

Prof. Dra. Natalia Torres Cadavid

Prof. Contratada Dra. acred. de Derecho Penal, Univ. de Vigo, Galicia, España.
Socia de la FICP.

~El error sobre la obligación tributaria en el delito fiscal (según la teoría de la culpabilidad)*~

I. INTRODUCCIÓN

En mi opinión, el problema más relevante en materia de error en el delito de defraudación tributaria está relacionado con la equivocación o ignorancia sobre la normativa tributaria de remisión y, en concreto, con el yerro sobre la obligación jurídico-tributaria¹, debido a que se discute si el conocimiento de que se incumple la obligación jurídico-tributaria material debe ser abarcado por el dolo o no. En otras palabras, si el sujeto para actuar con dolo tiene que saber que infringe la norma de remisión. Por ejemplo, hay que preguntarse si se excluye el dolo o no, cuando el sujeto no sabe que tiene que tributar, o piensa que solo están obligadas determinadas personas (entre las que no está incluido él) o yerra acerca de los límites de la obligación tributaria.

Este problema es especialmente relevante en el contexto de los defensores de la teoría de la culpabilidad, para quienes el error de tipo excluye el dolo (y la imprudencia si es invencible), mientras que el de prohibición afecta solo a la culpabilidad². Y no tanto para los defensores de la teoría del dolo, puesto que para ellos tanto el error de tipo como

* Este trabajo se inscribe en los proyectos de investigación: a) “Revisión de cuestiones polémicas en la Ciencia penal a comienzos del S. XXI” (Referencia: RTI2018-101401-B-I00, Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades), del que son investigadores principales el Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Diego-Manuel Luzón Peña, Catedrático de Derecho Penal de la Universidad de Alcalá de Henares, y la Prof. Dra. Raquel Roso Cañadillas, Profesora Titular de Derecho penal de la Universidad de Alcalá de Henares. b) “Principios y garantías penales: sectores de riesgo” (Referencia: DER2016-76715-R, Ministerio de Ciencia e Innovación) del que es investigador principal el Prof. Dr. Dres. h. c. Miguel Díaz y García Conlledo, Catedrático de Derecho Penal de la Universidad de León, y de cuyos equipos de trabajo formo parte. Y c) “La progresiva relajación de garantías penales en la elaboración del sistema y en diversos sectores. Vindicación del refuerzo de los límites al ‘ius puniendi’” (Referencia: PID2019-108567RB-C21, Ministerio de Ciencia e Innovación).

El tema de esta contribución ha sido ampliamente tratado por la autora en: TORRES CADAVID, Natalia, La responsabilidad penal del asesor fiscal. Problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, Valencia, Tirant lo Blanch, 2019, p. 121 ss., 169 ss.

¹ Así también, FAKHOURI GÓMEZ, LLP 2011-82, p., 61 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, DPEE, PG, 2016, p. 423; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/18. Por su parte y por regla general, el error sobre las circunstancias fácticas empíricas no ha generado mayor controversia, se reconoce mayoritariamente que excluye el dolo y tiene las demás consecuencias del error de tipo. Esto pasaría, por ejemplo, cuando el sujeto se olvida de que realizó el hecho imponible, porque no recuerda la celebración de un particular negocio jurídico.

² Sobre las soluciones en la teoría de la culpabilidad, cfr. TORRES CADAVID, La responsabilidad penal del asesor fiscal, 2019, p. 186 ss.

el de prohibición excluyen el dolo (y, si son invencibles, la imprudencia), de modo que no sería muy relevante definir si el error sobre la norma de remisión es un error de tipo o un error de prohibición³.

En consecuencia, en esta comunicación se pretende hacer una exposición sobre las principales alternativas de solución que ha propuesto la doctrina penal para la exclusión del dolo por un error de tipo en el delito fiscal, dentro de la teoría de la culpabilidad⁴, tomando como referencia el delito de defraudación tributaria del art. 305 del Código Penal español. Aunque bien los análisis son aplicables a cualquier otra tipificación de injusto penal tributario, siempre que se entienda por delito fiscal aquel que atenta contra la Hacienda Pública, en general⁵.

Con este objetivo, esta comunicación se divide en tres apartados principales: a) el conocimiento de la obligación jurídico-tributaria; b) la delimitación entre error de tipo y de prohibición en los delitos tributarios; c) las propuestas de tratamiento del error sobre la normativa tributaria de remisión en la teoría de la culpabilidad. Para terminar con las conclusiones y la bibliografía citada.

