ OLIVÉ 2014) que está compuesto por un conjunto de bienes, derechos y obligaciones que le pertenecen al Estado a partir de los cuales este puede cumplir con sus obligaciones.

En otros términos, la postura adoptada por los representantes de la presente tesis básicamente consiste en considerar que el bien jurídico tutelado del delito objeto de análisis es el patrimonio de la Hacienda Pública (GÓMEZ PAVÓN *et al.* 2019).

Algunos de los defensores de esta tesis se basan en la lesión que se causa al patrimonio del Estado y otros se centran en la recaudación tributaria. Se ha establecido que la lesión a los intereses patrimoniales del Estado se puede dar tanto en la fase liquidación como en la de recaudación (MARTÍNEZ BUJÁN 2019). El autor citado es uno de los defensores de la tesis patrimonialista y ha manifestado que el bien jurídico tutelado es lesionado en la fase de liquidación (MARTÍNEZ BUJÁN 2019).

Por otro lado, existen autores que estiman que la lesión no se comete en la fase de liquidación si no en la fase de recaudación (PÉREZ ROYO, 1986). Verbigracia, (FERRÉ OLIVÉ 2014) sostuvo que el patrimonio de la Hacienda Pública se torna relevante para el Derecho Penal en la fase de la recaudación.

Asimismo, los defensores de esta tesis estiman que el presente delito es de resultado pues la existencia de una cuantía mínima exigida por parte del Código Penal refleja que es necesaria la concurrencia de una lesión al patrimonio de la Hacienda Pública. Es decir, estiman que la necesidad de la superación de cierta

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio
cantidad de euros evidencia la imperatividad de una lesión al patrimonio de la Hacienda Pública.

Los defensores del patrimonio del Estado como bien jurídico tutelado refutan a las tesis funcionales argumentando que considerar como bien jurídico tutelado del presente delito la actividad recaudatoria que realiza el Estado es errado pues implica consignarle al delito contra la Hacienda Pública la naturaleza de herramienta de una función estatal de carácter administrativo (GÓMEZ PAVÓN *et al.* 2019).

2.2. Tesis funcionales

El primer estudioso del Derecho en abordar la tesis funcionalista fue Fernando Pérez Royo. Este autor consideró que el bien jurídico tutelado es la Hacienda como ente que desempeña funciones estatales y no únicamente como un conjunto de bienes. Consecuentemente, la comisión de este delito implica una lesión en la función tributaria de recaudación que además guarda un vínculo con la política tributaria del Estado (PÉREZ ROYO 1986).

En el mismo sentido, un sector de la doctrina defiende que el bien jurídico tutelado es la función tributaria (MARTÍNEZ BUJÁN 2019). A partir de esta tesis se considera que la función recaudatoria que realiza la Hacienda consiste en el bien jurídico que se protege mediante este delito (GÓMEZ PAVÓN *et al.* 2019). Otros autores han establecido que el bien jurídico tutelado consiste en las funciones que desempeña el tributo (GRACIAS MARTÍN 1994). Empero, se ha rebatido que la función que desempeña un tributo únicamente puede ser puesta en peligro de forma abstracta pero no puede ser lesionada *per se*, por lo que sería solamente un bien jurídico mediato (MARTÍNEZ BUJAN 2019).

Según los defensores de las tesis funcionalistas, la defraudación tributaria es de suma importancia pues lesiona la recaudación fiscal que se encuentra a cargo de la Hacienda Pública, lo cual afecta los ingresos públicos y al Derecho Presupuestario en general. Con base en lo anterior se estima que la función recaudatoria que realiza el Estado debe ser objeto de protección mediante la intervención del Derecho Penal (GÓMEZ PAVÓN *et al.* 2019).

Por consiguiente, de conformidad con la tesis funcionalista, mediante el delito fiscal se lesionan las funciones que debe realizar la Hacienda Pública y no el patrimonio como tal. Los defensores de esta tesis consideran que ese daño que se causa en las funciones de la Hacienda Pública produce consecuencias que no sólo abarcan el patrimonio de esta. Por ello, se ha referido que el delito fiscal afecta la política socioeconómica de los Estados (BUSTOS RAMÍREZ 1986).

Tal y como ya fue indicado con anterioridad, los defensores de las tesis patrimonialistas consideran que el presente delito es de resultado. *A contrario sensu*, los defensores de las teorías funcionales afirman que este es un delito de peligro pues no es necesaria la concurrencia de un daño patrimonial para que se configure la existencia del mismo (GÓMEZ PAVÓN *et al.* 2019).

En cuanto a la necesidad de superación de la cuantía establecida en el artículo 305 del Código Penal, los defensores de la presente teoría han argumentado que su función consiste únicamente en determinar un parámetro para establecer en qué casos el impago de tributos sería un ilícito administrativo o un hecho delictivo.

Habiendo analizado ambas posturas, así como la ya superada teoría de la lealtad hacia el Estado, se estima que la teoría más apropiada es la patrimonialista. Si bien es cierto que al cometer el delito de defraudación tributaria se lesiona la función recaudatoria de la Hacienda, también lo es que esta no deja de ser un bien jurídico mediato.

Asimismo, se considera que el bien jurídico tutelado del presente delito es de carácter supraindividual o colectivo y es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, que se ve en la imperiosa necesidad de obtener recursos para poder desempeñar sus funciones. Es decir, el interés patrimonial del Estado puede ser entendido también desde un punto de vista funcional y no solamente económico. Por ello, se comparte el criterio que el interés a tutelar es el patrimonio de la Hacienda Pública.

En el mismo sentido, se comparte el criterio que la existencia de una cuantía exigida por el Código Penal demuestra la necesidad de la lesión al patrimonio de la Hacienda —que lógicamente repercute en las funciones que desempeña— y que, por lo tanto, el delito contra la Hacienda Pública es un delito de resultado.

3. Tipicidad objetiva

De la lectura del artículo 305 del Código Penal se establece que el verbo rector del tipo básico de defraudación tributaria consiste en «defraudar». Empero, por más sencillo que parezca en apariencia, el verbo rector de este delito no ha estado exento de ser objeto de diversas interpretaciones. Existen dos formas en que el mismo ha sido interpretado por la doctrina.

En primer lugar, existen quienes se basan en la llamada «teoría de infracción del deber» y consideran que para que se configure este verbo rector no es preciso que exista un engaño, sino que basta con un daño al patrimonio (MARTÍNEZ-BUJÁN 2019). Basta con que el contribuyente incumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la obligación tributaria principal — pagar la cuota tributaria— que se desprende desde la CE hasta la Ley 230/1963 del 28 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT) y no es necesario que para realizar dicho incumplimiento engañe a la Hacienda. Importa el incumplimiento del deber *per se* y no la forma que se utilizó para realizar dicha defraudación.

En segundo lugar, la doctrina y la jurisprudencia se han basado en la «teoría del engaño», que consideran que el verbo rector objeto de análisis debe ser entendido necesariamente como si se tratase de un engaño. No es suficiente que se produzca una defraudación al erario público si no que es imperativo que para producir dicha defraudación el contribuyente se haya valido de engaños. Es decir, debe existir un daño patrimonial que sea consecuencia de un engaño. Esta teoría, a su vez, se ha subdividido en quienes estiman que el engaño debe ser similar al que debe concurrir en el delito de estafa, así como en quienes defienden que el engaño que debe concurrir para que exista delito contra la Hacienda Pública es distinto al que tiene lugar en el delito de estafa.

MARTÍNEZ-BUJÁN (2019, p. 668) considera que el verbo rector «defraudar» denota que es imperativo que se oculten datos indispensables y que dicha ocultación genere una dificultad al realizar la liquidación del tributo —como ya fue expuesto, según ese jurista es en esta la fase en que se lesiona el bien jurídico tutelado—. Al respecto, se considera que el engaño debe ser un elemento

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio importante para poder determinar que cierta conducta es merecedora de la intervención del Derecho Penal y se comparte lo establecido por MARTÍNEZ-BUJÁN en cuanto al engaño.

La necesidad de exigir un engaño cobra aún mayor importancia si se toma en consideración que un impago de tributos *per se* no es constitutivo de delito contra la Hacienda Pública, como tampoco lo es la inobservancia de obligaciones tributarias. Junto con la exigencia de la cuantía mínima de ciento veinte mil euros, la existencia del engaño puede servir para determinar que una conducta es delictiva y por lo tanto debe ser sancionada mediante la imposición de una pena.

A esa conclusión también se arriba de la lectura y el posterior análisis de lo establecido por la STS de 10 de mayo de 2005 (Rec. 120/2005) que se refirió a la simulación y al engaño como características de la defraudación. Esta sentencia fue dictada en un caso en que los acusados mediante diversos contratos celebrados — dentro de los que se encontraba un contrato de permuta entre acciones de una sociedad anónima y bienes inmuebles— y la utilización de diversas sociedades que omitieron declarar sus verdaderos ingresos ante la Hacienda Pública. En esta sentencia se hace referencia a la concurrencia de delito fiscal en caso de que exista un incremento patrimonial irregular. Sin embargo, este tema será analizado en otro capítulo.

Resulta importante hacer referencia al caso de Javier Merino, quien fue acusado de haber defraudado a la Hacienda en los ejercicios fiscales de 2000 y 2001 del IRPF al hacer creer a las autoridades que su residencia se encontraba en Portugal mientras debió ser considerado residente, para finalidades fiscales, en España. Sin embargo, fue absuelto por no haberse demostrado adecuadamente que su domicilio fiscal se encontraba en España. En la STS de 25 de noviembre de 2016 (ROJ 5182) dictada en dicho caso, el Tribunal Supremo estableció que el delito contra la Hacienda Pública requiere que exista un engaño. Asimismo, estableció que la simulación del domicilio fiscal era una forma de engaño pero que en dicho caso no era necesario analizarlo porque el motivo por el que el acusado había sido absuelto era porque no se encontraba obligado a tributar el IRPF al no haberse demostrado que era residente español.

Asimismo, para que se configure el presente delito es necesario que se realice una de las siguientes conductas —acciones u omisiones— establecidas en el Código Penal: a) Eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que debían retener o ingresos a cuenta; b) Obtener indebidamente devoluciones; c) Disfrutar de beneficios fiscales también indebidamente.

En cualquiera de los casos previamente referidos, es necesario que el monto defraudado exceda ciento veinte mil euros. Al respecto es menester hacer mención del hecho que existen dos posturas frente a la naturaleza de la cuantía exigida para la comisión del delito fiscal, mismas que se expondrán a continuación.

Según la primera postura la cuantía es parte del tipo y por ello debe ser abarcada por el dolo. Es decir, para que un hecho pueda ser tipificado como delito contra la Hacienda Pública es imprescindible que se supere la cuantía establecida por la ley. En caso de que no se supere dicha cuantía la conducta no sería necesaria la intervención del Derecho Penal. Dentro de los principales defensores de la presente postura se encuentra MARTÍNEZ BUJÁN y la misma se puede ver reflejada, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo del 26 de octubre de 2002.

Por otro lado, los defensores de la segunda postura consideran que la cuantía es un elemento que, aunque no forma parte del tipo, sí es necesaria para que la conducta pueda sancionarse como delito contra la Hacienda Pública. Dentro de los principales defensores de que la cuantía en el presente delito es una condición objetiva de punibilidad se encuentra el jurista MUÑOZ CONDE.

Asimismo, el Tribunal Supremo ha concluido que, en el caso de delito fiscal, esta es la verdadera naturaleza de la cuantía en las STS del 29 de septiembre de 1997 (Rec. del 1156/1997 del), STS del 19 de abril de 1997 (Rec. 213/1997), STS del 4 de julio de 1997 (Rec. 9671/1997) y STS del 1 de marzo de 2002 (Rec. 435/2002). En el mismo sentido lo ha establecido el preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 del 27 de diciembre de 2012 al preceptuar que la cuantía es una condición objetiva de punibilidad.

Esta es la postura que se comparte al considerar que la superación de la cuantía es un requisito para que la conducta pueda ser sancionada mediante la imposición de la pena correspondiente al delito fiscal. En caso de que no se cumpla con esta

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio condición objetiva de punibilidad, aunque la conducta sea típica, antijurídica y culpable no se podrá imponer una pena por parte del Derecho Penal.

Esto se debe a que por razones de política criminal el legislador ha considerado injustificado iniciar un proceso penal por un monto que no supere ciento veinte mil euros. Aunado a ello, al efectuar un análisis económico del Derecho, de costo-beneficio, se debe de considerar lo costoso que es para el Estado culminar un proceso penal en todas sus fases y el beneficio que obtendría el Estado con una sentencia condenatoria —al considerar que el monto adeudado también se podría recuperar en un procedimiento administrativo—.

Por ello, la cuantía es una condición objetiva de punibilidad, que evidencia la necesidad de causar un daño al patrimonio de la Hacienda Pública y a la vez establece un límite para que una conducta deje de ser considerada como un ilícito que pueda ser sancionado administrativamente y pase a ser sancionada penalmente.

Otro requisito que ha sido abordado por la doctrina, por ejemplo, por la STS del 24 de mayo de 2017 (Rec. 1729/2016), consiste en la necesidad de que la cuantía defraudada superior a ciento veinte mil euros se lleve a cabo en un periodo impositivo en concreto. Esta sentencia fue dictada en el conocido como Caso Messi que ya ha sido expuesto someramente con anterioridad. Respecto a este requisito en particular resulta relevante que en dicho caso la defraudación en perjuicio del patrimonio de la Hacienda Pública se realizó en los ejercicios fiscales de los años 2007, 2008 y 2009.

4. Tipicidad subjetiva

El artículo 12 del Código Penal preceptúa que las acciones u omisiones imprudentes únicamente serán objeto de la imposición de una pena en los casos en que la ley lo establezca expresamente. Por ello, de la lectura del tipo básico del delito contra la Hacienda Pública regulado en el artículo 305 del Código Penal y del artículo 12 previamente referido, se determina que la comisión del presente delito no tiene lugar si es de manera imprudente.

Consecuentemente, es necesario que exista dolo para que se configure la comisión del mismo. El dolo de causar una lesión al patrimonio de la Hacienda Pública se ve reflejado en la interpretación ya analizada del verbo rector «defraudar», pues si es necesario que exista un engaño a la Hacienda Pública, el sujeto activo debe tener conocimiento de que con su acción u omisión le causará un daño al erario público y a la vez, mediante ella incumplirá con la obligación surgida de la relación jurídico-tributaria (TERRADILLOS BASOCO 2016).

El *animus defraudandi* es indispensable para que se configure el delito contra la Hacienda Pública. Al respecto se ha pronunciado la STS del 13 de mayo de 2010 (Rec. 445/2010) al establecer que el delito contra la Hacienda Pública requiere el incumplimiento doloso de la obligación de tributar. En dicha sentencia el Tribunal Supremo se refiere al dolo pues el condenado por un delito fiscal había simulado la celebración de un contrato de permuta de las acciones de una sociedad cuando en realidad las había vendido. Al haber realizado dicha simulación incumplió con obligaciones tributarias que surgían de la venta. En ese orden de ideas, se demostró que mediante la simulación existió un *animus draudandi*.

Una vez determinado el carácter doloso del presente delito, deviene necesario analizar qué clase de dolo puede dar lugar a la comisión del delito fiscal pues este es un tema que ha sido objeto de diversos análisis. Algunos doctrinarios consideran que es necesario que exista dolo directo mientras otros establecen que es suficiente con que exista dolo eventual. Asimismo, se ha discutido si es suficiente la existencia del dolo o si es necesaria la concurrencia de otro elemento subjetivo para la comisión del presente delito (CISNEROS GONZÁLEZ 2016).

Un ejemplo que proporciona APARICIO PÉREZ para demostrar el dolo eventual en el delito fiscal y que vale la pena mencionar consiste en los casos en que se defrauda a la Hacienda Pública con la verdadera intención de cometer fraude en contra de acreedores (APARICIO PÉREZ 1997).

La postura más aceptada por la doctrina ha sido la que considera que es suficiente con la concurrencia del dolo eventual. Incluso, en ese sentido se pronunció la SAP de Madrid del 20 de septiembre de 2002 (Rec. 243/2002) al establecer que para que exista dolo es suficiente que el sujeto activo conozca que

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio es probable que la conducta realizada implique una defraudación. Esto fue establecido por dicha Audiencia Provincial al resolver un caso relativo a una persona, administradora de una sociedad anónima, que, en los ejercicios fiscales de 1995, 1996 y 1997 presentó declaraciones a la Hacienda Pública en donde no consignó el monto verdadero tomando en consideración el IVA que devengó a sus clientes y el que soportó, de esa forma defraudó a la Hacienda Pública. Es esta postura la que se estima más acertada pues el delito de defraudación tributaria puede cometerse por dolo directo o dolo eventual.

5. Sujeto activo

La determinación de quién es el sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública ha sido discutida doctrinariamente. Hay doctrinarios que consideran que el tipo básico del presente delito es un delito común pues puede ser cometido por cualquier persona, por ejemplo, Pérez Royo y Rodríguez Mourullo.

Por su parte, otros autores consideran que este es un delito especial toda vez que el sujeto activo únicamente puede ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, el obligado tributario (SOLAZ SOLAZ 2005). Tal y como ya fue indicado, el delito contra la Hacienda Pública es una ley penal en blanco pues resulta necesaria la remisión a otras normas. Consecuentemente, para poder determinar que este delito es especial se debe partir de la LGT, que en su artículo 36.1. preceptúa quién es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y en artículo 17 establece qué se entiende por relación jurídico-tributaria.

En ese orden de ideas, se estima que la realización del hecho imponible y la consecuente existencia de una relación jurídico-tributaria es un presupuesto necesario para que se produzca el presente delito. Por lo tanto, es lógico y certero afirmar que el mismo sólo puede ser cometido por el contribuyente o por su sustituto. En ese sentido existen órganos jurisdiccionales que han establecido que este un delito especial propio, por ejemplo, la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Supremo en la sentencia del 8 de abril de 2008.

En el mismo sentido se ha establecido que el sujeto activo del presente delito únicamente puede ser el obligado al pago del tributo o quien obtenga el beneficio

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio indebido de la devolución o del beneficio fiscal (MARTÍNEZ BUJÁN 2019). En suma, el delito de defraudación tributaria regulado en el artículo 305 del Código Penal es un delito especial que requiere la existencia previa de una relación jurídico-tributaria entre quién lo comete y la Administración Tributaria.

6. Sujeto pasivo

De la lectura del artículo 305 del Código Penal se establece con claridad que el sujeto pasivo del delito fiscal es la Hacienda Pública. Es importante mencionar a la Hacienda de la Comunidad Europea como sujeto pasivo del delito establecido en el artículo 305 numeral 3 del Código Penal.

Además, tal y como ya fue expuesto *ut supra*, partiendo del hecho que el bien jurídico tutelado del presente delito es el patrimonio de la Hacienda Pública, se concluye de manera lógica que esta es titular del bien jurídico tutelado. Por lo tanto, el sujeto pasivo del delito es la Hacienda Pública representada en sus diferentes clases —estatal, autonómica, foral o local— (MARTÍNEZ-BUJÁN 2019).

7. Penas

De conformidad con el artículo 305 del Código Penal al sujeto activo de la comisión del delito contra la Hacienda Pública se le imponen las siguientes penas: prisión de uno a cinco años y multa proporcional. Asimismo, se le impondrá la prohibición de contar con «subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años».

En caso de que se cometa la defraudación en perjuicio de la Hacienda de la Unión Europea y que la cuantía sea superior a cien mil euros en un año, se impondrán las penas ya establecidas para el tipo básico de delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, si la cuantía es inferior a cien mil euros, pero superior a diez mil euros, la pena será menor.

Tal y como ya fue abordado, el artículo 305 bis del Código Penal tipifica el delito contra la Hacienda Pública en forma agravada. Si se comete el presente delito en

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio forma agravada serán impuestas las penas previstas para el tipo básico, variando únicamente la gravedad de la sanción.

Asimismo, en caso de que estos delitos sean cometidos por una persona jurídica según lo preceptuado en los artículos 31 bis y 310 bis se le imponen las penas consistentes en multas proporcionales que regula el segundo artículo y también se podrán imponer las penas interdictivas establecidas en el artículo 33.7.

La regularización de la situación tributaria se encuentra en el numeral 4 del artículo 305 del Código Penal y tiene lugar cuando el sujeto activo reconozca y pague la deuda tributaria. Ello debe ocurrir previo a que se le notifique la comprobación o investigación sobre la determinación de la obligación tributaria incumplida. En caso de que no se haya realizado dicha comprobación o actuación, el reconocimiento y pago de la deuda debe tener lugar previo a que se interponga querrela o denuncia en su contra o que se realicen actuaciones mediante las cuales el obligado tributario pueda conocer formalmente el inicio de las diligencias. Continúa preceptuando dicho artículo que la regularización puede tener lugar cuando se satisfagan deudas tributarias y ha prescrito el derecho a que se determinen.

Aunado a ello, existe la atenuante de reintegro regulada en el artículo 305.6 del Código Penal que contempla la posibilidad de que los jueces y tribunales impongan una pena inferior si se ha realizado un reintegro previo a que transcurra el plazo de dos meses desde la citación y se han reconocido los hechos.

Finalmente, resulta relevante mencionar lo establecido en el artículo 308 bis, mismo que regula la suspensión de la ejecución de las penas que se hayan impuesto por la comisión de algún delito tributario. La suspensión ocurre en caso de que el sujeto activo abone la deuda tributaria y cumpla con los requisitos del artículo 80 del Código Penal: a) Que haya delinquido por primera vez; b) Que la pena o suma de las impuestas no exceda de dos años; y c) Que se hayan satisfecho las responsabilidades civiles.

II. CONCURSO

1. Concurso de Delitos

El concurso de delitos tiene lugar cuando una persona, a través de una o más acciones, lesiona dos o más bienes jurídicos tutelados penalmente. Mediante el concurso de delitos se cometen diversas infracciones a la normativa penal que debido a su gravedad y a su naturaleza no pueden ser unificadas en un solo delito (VIVES ANTÓN 1982).

En ese sentido, la STS de 26 de febrero de 2007 (Rec. 11281/2006) que fue dictada en un caso en que una persona había sido condenada con anterioridad por formar parte de una organización terrorista cometió posteriormente delitos de amenazas terroristas y enaltecimiento terrorista por unas publicaciones que realizó. Al tomar en consideración el caso en concreto, se determinó que si no se aplicaba uno de los delitos previamente referidos no se sancionaría el comportamiento delictivo en su totalidad y permanecería parcialmente impune pues los delitos de amenazas y el enaltecimiento al terrorismo existían independientemente.

Las lesiones a los bienes jurídicos tutelados que realice el sujeto pueden ser de forma simultánea o puede mediar un lapso de tiempo entre las mismas. Sin embargo, resulta necesario que no se haya condenado al infractor con anterioridad por el mismo hecho pues de esa forma se violentaría el principio de *non bis in ídem*. El autor previamente citado, Vives Antón, establece los supuestos que deben concurrir para que exista concurso de delitos, los cuales son: que sea el mismo sujeto, que existan dos o más infracciones, que exista un solo enjuiciamiento y que exista unidad de acción o pluralidad de acciones (VIVES ANTÓN 1982).

En aras de abordar el tema con la debida propiedad, es necesario analizar la unidad de acción en el sentido en que ha sido analizada por MUÑOZ CONDE. Este jurista estima que para establecer la unidad de acción se debe afirmar que acción difiere del movimiento corporal y del resultado. En ese orden de ideas, varios movimientos corporales pueden constituir una sola acción y una única acción puede producir más de un resultado (MUÑOZ CONDE, GARCÍA ARÁN 2010). Asimismo, establece que los parámetros que determinan si existe unidad de acción son los

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio siguientes: a) factor final —que consiste en la voluntad del sujeto— y b) factor normativo (MUÑOZ CONDE *et al.* 2010).

La unidad de acción ha sido abordada por el Tribunal Supremo, por ejemplo, en la sentencia que resolvió el recurso de casación interpuesto en contra de la sentencia de la Audiencia Provincial en el «Caso Roldán».

Existe concurso de delitos, entonces, en los siguientes supuestos: a) Si dos o más acciones cometidas por una misma persona constituyen dos o más delitos; b) Si una misma conducta realizada por un mismo sujeto constituye dos o más delitos; c) Que la comisión de un delito sea necesaria para el cometimiento de otro delito. El primero supuesto es un concurso real, el segundo un concurso ideal y el tercero un concurso medial. Estas clases de concurso de delitos serán abordadas a continuación.

1.1. Concurso real

El concurso real de delitos tiene lugar cuando un mismo sujeto realiza diversas acciones que constituyen dos o más delitos. Existe un concurso real cuando concurren una pluralidad de acciones que deben ser encuadradas en distintos delitos (HERNÁNDEZ SÁNCHEZ 2015). Por ello se ha establecido que para que se configure esta clase de concurso es necesaria la existencia de dos presupuestos: En primer lugar, debe existir una pluralidad de acciones, lo cual se determina descartando la existencia de unidad de acción. En segundo lugar, es necesario que exista pluralidad de infracciones a la ley penal (BACIGALUPO 1996).

Debido a que cada acción constituye un delito por si misma se ha establecido que se debe observar el principio de acumulación (MUÑOZ CONDE *et al.* 2010). Este principio se encuentra regulado en el artículo 73 del Código Penal y consiste en que si una persona comete una pluralidad de delitos se le impondrán todas las penas que correspondan a cada delito para su cumplimiento de forma simultánea siempre que sea posible.

Sin embargo, en caso de que sea imposible que el condenado cumpla las penas impuestas por los diversos delitos de manera simultánea, en el artículo 75 del Código Penal se establece que se cumplirán de manera sucesiva tomando en cuenta

la gravedad. La limitación a lo anterior se encuentra regulada en el artículo 76 del Código Penal, según el cual existen los parámetros que se expondrán a continuación.

En primer lugar, el tiempo máximo del cumplimiento de la condena no puede superar el triple del tiempo por el que se le imponga la pena más grave que no puede ser superior a veinte años. Las demás penas que procedan cuando ya se alcanzó el tiempo máximo se declararán extinguidas. Es decir, el límite máximo para el cumplimiento efectivo de la condena es de veinte años.

En segundo lugar, se establece que de forma excepcional el límite máximo para el cumplimiento de la condena por parte de una persona puede ser de veinticinco años en caso de que uno de los delitos por los que se haya condenado al sujeto tenga pena de prisión de hasta veinte años. El límite también puede ser, excepcionalmente, de treinta años en caso de que uno de los delitos por los que se haya condenado al sujeto tenga pena de prisión que supere los veinte años.

Puede ser de cuarenta años en los siguientes casos: a) si al menos dos de los delitos por los que se haya condenado al sujeto tengan pena de prisión superior a veinte años; b) si el sujeto fue condenado por dos o más delitos relativos a organizaciones y grupos terroristas y delitos de terrorismo que se encuentran establecidos en el Capítulo VII del Título XXII del Libro II de del Código Penal siempre que uno de esos delitos tenga una pena de prisión superior a veinte años.

A modo de ejemplo del concurso real puede mencionarse la STS de 22 de marzo de 2013 (Rec. 11045/2012) en donde se estableció que existía un concurso real de delitos entre el delito de malversación de caudales públicos y el delito de blanqueo de capitales pues las conductas eran autónomas y podían sancionarse en el mismo proceso sin violentar el principio *non bis in ídem*.