II. EL CONOCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

La conducta de defraudar a la Hacienda Pública tiene que ser dolosa. La concepción del dolo que se defiende en este trabajo (dolo objetivamente malo), implica la exigencia de conocimiento y voluntad de realizar todos los elementos objetivos del tipo total de injusto⁶, es decir, tanto los elementos objetivos del tipo de injusto, del tipo positivo, indiciario o estricto, como los elementos negativos del tipo, esto es, la ausencia de los presupuestos objetivos o materiales de las causas de atipicidad y de justificación. Solo la concurrencia en la conducta de todos estos elementos o circunstancias contenidas en el tipo penal de un delito fiscal (explícita e implícitamente) hace que se realice realmente un hecho típicamente prohibido de defraudación a la Hacienda Pública. Todos ellos constituyen el presupuesto de la prohibición y todos deben, por lo tanto, ser abarcados

³ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 189 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, LLP 2011-82, p. 64; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, DPEE, PG, 2016, p. 418 ss.

⁴ Sobre las soluciones en la teoría del dolo, cfr. TORRES CADAVID, La responsabilidad penal del asesor fiscal, 2019, p. 201 ss.

⁵ Pese a que se discuta ampliamente cuál es el concreto bien jurídico protegido en este delito; lo cual depende, claro, de la literalidad de cada Código Penal. Y, además, deba tenerse en cuenta la interpretación de los concretos elementos típicos que contenga la descripción legal.

⁶ Vid. LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 16/32. Cfr., también, OLAIZOLA NOGALES, El error de prohibición, 2007, p. 40 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 150, 155, 169.

por el dolo. No se requiere, por su parte, conocimiento de la antijuridicidad, de la concreta valoración jurídica negativa ni, en consecuencia, de la prohibición que recae sobre la conducta.

El dolo expresa el desvalor subjetivo de la acción, pues se desvalora un elemento interno, psicológico o anímico, lo que no se puede confundir con el hecho de que, para enjuiciar el contenido de los elementos cognoscitivo y volitivo, se utilice un baremo objetivo o general⁷. Cabe señalar también que la doctrina considera de manera prácticamente unánime que basta el dolo eventual para afirmar el dolo en la conducta del sujeto en el delito fiscal⁸.

El objeto del elemento cognoscitivo del dolo está constituido por la concurrencia en el caso concreto de los datos seleccionados por el legislador para advertir a quienes actúan de que aquello que realizan es algo desvalorado por el Derecho y, en concreto, implica que el sujeto obra dolosamente cuando conoce que en su hecho concurren una serie de elementos (factores, circunstancias) que forman parte de un tipo penal. No tiene que saber, por el contrario, que dichos elementos configuran específicamente un tipo penal y, además, si resulta que son sus circunstancias personales (excepcionales) las que le impiden reconocer que su conducta está jurídicamente desvalorada o prohibida (conociendo eso sí los elementos típicos) se entiende que sí habrá actuado con dolo pero se tendrá que discutir si afecta su culpabilidad (error de prohibición)⁹.

Aunque serían posibles (y necesarias) ulteriores precisiones para concretar el contenido del dolo en relación con la específica tipificación de un delito fiscal en cada Código Penal, opino que, como punto de partida, puede afirmarse que para que en un delito fiscal concorra el elemento cognoscitivo del dolo el sujeto debe conocer que defrauda a una Hacienda Pública (estatal, local o de cualquier otra entidad territorial) porque su conducta está relacionada con el pago de tributos, de cantidades retenidas, de ingresos a cuenta o devoluciones. Ahora bien, ¿qué y cuánto tiene que saber el sujeto para afirmar que tiene el conocimiento de que está defraudando a una Hacienda Pública? ¿debe

⁷ Al respecto, *vid.* LUZÓN PEÑA, EJB II, 1995-1, p. 2839; LUZÓN PEÑA, EPB, 2002-1, p. 656; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/6; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 151, 153.

⁸ La opinión dominante considera que resulta suficiente el dolo eventual; *cfr.*, entre otros, BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, DPE, 2.^a ed., 2010, p. 308; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, DPEE, PE, 2015, p. 638; MORILLAS CUEVA, Sistema de DP, PE, 4.^a ed., 2021, p. 897 ss. En sentido contrario, RODRÍGUEZ MOURULLO, Presente y futuro del delito fiscal, 1974, p. 57; MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, El delito fiscal. 2.^a ed., 2004, p. 57.