El análisis de esta clase de concurso es de gran relevancia al abordar la tributación de las ganancias ilícitas pues en el Caso Roldán, que será expuesto con posterioridad, el Tribunal Supremo estableció que no existía un concurso aparente de normas entre el delito fuente y el delito de defraudación fiscal pues existían diversos hechos que habían lesionado distintos bienes jurídicos por lo que no se violentaría el principio *non bis in ídem*.

1.2. Concurso ideal

El concurso ideal tiene lugar cuando una persona realiza una acción que constituye dos o más delitos. La doctrina y la jurisprudencia han establecido que estos delitos pueden ser de carácter homogéneo o heterogéneo (MUÑOZ CONDE *et al.* 2010). El primer caso tiene lugar cuando se cometen delitos iguales, el segundo cuando los delitos que se cometen son distintos (PORTE-PETIT 2007).

No obstante, jurisprudencialmente se ha interpretado que la normativa penal, específicamente el artículo 77 del Código Penal, al regular esta clase de concurso hace alusión a delitos heterogéneos. En ese sentido se ha pronunciado la STS de 5 de febrero de 2019 (Rec. 333/2018). El caso en el que fue dictada dicha sentencia versa sobre una persona que había sido condenada por la AP de Málaga como autor del delito de homicidio en grado de tentativa y del delito de lesiones pues en el año 2014 trató de darle muerte a otra persona con un arma blanca y al no haberlo logrado por la resistencia que impuso este, le ensartó el arma en el muslo a una tercera persona que se encontraba en el lugar de los hechos acompañando a la víctima.

Seguidamente, se interpuso recurso de casación y uno de los motivos que se alegaban era infracción a la ley por una errónea aplicación del artículo 77 del Código Penal pues el recurrente argumentaba que en realidad solo había existido una acción. Al analizar dicho aspecto, el Tribunal Supremo determinó que los hechos debían ser penados conforme un concurso real y no ideal y desestimó el motivo de la casación. Sin embargo, el aspecto relevante para el presente análisis es que consideró que el artículo 77 del Código Penal excluye los casos en donde existan delitos homogéneos.

Esta clase de concurso de delitos se encuentra regulada en el artículo 77.1 del Código Penal, mismo que se refiere al supuesto que para abarcar la antijuricidad de un comportamiento es necesario que se apliquen dos o más delitos. Cabe hacer mención del hecho que la interpretación del término «un solo hecho» establecida en el artículo previamente referido ha sido objeto de discusión por la doctrina.

Para solucionar este conflicto resulta necesario tomar en cuenta lo establecido *ut supra* sobre la unidad de acción pues los parámetros referidos contribuyen a

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio establecer que la unidad de hecho regulada en el Código Penal se refiere a la unidad de acción ya abordada con anterioridad (MUÑOZ CONDE *et al* 2010). Se ha establecido que el hecho único existe incluso aunque se produzcan diversos resultados (MANZANARES SAMANIEGO 2017).

Respecto a esta clase de concurso de delitos, resulta importante abordar la determinación de la pena que no resulta tan sencilla como en el caso del concurso real. En el concurso ideal, la regla general es la absorción agravada que consiste en que se aplique la pena del delito más grave aumentada en su mitad superior.

El límite a esta regla es la punición de delitos separadamente (BACIGALUPO SAGGESE, BAJO FERNÁNDEZ, BASSO 2019) que es aplicable cuando la pena impuesta supere la pena que se impondría si se castigara cada delito separadamente. En ese caso, se sancionarán los delitos cometidos separadamente según el artículo 77.2. del CP. Se estima que de esa forma la legislación penal evita que la pena impuesta en caso de que exista un concurso ideal sea más grave a la pena impuesta en el concurso real, pues en el primer caso no existe pluralidad de acciones mientras que en el segundo sí y sería ilógico que se impusieran las mismas penas.

1.3. Concurso medial

El concurso medial es una clase de concurso de delitos que tiene lugar cuando el cometimiento de un delito es necesario para la comisión de otro. Doctrinariamente se ha establecido que por existir pluralidad de acciones y pluralidad de infracciones el concurso medial es una clase de concurso real que difiere en cuanto a la necesidad de la comisión de una infracción para poder cometer la otra infracción (ARROYO ZAPATERO 2016). Empero, se debe tomar en consideración que el Código Penal regula de distinta forma ambas clases de concursos, especialmente en cuanto a la determinación de la pena. En la legislación penal española, el concurso medial se encuentra regulado en los apartados 1 y 3 del artículo 77 del Código Penal.

La necesidad que debe existir entre dos delitos para que concurra un concurso medial ha sido objeto de discusión. Por un lado, se ha establecido que tiene que existir una necesidad abstracta y, por otro, que tiene que existir una necesidad

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio concreta para que concurra un concurso medial. La necesidad abstracta tiene lugar cuando la comisión del primer delito es un requisito *sine qua non* para la comisión del segundo delito en todo caso. Por su parte, la necesidad concreta significa que la comisión de un delito es el medio para realizar el otro en un caso en particular (ARROYO ZAPATERO 2016).

En la circular 4/2015 de la Fiscalía General de Estado se establece que en el concurso medial existen dos hechos que se relacionan de forma teológica y que la necesidad entre ambos se analizará concretamente. Es decir, en dicha circular se hace referencia a la necesidad de analizar cada caso concreto para determinar si el delito pudo o no cometerse sin la realización de otro delito regulado independientemente.

En un sentido similar a la FGE, la STS de 9 de octubre de 2002 (Rec. 908/2001-P/2001) consideró que para establecer la existencia de un concurso medial entre dos delitos se debe analizar de forma específica y concreta acorde a cada caso. En ese caso una persona había sido condenada por tentativa de robo con intimidación y detención ilegal y el Tribunal Supremo estableció que efectivamente existía un concurso medial entre ambos delitos al analizar las particularidades del caso, específicamente la duración que había existido al momento de detener ilegalmente a la víctima.

Asimismo, en cuanto a la determinación de la pena en esta clase de concurso la regla general consiste la exasperación, que implica que se imponga una pena superior a la que se impondría por la comisión de la infracción más grave. El límite a esta regla es la imposición de penas de los delitos de forma separada y procede cuando la pena sea superior a la suma de las penas que habrían sido impuestas separadamente por cada delito (BACIGALUPO SAGGESE *et al* 2019).

Un ejemplo de la consideración del concurso medial en la jurisprudencia se encuentra en la STS de 25 de julio de 2018 (Rec. 2093/2017) en la que se estableció que existía un concurso medial entre el delito de falsedad mercantil y delito de estafa pues el condenado había elaborado letras de cambio a su favor supuestamente aceptadas por otra persona que realmente no las había aceptado. Cuando la persona que no había aceptado las letras de cambio falleció, el

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio condenado las presentó para su cobro y fueron incorporadas a su patrimonio. En ese caso existió un concurso medial porque el condenado no pudo haber cometido el delito de estafa sin haber cometido el delito de falsedad mercantil al haber creado las letras de cambio.

2. Concurso de Normas

2.1. Consideraciones generales

El concurso de normas denominado también concurso de leyes o concurso aparente de leyes tiene lugar cuando un mismo hecho considerado *a priori* podría tipificarse en distintos delitos. Sin embargo, solo una de las normas es verdaderamente aplicable porque son excluyentes entre sí. Por ello, se ha establecido que el concurso de normas se relaciona con la interpretación de la ley para determinar qué delito es aplicable al caso concreto (MUÑOZ CONDE *et al* 2010).

El diccionario del español jurídico de la Real Academia Española al definir el concurso hace mención del hecho que a partir del mismo se respeta la prohibición de sancionar más de una vez un mismo hecho constitutivo de delito. Es decir, mediante el concurso de normas se impide que se vulnere el principio de *non bis in idem* que reconoce el derecho de las personas a que no les persiga o sancione dos veces por el mismo delito (BACIGALUPO SAGGESE *et al* 2019).

Se ha establecido que el efecto de esta clase de concurso consiste en que únicamente puede aplicarse la pena del delito que excluye a los demás. Por lo que, lógicamente, al momento de determinar la pena no se debe tomar en consideración otras infracciones cometidas (HERNÁNDEZ SÁNCHEZ 2015) pues el delito excluyente abarca la totalidad de la antijuricidad de la conducta.

El concurso de normas difiere del concurso de delitos, principalmente, en cuanto a que en el concurso de delitos es necesaria la aplicación de diversas normas para abarcar totalmente la antijuricidad de una conducta (VIVES ANTÓN 1982). En el caso del concurso de normas, en realidad solo una norma es aplicable para abarcar la antijuricidad de una conducta. En otros términos, en el concurso de

normas el sujeto verdaderamente no ha cometido otras infracciones por lo que basta con la imposición de la pena del delito que efectivamente cometió.

El concurso de normas y los respectivos criterios para su aplicación se encuentran regulados en el artículo 8 del Código Penal. El artículo previamente mencionado hace referencia a las reglas que deben observarse cuando los hechos aparentemente puedan ser subsumidos en dos o más tipos penales. Las demás normas consideradas inicialmente aplicables en el caso concreto dejan de serlo mediante la aplicación de diversos criterios de carácter excluyente establecidos en la legislación penal, en el siguiente orden: criterio de especialidad, criterio de subsidiariedad, criterio de consunción o absorción y criterio de gravedad. Estos criterios resultan de gran importancia para el estudio del concurso de normas pues mediante su aplicación se determina qué delito será el que excluya a los demás delitos que inicialmente se consideraban aplicables.

El concurso de normas es un tema trascendental para el análisis apropiado de la tributación de las rentas ilícitas principalmente a partir del «Caso Urralburu» en el que el Tribunal Supremo estableció los presupuestos que deben concurrir para que pueda existir esta clase de concurso entre el delito fuente y el delito contra la Hacienda Pública.

2.2. Criterio de especialidad

El criterio de especialidad es el primero de los establecidos en el Código Penal y se basa en el principio *Lex specialis derogat lex generalis*. Consiste en que, ante la existencia de dos normas aparentemente aplicables, prevalece la norma especial. Es decir, el delito que regula aspectos más específicos sobre un asunto excluye a los demás. Se ha establecido como un ejemplo de la aplicación de la especialidad la prevalencia del asesinato frente al homicidio en caso de que concurren circunstancias agravantes establecidas en la ley (MUÑOZ CONDE *et al* 2010).

Este criterio ha sido utilizado por la STS de 15 de diciembre de 2000 (Rec. 268/1999) relativa a una casación interpuesta en un caso en que una persona que fungía como director de un banco y administrador de otra sociedad cometió los delitos de apropiación indebida y falsificación de documento mercantil.

En dicha sentencia se analizó la diferencia entre el principio de alternatividad y el de especialidad al señalar que en el primer caso si bien los delitos comparten aspectos en común, cada uno cuenta con características que hacen que sean distintos. Por su parte, en los casos de especialidad todos los elementos del delito general están contenidos en el delito especial, que además establece aspectos específicos.

En ese orden de ideas, el delito especial abarca aspectos del delito general, así como otras características especiales que hacen que un delito excluya a otro (FONTÁN BALESTRA 1998). Para poder comprender lo anterior de una mejor forma se debe considerar que se ha establecido por la doctrina que para que se pueda aplicar el criterio de especialidad es necesario que exista una relación de género-especie entre ambos delitos. Lo cual ocurre cuando dos delitos protegen a un mismo bien jurídico tutelado y regulan las mismas circunstancias, pero uno de ellos regula aspectos más específicos y por eso es el delito excluyente (HERNÁNDEZ SÁNCHEZ 2015).

2.3. Criterio de subsidiaridad

El segundo criterio regulado en el artículo 8.2 del Código Penal que se aplicará en caso de que no pueda aplicarse el criterio de especialidad es el criterio de subsidiaridad. Este criterio consiste en que la norma principal excluye a la norma subsidiaria, que consecuentemente se aplicará solo bajo el supuesto que la principal no pueda aplicarse. Asimismo, se ha determinado que este criterio tiene lugar cuando la aplicación de un delito depende totalmente de que no se aplique otro porque existe una relación de subsidiaridad.

Es decir, mediante el criterio de subsidiaridad se aplica una norma subsidiaria cuando la principal no pueda aplicarse. Para que esto pueda llevarse a cabo los elementos típicos de la norma subsidiaria deben estar comprendidos en la norma principal que no se aplicará (FONTÁN BALESTRA 1998).

La subsidiaridad entre dos normas puede ser de forma expresa o tácita. Es expresa en caso de que la norma establezca que su aplicación depende de la procedencia de otro delito. Por ejemplo, el delito contemplado en el artículo 556

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio del Código Penal —resistencia y desobediencia a la autoridad y sus agentes— se encuentra en una relación de subsidiaridad expresa frente al delito tipificado en el artículo 550 del Código Penal —atentado contra la autoridad y sus agentes—. Por otro lado, la subsidiaridad es tácita cuando se establece por medio de la interpretación que la aplicación de una norma depende de que otra no se pueda aplicar (HERNÁNDEZ SÁNCHEZ 2015). El artículo 143 del Código Penal —inducción y auxilio al suicidio— es un ejemplo de subsidiaridad tácita frente al delito de homicidio.

La aplicación del criterio de subsidiaridad se puede comprender de una mejor forma tomando en consideración las reglas que ha establecido Fontan Balestra, que son las siguientes. En primer lugar, únicamente puede aplicarse la norma subsidiaria si la otra no puede aplicarse. En segundo lugar, se aplica la subsidiaridad cuando un delito se aplique en tanto no exista un delito más grave en el que pueda encuadrarse la conducta. En tercer lugar, la subsidiaridad tácita se determina interpretando el fin de la norma (FONTAN BALESTRA 1998).

2.4. Criterio de consunción o absorción

El criterio de consunción o absorción se basa en el aforismo latino *lex consumens derogat lex consumpta* y se encuentra regulado en el artículo 8.3 del Código Penal, mediante el mismo el delito más amplio absorbe al otro que inicialmente se considera también aplicable. Este es el tercer criterio establecido en la legislación penal que resulta de suma utilidad pues puede ocurrir el supuesto que un delito ya contemple elementos de otros delitos que no se sancionarán porque son menos complejos.

El presente criterio tiene como basamento que la comisión de un delito más grave generalmente implica la comisión de otro u otros delitos menos graves (HERNÁNDEZ SÁNCHEZ 2015). Se ha establecido que el efecto del criterio de absorción o consunción consiste en la aplicación de la norma que tenga un mayor alcance. La mayor amplitud de un delito frente a otro se puede derivar, según JIMÉNEZ DE ASÚA (1953, p. 147) «del bien jurídico tutelado, la naturaleza de los

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio medios o efectos o bien de un elemento constitutivo o circunstancia calificativa del hecho».

La STS de 20 de julio de 2007 (Rec. 2334/2006) se refirió al criterio de consunción en un caso en que el condenado por tentativa de homicidio previo a sumergir en agua la cabeza de la víctima con el propósito de causarle muerte, le amenazó con darle muerte. Al respecto se estableció que el delito de homicidio en grado de tentativa absorbía al delito de amenazas.

En similar sentido, la STS de 4 de julio de 2019 (Rec. 10079/2019) estableció que las lesiones leves, injurias leves y amenazas leves se absorben por el delito de agresión sexual.

En cuanto a la tributación de los incrementos ilícitos de patrimonio, el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en el «Caso Urralburu» estableció que el delito de cohecho absorbe el delito contra la Hacienda Pública en algunos casos. Por ello resulta de suma importancia abordar el presente criterio. Empero, este caso será desarrollado con mayor amplitud con posterioridad.

2.5. Criterio de gravedad

Finalmente, el artículo 8 del Código Penal regula el criterio de gravedad, también conocido como de alternatividad, mismo que se aplica en última instancia en caso de que no se pueda aplicar ninguno de los criterios anteriormente expuestos –especialidad, subsidiaridad y consunción o absorción–.

El presente criterio consiste en que frente a dos normas que aparentemente pueden aplicarse a un caso en concreto se aplica la norma más grave. Es decir, se aplica el delito que contemple la pena más grave. En ese sentido se manifestó la SAP de Santa Cruz de Tenerife de 3 de octubre de 2014 (Rec. 829/2014) y de 27 de febrero de 2015 (Rec. 158/2015) que si no se pueden aplicar los otros criterios del artículo 8 del Código Penal se aplica el delito que tenga la pena más grave.

Asimismo, cabe hacer mención de que puede ocurrir el supuesto que las penas establecidas por los delitos sean de distinta naturaleza y resulta más complejo determinar cuál es la más grave. Empero, para resolver este posible conflicto es

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio importante tomar en consideración el artículo 33 del Código Penal que determina la clasificación de las penas en «graves, menos graves y leves».

La jurisprudencia ha recurrido al criterio de gravedad o alternatividad para solventar un concurso de normas que se da entre el artículo 399.3 bis —uso de tarjetas falsificadas— y el artículo 248.2.c) —estafa con tarjeta— en el caso en que una persona usa una tarjeta falsa sin que haya intervenido en su falsificación. La STS de 23 de abril de 2014 (Rec. 1772/2013) determina que la relación que existe entre ambos delitos se debe solucionar mediante la exclusión del delito de la pena más leve por parte del delito con la pena más grave y, por ende, debe de aplicarse el delito de uso de tarjetas falsificadas.

III. LA TRIBUTACIÓN DE LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO ILÍCITOS

1. Postura a favor de la tributación de los incrementos de patrimonio ilícitos

La tributación de las ganancias ilícitas ha sido objeto de suma discusión tanto por la doctrina como por la jurisprudencia e incluso actualmente no existe un consenso sobre el tema. Uno de los motivos por los que este tema debe de ser analizado detenidamente para arribar a una conclusión es porque la legislación española no regula el mismo de manera expresa —cabe señalar que el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (En adelante LIRPF) regula las ganancias de patrimonio no justificadas—. En cambio, otros países sí establecen de manera expresa en su legislación la tributación de esta clase de ganancias.

Verbigracia, el Código Tributario de Alemania —*Abgabenordnung*— regula de forma expresa que carece de importancia si el hecho imponible es el resultado de un acto o hecho contrario a una prohibición legal. En un sentido similar, Italia regula expresamente la tributación de ganancias ilícitas en el artículo 14.4. de la Ley número 537/1993. Estados Unidos incluso reformó su *Income Tax Act* de forma que se eliminó el requerimiento que los ingresos del contribuyente sujetos a tributación sean lícitos.

A continuación, se expondrán los motivos en los que se fundamenta la postura defensora de la tributación de los incrementos ilícitos del patrimonio, postura que se comparte. Para el efecto, inicialmente se abordarán los argumentos proporcionados por la doctrina para estimar que las ganancias ilícitas que se obtengan deben tributarse.

Seguidamente, se abordará el tratamiento jurisprudencial que ha recibido este tema en los casos más relevantes en esta materia —exponiendo los hechos de estos

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio y analizando las consideraciones de los órganos jurisdiccionales que atañen al tema objeto de análisis—.

1.1. Tratamiento doctrinal

La doctrina ha desarrollado diversos aspectos sobre los motivos por los cuales las ganancias ilícitas se deben de tomar en consideración al momento de establecer la base imponible que se utilizará para determinar el impuesto a pagar. Uno de estos argumentos se centra en el artículo 13 de la LGT, según el cual se exige la obligación tributaria independientemente de la denominación del hecho imponible y «de los defectos que puedan afectar su validez» (CAMACHO 2012).

Asimismo, al analizar la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas específicamente en sus artículos 6, 7 y 96 se determina que en ningún momento establece que las rentas que conformarán la base imponible deban de ser de procedencia lícita. Por lo tanto, se deduce que no se encuentra prohibida la tributación de ganancias obtenidas de forma ilícita. En el artículo 6 de dicha ley se establece que el hecho imponible es la obtención de renta. En su literal d) establece que las ganancias patrimoniales forman parte de la renta del contribuyente. Tal y como ya se expuso, la ley no se exige que las ganancias que formen parte de la renta del contribuyente sean lícitas.

Deviene de suma importancia tomar en consideración el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas. Este artículo regula las ganancias de patrimonio no justificadas —bienes o derechos— y establece que formarán parte de la base liquidable a menos que se demuestre que hayan sido declaradas o que en el momento de obtenerlas la persona no tenía la calidad de contribuyente de este impuesto (PLAZA SANJUAN 2005). Sin embargo, en ningún momento hace mención de que dichas ganancias deben ser lícitas. Por lo que se infiere que las ganancias ilícitas también pueden incluirse en las ganancias no justificadas. Tal y como indica el principio de hermenéutica jurídica empleado desde el Derecho Romano: *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* —donde la ley no distingue nosotros tampoco debemos hacerlo—.

Es decir, dicho artículo no debe interpretarse como exclusivo para las ganancias lícitas no declaradas si no que puede abarcar tanto ganancias lícitas como ilícitas (DE MOSTEYRÍN SAMPALO). En un sentido similar ha sido interpretado el artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades al regular los bienes o derechos no contabilizados o no declarados, que también ha servido de asidero para fundamentar la tributación de las ganancias ilícitas (BACIGALUPO SAGGESE 2001).

Otro argumento que ha sido utilizado por la doctrina —y también por la jurisprudencia— es que la no tributación de ganancias ilícitas lesionaría el principio de igualdad regulado en la Constitución, así como el principio de capacidad contributiva. Tal y como se ha establecido, dicha capacidad del obligado tributario lógicamente se vería aumentada incluso aunque dicho aumento sea producto del cometimiento de algún hecho delictivo (BACIGALUPO 2001). Por lo tanto, el permitir que el delincuente tribute con base en esas ganancias y en su nueva capacidad contributiva hace que se respete la igualdad. De lo contrario, se le estaría proporcionado un trato más beneficioso a quien ha lesionado la ley frente a quien la ha respetado. Este mismo argumento ha sido constantemente analizado por el Tribunal Supremo, tal y como será abordado.

Asimismo, se ha establecido que la declaración de las rentas ilícitas no puede evitarse argumentando que al declarar las mismas se lesionaría el derecho a no auto incriminarse o a no declarar contra sí mismo pues este derecho se lesiona cuando se hacen declaraciones mediante las cuales se pueda inculpar directamente a la persona. Sin embargo, al declarar dichas rentas ante la Hacienda Pública, el obligado tributario no está obligado a indicar el origen de estas por lo que no consiste un medio directo por el que se le podría inculpar y consecuentemente no se lesiona el derecho constitucional referido (LUZÓN CANOVAS 2005).

De la misma forma, el derecho a no auto incriminarse —como todos los demás derechos— no es absoluto. Lo que implica que puede ser exigible que el contribuyente brinde información que pueda contribuir a la investigación. De no ser así, la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sería ineficaz

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio (LUZÓN CANOVAS 2005). Este mismo razonamiento fue empleado por la STC de 26 de abril de 1990 (Rec. 695/1985).

Otro argumento de suma importancia consiste en que la exención de la tributación de las ganancias ilícitas generaría el conflicto que, al ser reinvertidas las mismas, las nuevas ganancias tampoco estarían sujetas a tributación, a esto se le conoce como «cadena de inversiones» y ha sido analizada por el Tribunal Supremo en la sentencia del Caso Roldán. Consecuentemente, a partir de la tributación de las ganancias ilícitas se evita que surja una cadena de inversiones también exentas de tributación.

Los argumentos anteriormente expuestos son compartidos. Se estima que efectivamente debe tributarse por las ganancias ilícitamente obtenidas y de no hacerlo se cometería el delito contra la Hacienda Pública. El argumento sobre el principio de igualdad ha sido criticado de dos formas: a) Se ha argumentado que no puede proporcionársele un tratamiento igual a los diferentes —delincuentes y no delincuentes— y; b) Se impide que le proporcione un tratamiento más favorable a quienes han obtenido ganancias ilícitas mediante el decomiso. Sin embargo, se estima que estos contraargumentos en realidad no son acertados si se analizan detenidamente.

En cuanto al primero, se debe de tomar en consideración que una forma de igualdad se ve reflejada cuando se le proporciona el mismo tratamiento a quienes son iguales y un tratamiento distinto a los desiguales. Por ello lo que se pretende no es que se les deba proporcionar el mismo tratamiento en todos los sentidos a los delincuentes y no delincuentes. Lo que se pretende es que los delincuentes deban tributar incluso por las ganancias obtenidas ilícitamente. Es decir, evitar que los delincuentes estén exentos de tributar mientras los no delincuentes deban tributar.

Si se parte de la consideración del tratamiento desiguales a desiguales como una forma de respetar la igualdad, se comprende de una mejor forma que la tributación de las ganancias ilícitas respetaría dicho principio pues los delincuentes deben tributar incluyendo en la base imponible las ganancias obtenidas en su totalidad —lícitas o ilícitas— al igual que los no delincuentes deben declarar sus ganancias para determinar la base imponible. Empero, de no ser declaradas dichas

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio ganancias los delincuentes serían sancionados penalmente. Mientras a los no delincuentes, lógicamente, no les sería impuesta pena alguna.

Asimismo, al tributar por ganancias ilícitas se respeta el principio de igualdad al tomar en consideración la capacidad contributiva del contribuyente —aumentada, lógicamente, si este cuenta con ganancias ilícitas— y no de donde es que proviene la misma.

En cuanto al segundo contraargumento, se debe tomar en cuenta que el decomiso de bienes es más beneficioso que imposición de la pena del delito contra la Hacienda Pública, que incluso implica una pena privativa de libertad. Por lo que al concurrir este delito por la no tributación de ganancias ilícitas se evitaría el tratamiento más favorable para los delincuentes.

En síntesis, la postura a favor de la tributación de los incrementos ilícitos del patrimonio se resume en la defensa de los siguientes puntos: a) Al exigir la tributación de las ganancias ilícitas se protege el principio de igualdad y de capacidad contributiva; b) La legislación en España no prohíbe que se tribute por ganancias ilícitas ni exige de forma expresa la licitud de las mismas; c) Al declarar ante la Hacienda las ganancias ilícitas no se lesionaría el derecho a no auto incriminarse pues este no sería un medio con el que se le pudiera inculpar de forma directa.

1.2. Tratamiento jurisprudencial

1.2.1. Caso Nécora

En primer lugar, resulta necesario mencionar la SAN de 27 de septiembre de 1994 (ROJ 2/1994) en el caso mediático conocido como «Caso Nécora». El presente caso se relaciona con incrementos ilícitos del patrimonio provenientes de narcotráfico y deviene de suma importancia pues fue la primera sentencia que analizó el tema en cuestión.

Los hechos del presente caso son los siguientes: En el año 1988 los acusados se pusieron de acuerdo para transportar hachís y cocaína desde Marruecos a Gran Canaria. Posteriormente, en el año 1989 los acusados seguían transportando los estupefacientes referidos. Asimismo, además de transportarlos los distribuían.

Seguidamente, uno de los acusados —Laureano Oubiña— junto con su esposa —Ester Lago— utilizaron las ganancias obtenidas como resultado de las actividades relacionadas con narcotráfico cometidas por otros acusados para invertir las en el mercado, así como en la venta de divisas, lo cual lógicamente incrementó su patrimonio. Además, adquirieron diversos bienes con las ganancias y ambos acusados —Laureano Oubiña y Ester Lago— omitieron incluir dichas ganancias en sus declaraciones del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), defraudando al fisco.

En la sentencia de la Audiencia Nacional se estableció que esas ganancias eran objeto de tributación tomando en consideración que la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Física no determina que las ganancias por las que se deba tributar sean lícitas. Es decir, la ley no exige que las ganancias deban proceder de actividades lícitas, por lo que se infiere que es permitido que las ganancias obtenidas —aunque emanen de actividades contrarias a la ley— formen parte de la base imponible para determinar el impuesto a pagar. De lo contrario, se cometería el delito contra la Hacienda Pública —analizado en el capítulo 1 de la presente obra—. La Audiencia Nacional condenó a Laureano Oubiña y Ester lago por el delito de receptación y por dos delitos contra la Hacienda Pública.