⁹ TORRES CADAVID, La responsabilidad penal del asesor fiscal, 2019, p. 158 s.

saber que se trata de tributos o cantidades retenidas o ingresos a cuenta o devoluciones? o, en otras palabras, ¿qué grado de conocimiento le será exigible para el dolo? y, en concreto, de dichos elementos ¿qué tiene que conocer?

La doctrina ha debatido ampliamente para dar respuesta a la pregunta acerca del grado de conocimiento necesario de un sujeto de los elementos típicos para poder afirmar su dolo en la realización de un hecho. Este problema habitualmente se considera relevante en relación con los elementos normativos, por su remisión a otras normas fuera del tipo¹⁰. Se proponen diversas fórmulas, por ejemplo, que basta el conocimiento aproximado o en la esfera del profano, o un conocimiento de su sentido social o de su significado material auténtico¹¹.

En este trabajo, me parece convincente el criterio del sentido o significado material auténtico del elemento, formulado por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, y que consiste en afirmar, en concreto (y respondiendo a la pregunta que se planteaba antes), que el sujeto conoce los elementos constitutivos de un tipo penal y por ello actúa con dolo cuando sabe que en su actuación concurre el elemento típico en todo su sentido auténtico (sin que haga falta que sepa que es un elemento típico, reitero). Y el sentido auténtico sería “el que de verdad posee [*scil.* el elemento], en el que debe hacer reconocer el carácter prohibido de la conducta”¹².

Conforme al principal problema que se propone en este trabajo, para que un sujeto actúe con dolo tiene que saber que su conducta está relacionada con el pago de tributos, de cantidades retenidas, ingresos a cuenta o devoluciones. Es decir, que la conducta está relacionada con la evitación de que una Hacienda Pública pueda realizar una recaudación completa de los ingresos tributarios.

Así pues, cada vez que un tipo penal contenga el objeto material *tributos*, para afirmar que un sujeto actúa dolosamente tendrá que conocer que aquello que no paga de manera oportuna y completa es resultado de una obligación jurídico-tributaria de la cual él es el sujeto pasivo, es decir, tiene que saber que posee una deuda de naturaleza tributaria y que él es el contribuyente. Tiene que conocer, dependiendo de la clase de tributo, que realizó un hecho (“imponible”) que le generó dicha obligación jurídica-tributaria:

¹⁰ MIR PUIG, DP, PG, 10.^a ed, 2015, p. 269.

¹¹ Cfr., entre otros, LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/17.

¹² Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 384; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Fraude a consumidores y DP, 2016, p. 216, entre otros trabajos.

a) en el caso de las tasas, la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado;

b) en el caso de las contribuciones especiales, la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos;

c) en el caso de los impuestos, por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Cuando el sujeto conoce que ha contraído una obligación jurídico-tributaria, tiene que cumplir con otras obligaciones y deberes accesorios de veracidad e información que se originan por la aplicación de los tributos, pero que no están relacionados con la capacidad económica, ni con un deber de contribuir, que existen para facilitar y asegurar la completa y oportuna liquidación de la deuda y su recaudación. En suma, que tendrá que declararla e ingresarla a la Administración.

En lo que se refiere a las *cantidades retenidas y con los ingresos a cuenta*, para afirmar que un sujeto actúa dolosamente tiene que conocer que aquello que no paga de manera oportuna y completa es resultado de una obligación jurídico-tributaria de la cuál es el sujeto pasivo, es decir, tiene que saber que posee una deuda de naturaleza tributaria y que él es el obligado a pagar (si bien, no es el contribuyente). Tiene que conocer que él, en cuanto pagador de rendimientos, está obligado a retener parte de dichos rendimientos en caso de ser dinerarios, para posteriormente declararlos e ingresarlos a la Administración. En el caso de las retribuciones en especie, tendrá que ingresar a cuenta una proporción del rendimiento para posteriormente declararla e ingresarla directamente a la Administración.