Seguidamente, al haber sido interpuesto un recurso de casación en este caso, el Tribunal Supremo resolvió el mismo. Sin embargo, existían medios de prueba que habían sido obtenidos de forma ilegal —tales como interceptaciones telefónicas que se habían realizado sin autorización judicial— por lo que no podían ser valorados. Por ello, el Tribunal Supremo revocó la sentencia recurrida en lo relativo al delito de receptación, pero confirmó la condena los acusados Laureano Oubiña y Ester Lago por el delito contra la Hacienda Pública.

La condena de este último delito, incluso aunque eran ganancias de actividades ilícitas, se fundamentó también en el principio de igualdad pues no podría recibir un «tratamiento más favorable» quien ha cometido un delito frente a quien no (ASUA BATARITA 2011).

Por lo tanto, se puede establecer que a partir de este caso inicia la línea jurisprudencial que permite la tributación de ganancias ilícitas. Asimismo, ha sido un punto de inflexión para que este tema cobre mayor relevancia doctrinaria.

1.2.2. Caso Roldán

En segundo lugar, cabe hacer mención del segundo caso en que se abordó este tema y es el conocido como «Caso Roldán». Los hechos de dicho caso versan sobre un director de la Guardia Civil que valiéndose del cargo que desempeñaba cometió diversos delitos mediante los cuales obtuvo un incremento ilícito en su patrimonio. El acusado adquirió ilícitamente fondos públicos, solicitó el pago de comisiones en varias ocasiones a empresas a cambio de adjudicar obras que se debían de ejecutar para la Guardia Civil. Del mismo modo, el acusado intervino ilícitamente en la contratación pública para obtener beneficios económicos. Asimismo, algunas empresas estaban siendo amenazadas por una organización terrorista y el acusado les ofreció un servicio de seguridad adicional a cambio de fuertes sumas de dinero.

El acusado, junto con dos personas más —uno de los cuales era director de la agencia de un banco—, idearon la forma de ocultar las ganancias ilícitas que habían obtenido. En aras de evitar ser descubiertos, dos de ellos constituyeron una sociedad instrumental para ocultar sus ganancias. Además, el director de la Guardia Civil defraudó a la Hacienda Pública pues no incluyó las ganancias ilícitas que había obtenido en sus declaraciones del IRPF en los ejercicios fiscales desde 1988 hasta 1991. Adicionalmente, en varias declaraciones del IRPF declaró una base imponible negativa por lo que obtuvo devoluciones indebidas.

En el año de 1991 Luis Roldán adquirió un bien inmueble en Madrid cuyo verdadero valor era de 135 millones de pesetas. Sin embargo, en la escritura pública se consignó que su valor era de 60 millones de pesetas. La cantidad de dinero ocultada —75 millones de pesetas— fue pagada al vendedor del bien inmueble mediante cheques cuyos fondos provenían de ganancias producto de las actividades ilícitas realizadas.

Por ello, fueron condenados por la Audiencia Provincial de Madrid por los delitos de malversación, estafa, cohecho y delito contra la Hacienda Pública.

Empero, posteriormente fue interpuesto un recurso de casación por diversos motivos. A continuación, se expondrán aquellos motivos que se relacionan específicamente con el tema objeto de análisis.

El primer motivo que se relaciona con el tema es la alegada infracción a la ley pues según el recurrente existía un concurso aparente de normas. Sin embargo, esto será abordado en próximo capítulo.

El otro motivo por el que se interpuso la casación que se relaciona con el tema objeto de análisis es la infracción de ley y la violación al principio *non bis in ídem* regulado en la Constitución Española. El recurrente estimaba que si se le imponían las diversas penas de los delitos por los que había sido condenado, en realidad se le estaría sancionado más de una vez el mismo hecho. Empero, lo resuelto por el Tribunal Supremo sobre este motivo será abordado detenidamente en el próximo capítulo.

Finalmente, el recurrente invocó como motivo de la casación la infracción a la ley por vulnerar el derecho a no declarar en contra de sí mismo contemplado en la Constitución española ya que al momento de presentar las declaraciones e incluir las ganancias ilícitas obtenidas se podría descubrir el delito fuente cometido por su persona, lesionando de esa forma el derecho a no auto incriminarse.

Sin embargo, el Tribunal Supremo estimó que tal argumentación no podía causar que el acusado estuviera exento de declarar pues al realizarlo no proporcionaría contenido mediante el cual se le pudiera inculpar de manera directa. En ese orden de ideas, este motivo también fue desestimado. Se comparte el criterio del Tribunal Supremo al desestimar el motivo pues, al momento de declarar las ganancias percibidas ante la Hacienda Pública, no es necesario que el obligado tributario incluya en la declaración el origen de estas.

Deviene de suma importancia, además, hacer mención de que en esta sentencia el Tribunal Supremo hizo referencia al principio de igualdad abordado en el «Caso Nécora». En virtud de este principio, que se desprende del artículo 31 de la Constitución española y 3 de la LGT, carecería de sentido proporcionar un trato más beneficioso a quien cuenta con ganancias que provienen de actividades ilícitas frente a quien ha generado ganancias de actividades lícitas.

1.2.3. Caso Urralburu

Otro caso en el que se abordó este tema fue en el conocido como «Caso Urralburu» en el que fueron condenados Gabriel Urralburu —Presidente del Gobierno de Navarra—, Antonio Aragón, Jorge Esparza y Luis Roldán, quienes obtuvieron comisiones por parte de empresas a cambio de obras que eran adjudicadas. Urralburu y Aragón utilizaron sociedades para ocultar las ganancias ilícitas obtenidas, las esposas de estos eran las titulares de dichas sociedades. Asimismo, el monto de las comisiones obtenidas no fue declarado por ninguno de los procesados en sus declaraciones del IRPF.

Dos de los acusados fueron condenados por la Audiencia Provincial de Navarra por el delito de cohecho y por el delito contra la Hacienda Pública. Las esposas de los acusados, que eran las titulares de las sociedades utilizadas para ocultar los ingresos, fueron condenadas por el delito de cohecho como encubridoras.

Sin embargo, en contra de la sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra se interpuso recurso de casación. Posteriormente, el Tribunal Supremo revocó la sentencia de la Audiencia Provincial en lo relativo a la condena por el delito contra la Hacienda Pública y confirmó la condena por el delito de cohecho. Por ello, este caso resulta de suma importancia porque es en esta sentencia en donde el Tribunal Supremo establece los parámetros que se deben tomar en consideración para sancionar la no tributación de las ganancias provenientes del cometimiento de actividades ilícitas. Este aspecto se desarrollará con mayor propiedad y amplitud a continuación.

En la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en este caso abordó dos problemáticas. En primer lugar, la posible colisión entre el derecho a no auto incriminarse y la obligación de declarar las ganancias ilícitamente obtenidas ante la Hacienda Pública. En segundo lugar, la compatibilidad de una condena anterior por el cometimiento del delito fuente que produce las ganancias ilícitas.

Sobre el primer punto, el Tribunal Supremo concordó con lo ya resuelto en el Caso Roldán en cuanto a que el derecho constitucional a no declarar en contra sí mismo no puede generar la exención del acusado a declarar las ganancias ilícitas

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio ante la Hacienda, pues al declarar no brinda contenido que pueda ser utilizado para inculparlo directamente.

Sin embargo, a efectos del presente capítulo es importante establecer que incluso en esta sentencia el Tribunal Supremo estableció que se debe tributar por las ganancias ilícitas.

En cuanto al segundo punto resuelto por el Tribunal Supremo, debido a que se relaciona con la relación concursan entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito fuente, será desarrollado en el próximo capítulo.

1.2.4. Otros casos

La tributación de las ganancias ilícitas también fue abordada por la SAP de Córdoba del 21 de noviembre de 2006 (Rec. 408/2006). Esta sentencia fue dictada tras haber sido interpuesto un recurso de apelación en un caso en que se había condenado a una persona por delito contra la Hacienda Pública al no haber declarado ciertos ingresos en sus declaraciones anuales de IRPF.

Al ser interpuesto el recurso de apelación la defensa argumentó que no podía concurrir delito contra la Hacienda Pública porque era posible que las ganancias que no habían sido declaradas eran ilícitas, por lo que no debían ser objeto de tributación. Sin embargo, la Audiencia Provincial estableció que en ese caso no se estaba discutiendo la ilicitud de las ganancias pero que incluso aunque estas fueras ilícitas debían ser declaradas. Es decir, estableció que el origen ilícito de las ganancias no exime la obligación de declararlas. Consecuentemente, se rechazó dicho motivo de la apelación.

Además, el Tribunal Supremo se ha pronunciado al respecto en la STS de 15 de septiembre de 2005 (Rec. 1671/2004). En dicho caso el Tribunal Supremo declaró sin lugar un recurso de casación interpuesto por el letrado de España mediante el cual se pretendía que el acusado fuera condenado por la comisión de un delito fiscal.

Esto no fue así porque se estableció que dicho argumento no había sido alegado en el momento procesal oportuno y se había violentado el contradictorio. Sin embargo, el Tribunal Supremo sí estableció que el origen ilícito de los bienes no

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio excluye la obligación de tributar porque no pueden tener lugar esas ventajas hacia quien ha defraudado a la Hacienda Pública.

Seguidamente, en la STS de 30 octubre de 2008 8Rec. 2516/2007) también se ha establecido que las ganancias cuyo origen sea ilícito también se encuentran sujetas a tributación. Empero, debido a que en esta sentencia como en la anteriormente referida se ha desarrollado con mayor amplitud la relación concursal entre el delito fuente y el delito contra la Hacienda Pública, serán desarrollados en el próximo capítulo.

2. Postura en contra de la tributación de los incrementos de patrimonio ilícitos

La postura en contra de la tributación de las ganancias ilícitas se centra en los argumentos que a continuación se expondrán. Dentro de los defensores de esta postura se encuentran Silvina Bacigalupo Sagesse y Eduardo Ruiz de Erenchun Arteché.

La jurista Bacigalupo considera que si el Estado exige la tributación de ganancias que han surgido del cometimiento de una actividad ilícita este se convertiría en cómplice del hecho delictivo e incluso podría cometer lavado de dinero.

Asimismo, se ha argumentado que basta con el decomiso de las ganancias ilícitas (BACIGALUPO SAGGESE 2001) que se encuentra regulado en el artículo 127 del Código Penal español. En otros términos, que la vía legal para que quien ha cometido un delito no se beneficie de las ganancias producto de este es el decomiso y no la fiscalidad de dichas ganancias.

El decomiso combate de manera efectiva la criminalidad pues a partir del mismo se pretende asegurar que el hecho delictivo no sea beneficioso para quien lo comete (AGUADO CORREA 2013). Es decir, es una forma altamente efectiva de combatir el crimen y el mismo no limita el contenido esencial de los derechos pues las personas cuentan con la posibilidad de probar la licitud de los bienes. Lo que significa que si estos son decomisados es porque su procedencia lícita no pudo probarse.

Sin embargo, resulta contradictorio indicar que al exigir la tributación de ganancias ilícitas el Estado sería cómplice del delito o cometería blanqueo de capitales, pero al decomisar las ganancias de actividades ilícitas no lo sería. Bajo la misma lógica, el Estado no podría imponer la pena de multa porque estaría recibiendo dinero de criminales. Por ello, se considera que este argumento carece de coherencia y fundamento.

Uno de los argumentos a favor de la tributación de los incrementos ilícitos en el patrimonio que fue abordado con anterioridad es que se debe de tomar en consideración el principio de capacidad contributiva, que se desprende del artículo 31.1. de la Constitución Española, para que se tributen dichas ganancias. Empero, quienes defienden la postura en contra estiman que no es suficiente con tomar en cuenta la capacidad referida, sino que a la vez se deben estimar cómo fue que esta se obtuvo (BACIGALUPO SAGGESE 2001). Es decir, no importa únicamente la capacidad contributiva sino también la forma en que el obligado adquiere la misma.

Es ese mismo orden de ideas, los defensores de esta postura argumentan que dichas ganancias por ser ilícitas en realidad no hacen que la capacidad contributiva del contribuyente aumente. No deben ser tomadas en consideración porque legalmente no forman parte de su patrimonio (RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE 2009).

Otro argumento en contra de la tributación de estas ganancias es que las mismas no pueden ser objeto de tributación con base en el principio de igualdad pues no puede existir igualdad entre quien ha delinquido y quien no. Sin embargo, este punto ya fue desvirtuado en el apartado anterior, al exponer que proporcionarle el mismo trato a iguales y desigual a desiguales es una forma de igualdad por lo que mediante su aplicación se evita que quienes han delinquido reciban un tratamiento más favorable frente a quienes no han delinquido.

Asimismo, existen dos argumentos en contra de la tributación de ganancias ilícitas que se basan en principios constitucionales. Los cuales son, en primer lugar, que al tributar sobre dichas ganancias se vulneraría el derecho a no declarar en contra de sí mismo y, en segundo lugar, que la condena por el delito fiscal debido a la falta de declaración de las ganancias ilícitas lesionaría el principio *non bis in ídem*.

En cuanto al primero, cabe hacer mención que este principio se encuentra regulado en el artículo 24.2 de la Constitución española y se encuentra íntimamente relacionado con la presunción de inocencia —también regulada en el mismo precepto constitucional— pues en virtud de dicha presunción el *onus probandi* le corresponde a quien acusa por ello el acusado no debe de ser obligado a proporcionar medios probatorios.

El derecho a no auto incriminarse relacionado con las declaraciones que se deben de presentar ante la Hacienda ha sido abordado por el Tribunal Constitucional Español, por ejemplo, en la sentencia número 110/1984 del 26 de noviembre 1984. En dicha sentencia el Tribunal resolvió que el obligado tributario no debe demostrar su inocencia pues no se le puede requerir que declare en contra de sí mismo. Además, en la STC de 26 de abril de 1990 (Rec. 695/1985) se determinó que la aportación por parte del obligado tributario de documentación ante Hacienda no constituye una declaración mediante la cual presente medios por los que reconozca que ha cometido un hecho delictivo.

Empero, este aspecto ha sido resuelto en el caso Roldán por el Tribunal Supremo que consideró que el acusado no puede estar exento de declarar estas ganancias bajo el argumento que esto lesionaría el derecho a no declarar contra sí mismo porque al realizarlo no proporcionaría contenido mediante el cual se le pudiera inculpar de manera directa. En el mismo sentido se pronunció el Tribunal Supremo en el Caso Urralburu.

En suma, los principales argumentos en contra de la tributación de ganancias ilícitas son: a) La exigencia del Estado de la tributación de dichas ganancias implicaría que este sea partícipe del delito o cometa blanqueo de capitales; b) No se deben tributar las ganancias ilícitas con base en el principio de capacidad contributiva porque estas ganancias por ser ilícitas no aumentan la capacidad contributiva del contribuyente; c) No puede proporcionársele el mismo tratamiento a delincuentes y no delincuentes; d) La tributación de ganancias ilícitas lesionaría el derecho a no declarar contra sí mismo y el principio *non bis in ídem*. Todos estos argumentos fueron rebatidos en las líneas anteriores, por lo que no se comparte esta postura.

3. Postura intermedia de la tributación de los incrementos de patrimonio ilícitos

Al haber expuesto y analizado los argumentos tanto de la postura a favor como de la postura en contra de la tributación de los incrementos de patrimonio ilícitos, resulta necesario analizar las posturas de diversos doctrinarios que se han mantenido en un punto más neutral por lo que sus posiciones han sido catalogadas como pertenecientes a una postura intermedia.

Dentro de estos juristas se encuentran Choclán Montalvo, Herrera Molina y Galarza. El primero de ellos ha diferenciado entre las ganancias ilícitas que provienen de forma directa del hecho delictivo y aquellas que se adquieren de forma indirecta de estas ganancias ilícitas (CHOCLÁN MONTALVO 2016). Considera que las primeras ganancias —que provienen directamente del hecho delictivo— no se encuentran sujetas a tributación mientras que las segundas —que provienen indirectamente de las ganancias— sí deben estar sujetas a tributación porque no serían objeto de decomiso. Postura criticable ya que se considera que estas ganancias indirectas podrían ser objeto del decomiso por valor equivalente regulado en los artículos 127.3 y 127 septies del Código Penal.

Por su parte, Herrera Molina parte de la consideración del artículo 13 de la Ley General Tributaria para inferir la indiferencia de la legislación frente a la ilicitud de las ganancias sujetas a tributación. Asimismo, considera que para solucionar el dilema se debe de establecer la diferencia entre la ilicitud causada por las dos partes que intervienen en un contrato y la ilicitud causada por una de las partes que intervino en el contrato. Así, en el primer supuesto las ganancias sí están sujetas a tributación mientras en el segundo no, porque la parte que no causó la ilicitud puede ejercer el derecho de repetición o reclamar.

Galarza también es uno de los defensores de las posturas intermedias al proponer que la solución consiste en determinar si la ilicitud hace que se invalide el hecho imponible. Por ello, en caso de que la ilicitud sea penal no existiría obligación de tributar porque al someter las ganancias ilícitas al decomiso variará la capacidad contributiva del acusado (GALARZA 2018). En contra de esta solución se ha manifestado De Mosteyrín Sampalo al indicar que la posesión forma parte del

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio, por lo que sí existe un incremento en la capacidad contributiva del obligado tributario y el decomiso no puede ser argumentado pues no se aplica en todos los casos (DE MOSTEYRÍN SAMPALO 2017).

IV. EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y SU RELACIÓN CONCURSAL CON EL DELITO DEL QUE PROVIENE UN INCREMENTO ILÍCITO DEL PATRIMONIO

Tras haber desarrollado el delito contra la Hacienda Pública, los concursos de delitos y de normas, así como al haber expuesto las posturas relativas a la tributación de ganancias ilícitas y haber concluido que sí deben ser sujetas a tributación es pertinente abordar el presente capítulo. En el mismo se analizarán los argumentos esgrimidos sobre la existencia de un concurso de delitos o de normas que puede surgir entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito fuente, del cual proviene un incremento ilícito en el patrimonio.

Para el análisis del presente capítulo se parte de la postura a favor de la tributación de ganancias ilícitas ya que esta es la única forma en la que su falta de tributación podría generar un delito contra la Hacienda Pública y, consecuentemente, es el único caso en el que el delito contra la Hacienda Pública y el delito fuente concurren. Si se parte de la postura en contra de la tributación de las ganancias ilícitas entonces su falta de tributación evidentemente no generaría un delito contra la Hacienda Pública y la presente discusión sería innecesaria.

Al analizar el tema sobre la relación entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito fuente han surgido dos posturas. La primera, en cuanto a la existencia de un concurso de delitos entre el delito del cual proviene un incremento ilícito del patrimonio y el delito contra la Hacienda Pública. La segunda ha manifestado que entre ambos delitos existe un concurso de normas que se resuelve utilizando el criterio de absorción regulado en el artículo 8 del Código Penal, mismo que ya fue expuesto en el capítulo 2.

Por lo tanto, a continuación, se expondrán los principales argumentos y casos relativos a cada una de estas formas, para poder arribar a una conclusión sobre qué postura es la que se comparte.

1. Existencia de concurso de delitos entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio

Tal y como ya fue expuesto con anterioridad, el primer caso en España en que se abordó la fiscalidad de las ganancias ilícitas fue en el Caso Nécora. Empero, aunque la Audiencia Provincial condenó a los acusados por el delito de receptación y el delito contra la Hacienda Pública, debido a la sentencia del Tribunal Supremo fueron absueltos por el delito de receptación. Ello porque existían medios de prueba que habían sido obtenidos ilegalmente. Por ese motivo, en este caso el Tribunal Supremo no se pronunció sobre la relación concursal entre ambos delitos porque la condena final fue exclusivamente por el delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, el Tribunal Supremo sí ha resuelto al respecto en otros casos. Mismos que serán abordados a continuación.

En el caso Roldán, a diferencia de lo ocurrido en el Caso Nécora, el Tribunal Supremo sí se pronunció sobre la relación concursal entre los delitos fuente y el delito fiscal. El caso versaba sobre un director de la Guardia Civil que cometió diversos delitos mediante los cuales obtuvo un incremento ilícito en su patrimonio.

Asimismo, el director de la Guardia Civil defraudó a la Hacienda Pública al no incluir las ganancias ilícitas en sus declaraciones del IRPF en los ejercicios fiscales desde 1988 hasta 1991. Adicionalmente, en varias declaraciones declaró una base imponible negativa por lo que obtuvo devoluciones indebidas.

Tal y como ya fue establecido con anterioridad, en el Caso Roldán los acusados fueron condenados por la Audiencia Provincial de Madrid por los delitos de malversación, estafa, cohecho y delito contra la Hacienda Pública. Posteriormente fue interpuesto un recurso de casación por diversos motivos.

El primero de ellos que se relaciona con el tema es la alegada infracción a la ley pues según el recurrente existía un concurso aparente de normas y se debía aplicar el criterio de subsunción regulado en el artículo 8 del Código Penal pues los demás delitos por los que había sido condenado el acusado subsumían el delito contra la Hacienda Pública. Al respecto resulta necesario recordar que cuando concurre un concurso de normas en realidad solo se aplica un tipo penal para abarcar la antijuricidad de la conducta. Contario a lo que ocurre cuando existe un concurso de

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio delitos, en donde es necesaria la sanción de los diversos delitos cometidos para abarcar la antijuricidad.

Sin embargo, el Tribunal Supremo desestimó el motivo pues estimó que habían existido diversas acciones que habían lesionado distintos bienes jurídicos tutelados penalmente. Por ello, la antijuricidad de la conducta no sería abarcada si no se sancionaban los distintos delitos por lo que no existía un concurso de normas.

Existían diversas acciones, por ejemplo, porque Luis Roldán había adquirido ilícitamente fondos públicos, adjudicado obras a empresas a cambio de recibir el pago de comisiones. Es decir, había intervenido ilícitamente en la contratación pública para obtener beneficios económicos. Además, él le ofreció un servicio de seguridad adicional —a cambio de grandes cantidades de dinero— a unas empresas que estaban siendo amenazadas por una organización terrorista.

Estas son acciones perfectamente distinguibles a la omisión de declarar las ganancias ilícitas que el acusado obtuvo en su declaración del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios fiscales desde 1988 hasta 1992. Cabe recordar que para que existe unidad de acción debe existir un factor final común. Es decir, la intención de las acciones u omisiones debe ser la misma. En este caso no existía unidad de acción pues, como ya se mencionó, eran acciones distintas y efectuadas en distintos momentos las realizadas por el acusado. Asimismo, estas acciones no compartían la finalidad del delito fiscal, defraudar a la Hacienda Pública.

Asimismo, los bienes jurídicos tutelados eran distintos. El bien jurídico tutelado del delito contra la Hacienda Pública, abordado en el capítulo 1, es el patrimonio de la Hacienda Pública. Por otro lado, el bien jurídico tutelado de la estafa es el patrimonio y de los delitos de cohecho y malversación es la Administración Pública.

El concurso de normas difiere del concurso de delitos, principalmente, en cuanto a que en el segundo se deben aplicar diversas normas para abarcar la antijuricidad de un hecho delictivo (VIVES ANTÓN 1982).

El otro motivo por el que se interpuso el recurso casación en el Caso Roldán que se relaciona con el tema objeto de análisis es la infracción de ley y la violación al principio *non bis in ídem*, cuyo fundamento constitucional ha sido el artículo 25.1 de

la Constitución Española al ser considerado como parte del principio de legalidad. El recurrente estimaba que si se le imponían las diversas penas de los delitos por los que había sido condenado, en realidad se le estaría sancionado más de una vez el mismo hecho delictivo. El Tribunal Supremo también resolvió que desestimaba ese motivo pues en el caso existían distintas acciones que debían ser sancionadas por separado porque no hay identidad de hecho ni de fundamento y consecuentemente no se configuraban los presupuestos para que se violentara el principio constitucionalmente reconocido de *non bis in idem*.

Para que se configure una violación al principio *non bis in idem* es necesario que tengan lugar los siguientes presupuestos: a) Identidad de hechos o fáctica: Consiste en que los hechos sean los mismos; b) Identidad de sujetos: Consiste en que la persona a quien se le pretenda perseguir penalmente dos veces por el mismo hecho sea la misma; c) Identidad de fundamento: Consiste en que el bien jurídico tutelado sea el mismo. Por ende, el Tribunal Supremo indicó que en el Caso Roldán los hechos y el bien jurídico tutelado eran distintos, por lo que concluyó que no se cumplían con dos de los tres presupuestos para considerar una infracción al principio de *non bis in idem*.

Cabe recordar que el concurso de delitos tiene lugar cuando se cometen diversas infracciones a la normativa penal que no pueden ser unificadas en un solo delito (VIVES ANTÓN 1982). Por otro lado, en el caso del concurso de normas en realidad solo una norma es aplicable para abarcar la antijuricidad de una conducta. Es decir, en el concurso de normas en realidad no ha cometido otras infracciones por lo que basta con la imposición de la pena del delito que efectivamente cometió.

Por lo tanto, se coincide con el Tribunal Supremo al considerar que en el Caso Roldán no existía un concurso de normas entre los delitos fuente y el delito contra la Hacienda Pública porque no existía unidad de acción. El delito fiscal se había cometido al momento de presentar las declaraciones ante la Hacienda Pública, que consistían acciones distintas a las realizadas para cometer los delitos que habían causado esas ganancias ilícitas, conductas que se cometieron mucho antes.

Tras haber abordado el principal caso en que el Tribunal Supremo se pronunció a favor de la existencia de un concurso de delito entre el delito fuente y delito fiscal,

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio resulta necesario analizar los argumentos proporcionados por doctrinarios que comparten ese criterio. Dentro de los doctrinarios que consideran que en realidad lo que existe entre ambos delitos es un concurso de delitos se encuentran Herrera Molina, Luzón Canovas y De Mosteyrin Sampalo.

El primero de ellos, Herrera Molina, ha establecido que se trata de un concurso medial de delitos. Sin embargo, el doctrinario no da una explicación de por qué considera que se trata de este tipo de concurso de delitos. No obstante, se entiende que según este autor el delito fuente es el medio para cometer el delito contra la Hacienda Pública. No puede ser viceversa pues el delito fuente se cometió antes al delito fiscal. Empero, la intencionalidad de cometer un delito que produzca un incremento ilícito del patrimonio no es defraudar a la Hacienda Pública. Por lo tanto, este criterio no es compartido pues se estima que el delito fuente no es el medio para cometer el delito fiscal. Para destacar la incongruencia de este criterio se cita como ejemplo que nadie comete un delito de cohecho pasivo con el fin de defraudar a la Hacienda Pública posteriormente.

Por otro lado, Luzón Canovas establece que entre el delito fuente y el delito contra la Hacienda Pública existe un concurso real de delitos. En primer lugar, porque no existe unidad de acción. En los delitos que producen ganancias ilícitas se cometen acciones previas y distintas al cometimiento del delito contra la Hacienda Pública, que se comete al momento de presentar las declaraciones ante la Hacienda Pública omitiendo incluir las ganancias ilícitas. En segundo lugar, porque los bienes jurídicos tutelados de los delitos fuente son distintos al bien jurídico tutelado del delito fiscal —el patrimonio de la Hacienda Pública— (LUZÓN CANOVAS 2005).