En relación con las *devoluciones*, para afirmar que un sujeto actúa dolosamente tiene que conocer que se trata de un derecho que se genera a su favor como resultado de una relación jurídico-tributaria material de la que él es el sujeto pasivo. Tiene que saber que le será reembolsado por parte de la Administración el exceso retenido, o pagado a cuenta o pagado fraccionadamente, e ingresado, en los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes. Este derecho se le genera porque el contribuyente realizó una declaración en la que calculó el importe de la cuota correspondiente a la totalidad de sus rendimientos percibidos durante el ejercicio (la cuota

líquida), importe del cual dedujo las cantidades que se le hubieran retenido, las ingresadas a cuenta y las que él mismo hubiera ingresado en concepto de pago fraccionado, obteniendo así la cuota diferencial. De haber sido positiva, el contribuyente habría tenido que abonarla a la Administración, pero que, por ser negativa, le será devuelta por la Administración.

Cuando el sujeto no conozca la concurrencia en su hecho de todos los elementos que la ley considera suficientes para que pueda darse cuenta de que hace algo prohibido y, en concreto, desconozca que forma parte de una relación jurídico-tributaria material, el dolo quedará excluido. Es claro pues, que no es necesario que el sujeto tenga un conocimiento exacto del elemento en cuestión y efectúe una calificación jurídica correcta de los hechos, no es necesario que el sujeto conozca el proceso a través del cual concurre el elemento en un determinado supuesto ni tampoco las reglas constitutivas (los presupuestos normativos) con base en las cuales el elemento adquiere su sentido¹³.

III. DELIMITACIÓN ENTRE EL ERROR DE TIPO Y EL ERROR DE PROHIBICIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA TEORÍA (RESTRINGIDA) DE LA CULPABILIDAD

La caracterización de un error, entendido este como desconocimiento o equivocación sobre una realidad, como de tipo o de prohibición, ha sido objeto de una gran controversia durante décadas¹⁴. El debate se centra especialmente en los efectos que se le concede a cada uno de ellos.

Actualmente existe acuerdo en aceptar que el error de tipo es aquel en el que incurre el sujeto que desconoce que en el hecho que realiza concurre una circunstancia que describe una determinada infracción penal, un elemento de un tipo objetivo de la Parte especial del Código Penal, con independencia de que el sujeto conozca que se trata de un elemento que señala la prohibición penal de la conducta, que se trata de un elemento

¹³ Por el contrario, el error de subsunción es, en principio, irrelevante, aunque excepcionalmente pueda dar lugar a un error de prohibición (de la prohibición general) o a un error sobre el carácter penal de la prohibición de la conducta. Ahora bien, si el sujeto no se da cuenta de la propia prohibición porque se lo han impedido sus circunstancias personales, estamos ya ante una cuestión de culpabilidad, de un error de prohibición. Al respecto ver DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 388 ss.

¹⁴ Sobre la evolución general de la teoría del error en la doctrina española, la cual se encuentra en relación con la evolución del entendimiento del injusto en el marco de la teoría del delito, desde una concepción clásica a una concepción final y, posteriormente, funcional, *vid.*, por todos, MUÑOZ CONDE, *El error en DP*, 1989, p. 95 ss. (ampliamente); FAKHOURI GÓMEZ, LLP 2011-82, p. 61 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El error*, 2017, *passim*.

contenido en un tipo penal¹⁵. Además, acerca de los efectos del error de tipo, existe también acuerdo en que excluye (el elemento cognoscitivo de) el dolo y la imprudencia cuando es invencible, pero solo el dolo, dejando subsistente la imprudencia, cuando es vencible¹⁶.

Conforme a la teoría restringida de la culpabilidad (partiendo de la teoría de los elementos negativos del tipo y entendiendo el dolo como objetivamente malo) nos encontramos con que, adicionalmente al error sobre un elemento del tipo indiciario o estricto, también es error de tipo aquel que recae sobre los presupuestos materiales de una causa de atipicidad o de justificación^{17/18}, puesto que son estos dos los componentes de la materia de la prohibición. La ausencia de los presupuestos objetivos o materiales de las causas de atipicidad y de justificación es parte del fundamento del injusto penal¹⁹. Este es un tema que ha sido ampliamente debatido por la doctrina. Si el sujeto no conoce la concurrencia en su hecho de alguno de los presupuestos de la prohibición, lo que él se representa ya no es una conducta que esté desvalorada por el Derecho, y en consecuencia actúa sin dolo, a pesar de que en la conducta sí concurra el elemento del tipo de injusto desconocido por el sujeto y la conducta esté objetivamente prohibida²⁰. En cuanto a los efectos, son los del error de tipo, es decir, excluye siempre el dolo, y si es invencible, excluye adicionalmente la imprudencia.

Las consecuencias de la naturaleza y ubicación sistemática del error de tipo son diversas y varían en cuanto se trate de un error vencible o invencible. No obstante, en los

¹⁵ Para la definición de error de tipo, *vid.* LUZÓN PEÑA, EJB II, 1995-1, p. 2838; LUZÓN PEÑA, EPB, 2002-1, p. 656; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/4 ss.

¹⁶ Sobre los efectos del error de tipo, *vid.* LUZÓN PEÑA, EJB II, 1995-1, p. 2838; LUZÓN PEÑA, EPB, 2002-1, p. 656 ss.; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/4 ss.

¹⁷ Existe un debate muy importante asociado al tratamiento del error sobre la concurrencia del hecho de los presupuestos objetivos o materiales de una causa de justificación: para unos se trata de un error de prohibición (teoría estricta de la culpabilidad) y, para otros, de un error de tipo (teoría restringida de la culpabilidad). Sin embargo, hay acuerdo en que el error sobre la existencia misma o los límites de una causa de justificación es un error de prohibición. Para una explicación de este debate, *vid.*, por todos, LUZÓN PEÑA, EJB II, 1995-2, p. 2851; LUZÓN PEÑA, EPB, 2002-2, p. 664 ss.; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/86 ss.; TRAPERO BARREALES, El error en las causas de justificación, 2004, *passim*.

¹⁸ El error sobre los presupuestos de las causas de atipicidad y de exclusión de la tipicidad penal es una clase de error paralelo al error sobre los presupuestos de las causas de justificación, sean estas causas de atipicidad por falta de toda relevancia jurídica o causas de exclusión solo de la tipicidad (o del injusto) penal. El error sobre la concurrencia de los presupuestos de una causa de atipicidad es un error de tipo, con los efectos de este según sea vencible o invencible. Así, por muchos LUZÓN PEÑA, EJB II, 1995-2, p. 2851; LUZÓN PEÑA, EPB, 2002-2, 671; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/97.

¹⁹ Cfr. MIR PUIG, DP, PG, 10.^a ed, 2015, 573 ss., que si bien no adopta la teoría de los elementos negativos del tipo (por su particular concepción del tipo), ilustra bastante bien la cuestión a propósito del error.

²⁰ Así, por varios, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 150.

delitos en los que no se encuentra tipificada la comisión imprudente, como es el caso del delito fiscal en España y Alemania los efectos del error de tipo vencible e invencible son “coincidentes”, puesto que tampoco hay conducta típicamente antijurídica en los casos en los que el error excluye el dolo pero persiste un actuar imprudente; con la precisión que en el error de tipo invencible la conducta está justificada, mientras que, en el error de tipo vencible, la conducta es penalmente atípica. Por ello, las consecuencias del error vencible e invencible de tipo, cuando solo está prevista la comisión dolosa, son: a) el error excluye la responsabilidad civil por el delito²¹ (de la que habla el CP, pero no necesariamente en el error vencible, podría haber una norma que estableciera por un daño imprudente, por ejemplo); b) frente a la conducta en error de tipo no cabe legítima defensa, solo la más limitada reacción del estado de necesidad defensivo (la conducta no constituye una agresión ilegítima, a pesar de que podría poner en peligro bienes jurídicos ajenos)²²; c) puede fundamentarse autoría mediata de quien provoca o aprovecha el error del sujeto, puesto que se trata de una causa de justificación de la acción (no existe desvalor de acción, se trata de un supuesto de caso fortuito), que puede o no excluir el desvalor de resultado²³; d) no puede apreciarse participación punible según el principio de accesoriidad limitada de la participación, puesto que la conducta no es típicamente antijurídica²⁴.

Ahora bien, acerca del error de prohibición no existe acuerdo doctrinal ni en relación con su concepto ni acerca de sus efectos. Conforme a la teoría restringida de la culpabilidad, que es la que aquí se acoge, el error de prohibición es aquel en el que incurre el sujeto cuando, siendo consciente de todas las circunstancias que concurren en su hecho, es decir, conociendo todos los elementos fundadores de la prohibición, sin embargo, desconoce la valoración negativa de su conducta, que su hecho está prohibido jurídicamente²⁵. Los efectos del error de prohibición, sobre la prohibición jurídica general

²¹ *Vid.* la detallada explicación de la interpretación del art. 118.2 CP que realiza LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/15 n. 3.