En un mismo sentido, De Mosteyrín Sampalo considera que no se trata de un concurso de normas sino de un concurso de delitos. Específicamente, de un concurso real de delitos. Para arribar a dicha conclusión, el autor parte de la definición de concurso de leyes, mediante la cual determina que debe haber un hecho que posiblemente pueda constituir dos delitos. Sin embargo, en el caso del delito fuente y el delito contra la Hacienda Pública existen dos hechos que pueden ser fácilmente diferenciados. Continúa exponiendo el autor que el plazo para el pago del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas es de seis meses, por lo que

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio entre la comisión del delito fuente y del delito contra la Hacienda Pública ocurrirían como mínimo seis meses (DE MOSTEYRÍN SAMPALO 2017). Esto demuestra que no existe la unidad de acción que requiere el concurso de normas.

2. Existencia de concurso aparente de normas entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio

En el caso Roldán, el Tribunal Supremo había considerado que no existe un concurso de normas entre el delito del cual proviene un incremento ilícito en el patrimonio y el delito fiscal. Empero, el caso Urralburu es un hito para el tratamiento de este tema pues el Tribunal Supremo consideró que sí existe un concurso de normas entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito fuente siempre que concurren tres presupuestos.

Sin embargo, existe una diferencia fáctica importante en el caso Nécora y Roldán que sirve para comprender de una mejor forma el giro jurisprudencial en el Tribunal Supremo para el caso Urralburu. Dicha diferencia consiste en que, en los primeros dos casos, Nécora y Roldán, los acusados utilizaron las ganancias ilícitas obtenidas para invertirlas nuevamente y adquirieron aún más ventajas procedentes del delito fuente. Es decir, en estos casos el incremento patrimonial fue un producto indirecto de los delitos fuente.

En cambio, en el caso Urralburu, el acusado no reinvertió las ganancias ilícitas producto del delito fuente. Consecuentemente lo que se discutía era la necesidad de sancionar tanto el delito fuente, que había producido tales ganancias, como el delito contra la Hacienda Pública por no haber declarado tales ganancias. En este caso el Tribunal Supremo abordó la compatibilidad de una condena anterior por el cometimiento del delito fuente que produce las ganancias ilícitas.

Al respecto, el Tribunal Supremo modificó su jurisprudencia anterior al resolver que puede existir un concurso de normas entre el delito fuente (en este caso el delito de cohecho) y el delito contra la Hacienda Pública si tienen lugar los siguientes requisitos: a) Que el delito fuente sea del cual emanen directa e inmediatamente los ingresos que hagan que concurra el delito contra la Hacienda

Pública. Consecuentemente, no hay concurso de normas si las ganancias son producto de diversas fuentes o si provienen de forma indirecta del delito fuente pues estas ganancias se han reinvertido y generado otro incremento patrimonial nuevo; b) Que el delito fuente sea objeto de condena. Por lo tanto, si no se impone una condena por el delito fuente por algún motivo, entonces se debe condenar por el delito contra la Hacienda Pública y; c) Que la condena del delito que ha generado el incremento ilícito en el patrimonio del proceso incluya el comiso de dicho incremento o que se deba de devolver por la responsabilidad civil.

El primer presupuesto referido fue desarrollado con posterioridad también por la STS de 28 de marzo de 2001 (Rec. 4234/1998) al establecer que si el delito fuente es el que ha generado de forma directa e inmediata las ganancias que darían lugar al delito de defraudación tributaria, el primero absorbe al segundo. (El criterio de la absorción ya fue abordado anteriormente en el capítulo 2, su fundamento legal se encuentra en el artículo 8.3. del Código Penal y es el que se aplica de forma supletoria al de especialidad y subsidiaridad.)

Asimismo, esta era una particularidad de este caso distinta a los casos Nécora y Roldán, pues en el caso Urralburu las ganancias obtenidas por la comisión del delito de cohecho no fueron reinvertidas. Es decir, en este caso el incremento patrimonial era un producto directo del delito fuente.

En cuanto al segundo presupuesto, el mismo Tribunal Supremo estableció que cuando se haya omitido declarar ganancias posiblemente ilícitas se debe investigar y acusar por el delito contra la Hacienda Pública pues solo procederá la absolución de este delito si existe condena por el delito fuente. Es decir, si el acusado no es condenado por la comisión del delito fuente —por ejemplo, porque ha prescrito— debe ser condenado por el delito contra la Hacienda Pública.

Este aspecto ha sido criticado por la doctrina al considerarse incorrecto que la omisión de la tributación de ganancias ilícitas sea constitutiva de delito contra la Hacienda Pública únicamente en caso de que no se condene a la persona por la comisión del delito fuente (DE MOSTEYRÍN SAMPLAO 2017). Asimismo, se considera que este «requisito» es algo que resulta obvio puesto que en caso de no existir una

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio condena por el delito fuente ni siquiera sería necesario analizar si existe o no un concurso.

Igualmente, se ha expuesto que puede ocurrir el supuesto que la pena del delito contra la Hacienda Pública sea mayor a la pena que verdadera se le impone a la persona por la comisión del delito del que proviene el incremento ilícito del patrimonio. Por ejemplo, el delito de estafa según el artículo 249 del Código Penal tiene pena de prisión de seis meses a tres años y multa. La pena del delito de apropiación indebida es la misma. Por otro lado, el delito contra la Hacienda Pública en su tipo básico es sancionado con pena de prisión de uno a cinco años y multa proporcional. Es decir, los delitos de estafa y apropiación indebida, que pueden producir ganancias ilícitas, tienen una pena menor al delito fiscal.

Lo anterior podría producir, incluso, que quien ha defraudado a la Hacienda Pública falsamente indique que las ganancias que ocultó procedían de un hecho delictivo —que contenga una pena menos grave— para beneficiarse obteniendo una pena menos grave a la que le correspondería realmente (DE MOSTEYRÍN SAMPALO 2017).

Por lo tanto, a partir de los presupuestos establecidos en el caso Urralburu el delito contra la Hacienda Pública es consumido por el delito de cohecho en caso de que efectivamente se le condene por el mismo y que se imponga el decomiso de las ganancias ilícitas (PIPAÓN PULIDO 2010).

El mismo razonamiento jurídico ha adoptado el Tribunal Supremo en diversas resoluciones posteriores a la dictada en el caso Urralburu. Por ejemplo, en la STS de 15 de septiembre de 2005 (Rec. 1671/2004) dictada en un caso relativo a la constitución de una filial de una sociedad de Japón en España —Banri SA—. Tras haber sido constituida dicha sociedad, los acusados compraron un sitio solar en Barcelona —propiedad de la sociedad JUMAFE— por mil setenta y cinco millones de pesetas —1,075,000,000— pero le hicieron creer al presidente de la sociedad matriz en Japón que el precio de la venta era de mil seiscientos veinticinco millones de pesetas —1,625,000,000— para poder obtener un incremento patrimonial con la cantidad restante.

Consecuentemente los acusados obtuvieron la cantidad de quinientos cincuenta mil millones de pesetas —550,000,000—, que es la diferencia entre el valor real del bien y el valor que le hicieron creer al presidente de la sociedad matriz.

Los acusados fueron condenados por la Audiencia Provincial de Barcelona por la comisión del delito de apropiación indebida. Uno de ellos fue condenado por el delito contra la Hacienda Pública por el ejercicio fiscal de 1991 pero fue absuelto por el mismo delito para el ejercicio fiscal de 1988 —año en que se realizó la compra del bien—.

En contra de dicha resolución se interpuso un recurso de casación por parte de los condenados y del abogado del Estado. Para analizar la relación concursal entre el delito fuente y el delito contra la Hacienda Pública, interesa el motivo de casación del letrado del Estado, mismo que será expuesto a continuación.

El abogado del Estado argumentó que el acusado debía ser condenado por la comisión de delito contra la Hacienda Pública en el ejercicio fiscal de 1988 al haber obtenido un incremento ilícito en su patrimonio que no fue declarado en su declaración del IRPF. Sin embargo, este motivo es desestimado por las siguientes razones: En primer lugar, fue desestimado porque el abogado del Estado incluyó este delito en un momento procesal en que ya no podía realizarlo sin violar el principio acusatorio al haber agregado nuevos hechos. En segundo lugar, que es lo que interesa al presente trabajo, porque se estimó que al ser las ganancias ilícitas una consecuencia directa del delito de apropiación indebida no podía ser condenado por el delito contra la Hacienda Pública.

Para arribar a este segundo motivo, el Tribunal Supremo hace alusión a los tres presupuestos establecidos en el Caso Urralburu y concluye que, si bien se debe tributar por las ganancias ilícitas, el delito fuente absorbe al delito fiscal al concluir tales presupuestos. Es decir, se establece que entre ambos delitos existe un concurso aparente de normas que se soluciona mediante la aplicación del artículo 8 del Código Penal.

En el mismo sentido, en la STS de octubre de 2008 (Rec. 2516/2007) también se estableció que las ganancias cuyo origen sea ilícito se encuentran sujetas a tributación pero que el delito contra la Hacienda Pública es absorbido por el delito

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio que produce dichas ganancias ilícitas siempre que concurren los presupuestos establecidos en el caso Urralburu.

En este caso, dos personas habían sido condenadas por delito de blanqueo por la Audiencia Nacional, pero se determinó que los delitos contra la Hacienda Pública eran absorbidos por el delito de blanqueo.

Por otro lado, el Tribunal Supremo hizo referencia a los mismos parámetros en la STS de 23 de septiembre de 2009 (Rec. 2075/2008) dictada en un caso en que persona que había sido director de una sucursal del Banco Santander en Málaga del año 1988 hasta el año 1997. De forma simultánea al desempeño de actividades legales y normales de la banca, realizó diversas acciones ilegales valiéndose de su cargo. Por ejemplo, realizó inversiones riesgosas ocultando las pérdidas con fondos de otras personas, realizó créditos falsos con el ánimo de ingresar al sistema fondos cuyo origen era posiblemente ilícito.

Como productos de las actividades ilícitas que realizó, específicamente por las inversiones ilícitas, el acusado obtuvo ganancias no justificadas que habrían aumentado la base imponible del IRPF y que no declaró ante la Hacienda Pública en los ejercicios fiscales de 1990 a 1995.

Posteriormente, fue interpuesto un recurso de casación en contra de la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Málaga mediante la cual condenó a esta persona por la comisión de los siguientes delitos: falsedad en documento mercantil, apropiación indebida y contrato simulado, pero fue absuelto por un delito contra la Hacienda Pública.

El recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado se basaba en el siguiente motivo: la infracción de la ley al no haberla aplicado de forma correcta por haber absuelto al acusado por el delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, el Tribunal Supremo estimó que la Audiencia Provincial había aplicado adecuadamente la ley al considerar que los delitos fuente por los que fue condenado el acusado absorbían al delito contra la Hacienda Pública pues las ganancias ilícitas obtenidas provenían directamente de dichos delitos. Asimismo, hizo referencia a los mismos requisitos establecidos en el caso Urralburu. Consecuentemente, el motivo de casación fue declarado sin lugar.

Eduardo Moner Muñóz ha sintetizado este criterio al indicar que, si concurren los tres requisitos establecidos por el Tribunal Supremo, el delito fuente absorbe al delito contra la Hacienda Pública. Estos supuestos son: a) Que el delito fuente sea del cual emanen directa e inmediatamente los ingresos que hagan que concurra el delito contra la Hacienda Pública; b) Que el delito fuente sea objeto de condena y; c) Que la condena del delito que ha generado el incremento ilícito en el patrimonio del proceso incluya el comiso de dicho incremento o que se deba de devolver por la responsabilidad civil. En caso de que concurren, existe un concurso de normas. Por el contrario, si no concurren, entonces se deben penar por separado (MONER MUÑOZ 2010), como un concurso real de delitos.

A pesar de que el criterio establecido en el Tribunal Supremo ha sido reafirmado en posteriores sentencias, no se ha encontrado exento de críticas por parte de la doctrina. Por ejemplo, Luzón Cánovas ha establecido que en realidad no puede existir un concurso de normas porque existe pluralidad de acciones, que se realizan de forma que son perfectamente distinguibles, así como pluralidad de bienes jurídicos lesionados. Además, considera que la solución proporcionada por el Tribunal Supremo resulta inadecuada pues permite la impunidad por la defraudación a la Hacienda Pública (LUZÓN CANOVAS 2005).

Asimismo, de Mosteyrín Sampalo ha criticado este criterio también por considerar que no puede existir concurso de normas al haber puridad de hechos, que son diferenciables. Ha explicado que valiéndose de la doctrina Urralburu es incluso posible que las personas simulen haber cometido un hecho delictivo para no ser condenadas por el delito contra la Hacienda Pública, sino por el delito fuente — que puede tener una pena menos grave que el primero— (DE MOSTEYRÍN SAMPALO 2017).

Este autor también critica el tercer presupuesto establecido en el caso Urralburu, consistente en que la condena del delito que ha generado el incremento ilícito en el patrimonio del proceso incluya el comiso de dicho incremento o que se deba de devolver por la responsabilidad civil. Primero, indica que según el artículo 127 del Código Penal, siempre que se condene por un delito doloso será necesario imponer el comiso de las ganancias que de él provengan. Segundo, indica que el

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio ejercicio de la acción civil es facultativo. Por ende, este requisito hace que la absorción del delito contra la Hacienda Pública por el delito fuente dependa del agraviado. Asimismo, es posible que el agraviado no ejercite la responsabilidad civil, que renuncie a ella o que no pueda ejecutarse adecuadamente al no pagar el delinciente y no contar con bienes que puedan ser embargados (DE MOSTEYRÍN SAMPALO 2017).

En suma, el concurso de normas o concurso de leyes concurre cuando inicialmente se considera que un mismo hecho podría encuadrar en dos tipos penales. Sin embargo, esta posible tipificación en distintos delitos se soluciona aplicando los criterios que se encuentran regulados en el artículo 8 del Código Penal. Uno de estos criterios es el criterio de absorción, que se aplica cuando el delito más amplio absorbe al otro que inicialmente se considera también aplicable.