²² Cfr. LUZÓN PEÑA, EJB II, 1995-2, 2845; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/15, 23/17 s., 20 s., 24/48 ss.

²³ Así, LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/14.

²⁴ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, La autoría, 1991, p. 201 s., 251 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 155; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Cuestiones actuales de DPE, 2010, p. 53.

²⁵ Para una definición del error de prohibición, *vid.* LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/49 ss. Cfr. también DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, LH Torío López, 1999, p. 335 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 159 ss. Para un detallado estudio del error de prohibición, por todos, *vid.* NIETO MARTÍN, El conocimiento del Derecho, 1999, *passim*; FELIP I SABORIT, Error iuris, 2000, *passim*; OLAIZOLA NOGALES, El error de prohibición, 2007, p. 89 ss.

y conforme a la teoría restringida de la culpabilidad, son: la exclusión de la culpabilidad del sujeto si el error es invencible, puesto que no hay cognoscibilidad individual de la antijuridicidad, lo que excluye la posibilidad de determinación normal por la norma; y la atenuación de la culpabilidad si es vencible, puesto que hay cognoscibilidad pero no conciencia de la antijuridicidad, lo que merma la posibilidad individual de determinación normal por la norma²⁶. Hay que tener en cuenta además que, conforme a una teoría flexible o suavizada de la culpabilidad que es la que en este trabajo se acoge²⁷, se ha propuesto apreciar con mayor generosidad errores de prohibición invencibles con base en el reconocimiento de que el Derecho no debe exagerar las exigencias del conocimiento al sujeto en una sociedad cada vez más compleja y con un sistema jurídico cuyos mandatos y prohibiciones en ciertos ámbitos son cada vez menos evidentes para los ciudadanos, al no derivarse su conocimiento sin más de los hechos o de la socialización normal del sujeto²⁸.

Las consecuencias de la naturaleza y ubicación sistemática del error de prohibición son diversas: a) no excluye la responsabilidad civil por el delito²⁹; b) frente a la conducta en error de prohibición invencible cabe legítima defensa (la conducta constituye una

²⁶ Como ya quedó dicho, acerca de los efectos del error de prohibición no hay consenso. Para unos, este error no afecta al dolo sino solo a la culpabilidad del sujeto, que queda excluida si el error es invencible y que resulta atenuada si es vencible (teoría de la culpabilidad), mientras que para otros el error de prohibición también excluye el dolo y la imprudencia cuando es invencible y solo el dolo, pero no la imprudencia, cuando es vencible (teoría del dolo, que tiene además importantes variantes). Creo acertada la teoría de la culpabilidad en su versión restringida y flexible, por lo que, en consecuencia, considero que el único error que por efecto tiene la exclusión del dolo es el error de tipo objetivamente vencible o invencible. Cfr.: DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, LH Torío López, 1999, p. 349; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 164 ss., 170, 173; LUZÓN PEÑA, EPB, p. 661 s., 664; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/74 ss.; TRAPERO BARREALES, El error en las causas de justificación, 2004, p. 223 ss.; OLAIZOLA NOGALES, El error de prohibición, 2007, p. 38 n. 17.

²⁷ Se adopta en este trabajo una posición en la línea que inicialmente trazaron RUDOLPHI, Unrechtsbewußtsein, 1969, p. 193 ss., *passim*; ROXIN, Strafrecht, AT, I, 4.^a Aufl, 2006, p. 944 ss. (= ROXIN, DP, PG, 1997, p. 865, 878 ss.). Y que en España ha defendido expresamente, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 175; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Fraude a consumidores y DP, 2016, p. 207 s., entre otros trabajos. Para una relación de los trabajos en materia de error de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *vid.* TORRES CADAVID, La responsabilidad penal del asesor fiscal, 2019, p. 571 ss.

²⁸ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 174 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Fraude a consumidores y DP, 2016, p. 211 s. En relación con los requisitos o criterios para valorar la vencibilidad o invencibilidad del error de prohibición *vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 175 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Fraude a consumidores y DP, 2016, p. 213; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 28/7 ss., especialmente 28/14. En detalle, evaluando las diferentes posturas y con ulteriores referencias, OLAIZOLA NOGALES, El error de prohibición, 2007, p. 155 ss.

²⁹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 174; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/15 n. 3, 17/63.

agresión ilegítima)³⁰; c) puede fundamentarse autoría mediata de quien provoca o aprovecha el error (subjettivamente invencible o vencible, en ambos casos siempre que se refiera a un hecho doloso, claro) del sujeto³¹; d) puede apreciarse participación punible según el principio de accesoriadad limitada de la participación, puesto que la conducta realizada en error de prohibición es típicamente antijurídica³².

IV. PROPUESTAS DE TRATAMIENTO DEL ERROR SOBRE LA NORMATIVA TRIBUTARIA DE REMISIÓN

Esta breve exposición no pretende ser exhaustiva, sino que se recogen las posturas que considero más interesantes dentro de la teoría de la culpabilidad, por ser o haber sido las más defendidas o plantear novedades en la discusión. Se hará referencia principalmente a las propuestas de tratamiento del error en el delito fiscal en la doctrina española, aunque también a algunas propuestas de tratamiento en la doctrina alemana, que se ha ocupado en profundidad de este asunto.

1. El delito fiscal como un tipo que contiene elementos de valoración global del hecho³³

Conforme al concepto de elementos de valoración global del hecho propuesto por ROXIN, hay tipos penales que contienen elementos en los que pueden diferenciarse los presupuestos fácticos (debe incluir hechos institucionales, jurídicos, entre otros) fundamentadores de la valoración de la conducta, que pertenecen al tipo, de la desvaloración global misma que se corresponde con el juicio de antijuridicidad³⁴. En estos casos, el tratamiento del error sería el siguiente: el error sobre los presupuestos es un error

³⁰ Esta consecuencia se da, no obstante, de *lege lata*, puesto que, siguiendo a LUZÓN PEÑA, el error de prohibición invencible como causa de inculpabilidad no excluye la ilegitimidad de la agresión, por lo que cabe contra ella legítima defensa (en el Derecho vigente), aunque de *lege ferenda* sería preferible la exclusión de la legítima defensa, y la admisión sólo de estado de necesidad defensivo, contra las agresiones inculpables. Así, LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/63, 23/23.

³¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 174.

³² Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 174; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/63.

³³ Entienden el delito de defraudación tributaria como un tipo que contiene elementos de valoración global del hecho, entre otros, MAIWALD, Unrechtskenntis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, 1984, p. 21 s.; MUÑOZ CONDE, El error en DP, 1989, p. 59; MUÑOZ CONDE, DP, PG, 9.ª ed., 2015, p. 384 (“elemento referido a la antijuridicidad”); GRACIA MARTÍN, RDPCr 13 (2004), p. 475; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 118 n. 64.

³⁴ *Vid.* ROXIN, Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale, 2.ª Aufl., 1970, p. 81-83, 135-139, *passim* (= ROXIN, Teoría del tipo penal, 1979, p. 131-134, 213-220, *passim*); ROXIN, Strafrecht, AT, I, 4.ª Aufl., 2006, p. 301-304 (= ROXIN, DP, PG, 1997, p. 299-302).

de tipo que excluye el dolo, mientras que el error sobre la valoración es un error de prohibición que afecta la culpabilidad³⁵.

En la doctrina española DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO propone el tratamiento del elemento “indebidamente” del art. 305 CP como un elemento de valoración global del hecho³⁶ y entiende que el tratamiento del error sobre estos elementos debe ser, con carácter general, el que se acaba de mencionar³⁷. No obstante, considera que en relación con estos elementos es posible (y se refiere en concreto al delito de defraudación tributaria) que el conocimiento de los presupuestos haga prácticamente imposible el desconocimiento de la prohibición³⁸. Afirmar, en concreto, que “(...) para que el sujeto que elude el pago de un ‘tributo’ actúe con dolo, ha de conocer que aquello que no paga es un tributo; ello presupone sobre todo el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria, por lo que, si, aunque sea por el desconocimiento de las normas tributarias (y naturalmente por el desconocimiento del hecho imponible), el sujeto no sabe que tiene una deuda con Hacienda, no actúa con dolo, sino en error de tipo: solo el conocimiento de que existe esa deuda tributaria y de la obligación de pagar implican el conocimiento del presupuesto de la prohibición; ciertamente, quien sabe que tiene una deuda tributaria y una obligación de pagar difícilmente va a poder ignorar la prohibición del incumplimiento de la obligación; sin embargo, ello significará que en este ámbito sean prácticamente impensables supuestos de error de prohibición, pero creo que no implica que se confundan presupuesto de la prohibición (existencia de la deuda tributaria) y prohibición misma, sino en todo caso que ambos son más inseparables que en la mayoría de las figuras del delito”³⁹.