Por su parte, el concurso de delitos se configura cuando a través de una o más acciones se lesionan dos o más bienes jurídicos tutelados. Es decir, se cometen distintas infracciones que no son unificadas en un solo delito. Una clase de concurso de delitos es el concurso real de delitos, que consiste en que una pluralidad de acciones lesione distintos bienes jurídicos tutelados.

Partiendo de esas consideraciones, se establece que entre el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio y el delito contra la Hacienda Pública existe un concurso real de delitos, porque se cometen varias acciones que lesionan varios bienes jurídicos tutelados. El bien jurídico tutelado del delito fiscal, como ya fue abordado, es el patrimonio de la Hacienda Pública. El bien jurídico tutelado del delito fuente puede variar dependiendo del delito, pero no es el patrimonio de la Hacienda Pública. Consecuentemente, el delito fuente no absorbe el desvalor del al delito fiscal y es necesario que sean castigados por separado.

CONCLUSIONES

PRIMERA: El artículo 31 de la Constitución Española regula el deber de contribuir en el sistema tributario y los principios en que este sistema se fundamenta —capacidad contributiva, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad—. La relevancia constitucional de la obligación de contribución al sostenimiento de los gastos públicos se ve reflejada en el delito contra la Hacienda Pública que criminaliza su incumplimiento doloso.

Un aspecto que ha sido discutido es el bien jurídico tutelado de este delito. Del análisis realizado, se concluye que es el patrimonio de la Hacienda Pública. Asimismo, existen dos posturas frente a la naturaleza de la cuantía exigida para la comisión del delito. Al respecto se estima que la superación de la cuantía es una condición objetiva de punibilidad que establece un límite entre los casos en que una conducta deja de ser sancionada por el Derecho Administrativo y es necesaria la intervención del Derecho Penal. En cuanto a la tipicidad subjetiva se concluye que es un delito doloso pero que es suficiente que concorra dolo eventual para que se configure el presente delito.

En suma, el delito contra la Hacienda Pública reviste de gran relevancia y del análisis de los aspectos referidos —el bien jurídico tutelado, la cuantía, la suficiencia del dolo eventual— pueden surgir líneas de investigación futuras.

SEGUNDA: Existe concurso de delitos cuando una persona por medio de una o más acciones lesiona diversos bienes jurídicos tutelados. El concurso de delitos es particularmente relevante pues su aplicación permite que cuando diversas infracciones no puedan ser unificadas en un solo delito, se sancionen de forma tal que no se fomente la impunidad. Existe el concurso real, ideal y medial de delitos. La clase de concurso que adquiere mayor relevancia para el presente trabajo es el concurso real de delitos, que tiene lugar cuando existen diversas acciones que se subsumen en diversos delitos.

Por otro lado, el concurso de normas tiene lugar cuando aparentemente un mismo hecho puede ser tipificado en diversos delitos. Sin embargo, tras realizar la

labor de interpretación y al aplicar los criterios regulados en el artículo 8 del Código Penal, se determina qué delito es el que se aplica en realidad y cuál queda excluido. Uno de estos criterios es el absorción o consunción, que resulta de suma importancia para analizar la relación concursal entre el delito fuente y el delito contra la Hacienda Pública. Lo anterior porque el Tribunal Supremo ha determinado que, bajo ciertos presupuestos, el delito fuente absorbe al delito contra la Hacienda Pública.

TERCERA: Tanto en la doctrina como en la jurisprudencia se ha discutido la fiscalidad de las ganancias ilícitas. Doctrinariamente, los principales argumentos en contra de la tributación de ganancias ilícitas son que implicaría que el Estado sea partícipe del delito o cometa blanqueo de capitales; que estas ganancias por ser ilícitas no aumentan la capacidad contributiva del contribuyente; y que su tributación lesionaría el derecho a no declarar contra sí mismo y el principio non bis in ídem. Argumentos que no se comparten.

En la jurisprudencia, los casos más relevantes al respecto son los casos Nécora, Roldán y Urralburu, en todos se estableció que la ilicitud de las ganancias no exime de tributación. Postura que se comparte. Al respecto, se concluye que estas ganancias sí deben ser sujetas a tributación porque la legislación no exige la licitud de estas, pero sí regula las ganancias no justificadas. Asimismo, de esa forma se respeta el principio de igualdad y capacidad contributiva pues se evita darles un tratamiento más favorable a los delincuentes.

CUARTA: Una vez se ha concluido que las ganancias ilícitas sí están sujetas a tributación, resulta necesario abordar la relación concursal que existe entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito del que proviene el incremento ilícito al patrimonio (delito fuente). Este aspecto resulta aún más problemático que la tributación de las ganancias ilícitas.

Existen dos posturas. La primera relativa a que existe un concurso real de delitos y la segunda relativa a que existe un concurso aparente de normas. El Tribunal Supremo, en el Caso Roldán estableció que existe un concurso real de delitos. Sin

El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio embargo, en el Caso Urralburu el Tribunal Supremo modificó su jurisprudencia e indicó que bajo ciertos presupuestos puede existir un concurso aparente de normas entre el delito fuente y el delito contra la Hacienda Pública, por lo que el desvalor del delito contra la Hacienda Pública queda absorbido por el delito fuente. Criterio que ha sido reiterado en diversas ocasiones. Sin embargo, dicho cambio jurisprudencial ha sido objeto de severas críticas por la doctrina.

Se concluye que lo que existe es un concurso real de delitos. Por ende, se comparte la postura inicial del Tribunal Supremo —expresada en el Caso Roldán— respecto a que el delito fuente y el delito contra la Hacienda Pública deben de ser penalizados de forma separada, mediante un concurso real de delitos, porque lesionan bienes jurídicos tutelados distintos. Se comparten las críticas doctrinarias que indican que la modificación jurisprudencial del Tribunal Supremo —iniciada en Caso Urralburu— respecto a que existe un concurso aparte de normas (si se cumplen determinados presupuestos) es errónea.

FUENTES JURÍDICAS UTILIZADAS

1. Fuentes normativas

1. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
2. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
3. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
4. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, Código Penal
5. Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social

2. Fuentes jurisprudenciales

1. SAN de 27 de septiembre de 1994 (ROJ 2/1994)
2. SAP de Córdoba de 21 de noviembre (Rec. 607/2006)
3. SAP de San Cruz de Tenerife de 27 de febrero de 2015 (101/2015)
4. SAP de San Cruz de Tenerife de 3 de octubre de 2014 (440/2014)
5. STC de 26 de abril de 1990 (Rec. 695/1985)
6. STS 31 de marzo de 2014 (Rec. 2252/2013)
7. STS 18 de junio de 2014 (Rec. 54/2014)
8. STS 21 de diciembre de 2016 (Rec. 525/2016)
9. STS 23 de septiembre de 2009 (La Ley 196268/2009)
10. STS 23 de septiembre de 2009 (Rec. 2075/2008)
11. STS 27 de abril de 2006 (Rec. 468/2006)
12. STS 28 de marzo de 2001 (Rec. 4234/1998)
13. STS de 1 de marzo de 2002 (435/2002)
14. STS de 14 de diciembre de 2004 (Rec. 1521/2004)
15. STS de 15 de diciembre de 2000 (Rec. 268/1999)
16. STS de 15 de septiembre de 2005 (Rec. 1671/2004)
17. STS de 18 de junio de 2014 (Rec. 54/2014)

18. STS de 19 de abril de 1997 (213/1997)
19. STS de 20 de julio de 2007 (Rec. 2334/2006)
20. STS de 21 de julio de 2011 (Rec. 2504/2010)
21. STS de 22 de marzo de 2013 (Rec. 11045/2012)
22. STS de 23 de abril de 2014 (Rec. 1172/2013)
23. STS de 25 de julio de 2018 (Rec. 2093/2017)
24. STS de 25 de noviembre de 2016 (ROJ 5182)
25. STS de 26 de febrero de 2007 (Rec. 11281/2006)
26. STS de 29 de junio de 2004 (Rec. 875/2004)
27. STS de 29 de septiembre de 1997 (1156/1997)
28. STS de 30 de octubre de 2008 (Rec. 2516/2007)
29. STS de 4 de julio de 1997 (9671/1997)
30. STS de 4 de julio de 2019 (Rec. 10079/2019)
31. STS de 5 de febrero de 2019 (Rec. 333/2018)
32. STS de 8 de abril de 2008 (Rec. 2349/2006)
33. STS de 9 de octubre de 2002 (Rec. 908/2001-P/2001)

3. Fuentes doctrinales

- APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, España: Aranzadi, 1997.
- ARROYO ZAPATERO, L. «Derecho penal económico y Constitución», *Revista Penal*, 1998, No. 1.
- ARROYO ZAPATERO. *Curso de Derecho Penal Parte General*. 3era ed. España: Ediciones Experiencia, S.L., 2016.
- BACIGALUPO SAGGESE, S, BAJO FERNÁNDEZ, M, MARAVER GÓMEZ, M. *Manual de Introducción al Derecho Penal*. Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2019.
- BACIGALUPO SAGGESE, S. «Delito Fiscal y tributación de ganancias ilícitamente obtenidas». *La Ley*, 2001, No. 6.
- BUSTOS RAMÍREZ, J. «Los bienes jurídicos colectivos», *Revista Facultad de Derecho Universidad Complutense*, 1986, No. 11.

- El delito contra la Hacienda Pública y su relación
concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio
- CAMACHO, C. «Tributación de los actos ilícitos». *La Nación*, 2012, San José, Costa Rica.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. «La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano y al caso español». *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, 1996, No. 19.
- CHOCLÁN MONTALVO, J. *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2ª ed. Barcelona: Bosch, 2016.
- CISNEROS GONZÁLEZ, JM. «Dolo directo y dolo eventual en el delito fiscal. El conocimiento sobre los elementos normativos del tipo del artículo 305 del Código Penal». *La ley penal*, No. 122, 2016.
- DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. «Tributación de las ganancias que se obtiene del ilícito penal», *Foro, Nueva época*, 2017, No. 1.
- DELGADO GARCÍA, J. «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social». *Revista La Ley*, 1996, No. 2, pp. 1624-1626 [consulta: abril de 2020]. ISSN 0211-2711. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=74467>
- FERRÉ OLIVÉ, JC. «Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales». *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2014, No. 372.
- FERRÉ OLIVÉ, JC. «El bien jurídico protegido en los delitos tributarios». *Revista Penal*, 2014, No. 33.
- GALARZA, J. «Algunas cuestiones sobre la tributación de los actos ilícitos». *Tribuna Fiscal*, 2018, No. 217.
- GARCÍA MARTÍN, L. «Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario. Las "funciones del tributo" como bien jurídico», *Actualidad Penal*, No. 10, 1994.
- GÓMEZ PAVÓN, P, BUSTOS RUBIO, M, PAVÓN HERRADÓN, D. *Delitos económicos* (Spanish Edition) (Posición en Kindle6734-6736). Bosch. Edición de Kindle.

GÓMEZ PAVÓN, P. «Cuestiones actuales del Derecho Penal económico».

Revista de Derecho Penal y Criminología, No. 1, pp. 425-470.

[consulta: abril de 2020]. ISSN 1132-9955. Disponible en:

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=174161>

HERNÁNDEZ SÁNCHEZ, J. «Concurso aparente de leyes y concurso de delitos». *Revista de Derecho*, 2015, No. 1.

JIMÉNEZ DE ASÚA, L. *Principios de Derecho Penal. La Ley y el delito*. 2ed. Argentina: Abeledo-Perrot Editorial Sudamericana, 1953.

LUZÓN CÁNOVAS, A. «Aspectos constitucionales de la tributación por rentas de origen delictivo». *Diario La Ley*, 2005, No. 6368.

MANZANARES SAMANIEGO, JL. «El concurso ideal de delitos». *Diario la Ley*, 2017, No. 8916.

MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C., «El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria» *Estudios Penales y Criminológicos*, 1995, No. XVIII.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte General*. 5ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.

MIR PIUG, S. «Facturas falsas para defraudar a hacienda». *La Ley Penal*, 2009, No. 62.

MONER MUÑOZ, E. «Concurso de delitos». *La ley Penal*, 2010, No. 69.

MUÑOZ CONDE, F y GARCÍA ARÁN, M. *Derecho Penal Parte General*. 8va ed. VALENCIA: Ediciones Tirant lo Blanch, 2010.

PEÑA GARBIN, JM. *La inspección de Hacienda. Problemas y Soluciones*. 2ª ed. España: S.A. CISS, 2008.

PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

PIPAÓN PULIDO, JG. «El cohecho y el delito fiscal. Concurso de normas». *La Ley Penal*, 2010, No. 67.

PLAZA SANJUAN, V. «Tratamiento penal de las rentas o ganancias derivadas del delito». *La Ley*, 2005, No. 17.

PORTE PETIT, C. *Apuntamientos de la parte general del Derecho Penal 1*, MÉXICO: Editorial Porrúa, 2007.

- El delito contra la Hacienda Pública y su relación concursal con el delito del que proviene un incremento ilícito del patrimonio
- RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Casos que hicieron doctrina en el Derecho Penal*. 2ª ed. Madrid: La Ley, 2011.
- SILVA SÁNCHEZ, JM. *Derecho penal del Estado social y democrático de derecho. Libro homenaje a Santiago Mir Puig*. 1a ed. Madrid: La Ley, 2010.
- SOLAZ SOLAZ, E. «El delito fiscal: aspectos conflictivos», *La Ley Penal*, No. 20, 2005.
- SOLER ROCH, TM. «La tributación de las actividades ilícitas». *Revista Española de Derecho Financiero*, 1995, No. 85.
- VIVES ANTÓN, T.S., *La estructura de la teoría del concurso de infracciones*, Valencia: Universidad de Valencia, 1982.