En este sentido, entiendo que DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en relación con este delito, privilegia la interpretación del tipo penal en particular, considerando que la obligación tributaria material debe ser parte del tipo penal, decisión de la que se extrae la principal consecuencia para el error, que el error sobre la existencia de la obligación es un error de tipo y no un error de prohibición. Este punto de vista es congruente con el punto de partida que defiende este autor, conforme al cual tanto en relación con los

³⁵ ROXIN, *Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale*, 2.^a Aufl., 1970, p. 159 (= ROXIN, *Teoría del tipo penal*, 1979, p. 232); DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 427; LUZÓN PEÑA, *Lecciones*, 2016, 17/100; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PG, 2016, p. 426.

³⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 117 s.

³⁷ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 427.

³⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 427.

³⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 408 s.

elementos descriptivos como con los normativos, “(...) el elemento cognoscitivo del dolo debe abarcar la concurrencia en el concreto hecho de aquellos datos que la ley considera necesarios y suficientes para que el hombre medio ideal desde el punto de vista del Derecho pueda darse cuenta de que hace algo prohibido”⁴⁰, de lo cual forma parte el conocimiento de la obligación jurídico-tributaria material.

Adicionalmente, es posible encuadrar en este apartado del entendimiento del delito de defraudación tributaria como un tipo con elementos de valoración global del hecho, además, la concepción de MAIWALD⁴¹, que sigue, en la doctrina española, GRACIA MARTÍN⁴².

MAIWALD entiende que el elemento pretensión tributaria del Estado (y con ello, correlativa obligación jurídico-tributaria desde el punto de vista del sujeto pasivo – “tributario”-), constituye un elemento del deber jurídico en el sentido defendido por ROXIN⁴³ y califica el error sobre la normativa tributaria como un error de prohibición conforme entiende que no es posible separar los elementos del delito fiscal en dos niveles identificables (conciencia del significado social y conciencia de la antijuridicidad)⁴⁴. Afirmar que quien sabe que se encuentra obligado al pago de un tributo y, a pesar de ello, defrauda, tiene al mismo tiempo conciencia de la antijuridicidad, sin que sea imaginable que el sujeto obre dolosamente pero sin conciencia del injusto⁴⁵. Por lo que, continúa, desde una perspectiva inversa, si el autor no es consciente de que está sujeto a una obligación tributaria, entonces yerra sobre la prohibición globalmente considerada, puesto que tampoco podrá descomponer el deber tributario en dos niveles diferentes⁴⁶.

Esta tesis se apoya en la idea según la cual el entendimiento de una determinada característica como auténtico elemento del tipo (así se trate del objeto material) no tiene por qué conducir de forma forzosa a la conclusión de que el dolo tenga que abarcar el

⁴⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 117 ss.

⁴¹ MAIWALD, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, 1984, *passim*.

⁴² GRACIA MARTÍN, RDPCr 13 (2004), p. 475.

⁴³ La construcción de MAIWALD se apoya en la inicial teoría de ROXIN sobre las características del deber jurídico, que posteriormente denominara “elementos de valoración global del hecho”. *Vid.* ROXIN, Offense Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale, 2.^a Aufl., 1970, p. 147 (= ROXIN, Teoría del tipo penal, 1979, p. 232). *Cfr.*, además, MAIWALD, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, 1984, p. 21 ss.

⁴⁴ MAIWALD, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, 1984, p. 19.

⁴⁵ MAIWALD, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, 1984, p. 21.

⁴⁶ MAIWALD, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, 1984, p. 21 s.

conocimiento de ella. Por lo que considera que solo pueden invocarse razones materiales para justificar la clase de error que se produce cuando se desconoce el deber tributario⁴⁷.

Si bien esta concepción fue inicialmente congruente con la posición de ROXIN⁴⁸, investigaciones doctrinales posteriores sobre el error en los elementos normativos del tipo y, en concreto, sobre el error en el delito de defraudación tributaria, han criticado esta postura. Y lo han hecho porque consideran que la comprobación de la existencia de una obligación tributaria no se identifica con la valoración global del hecho de eludir fraudulentamente los impuestos debidos, puesto que dicha comprobación constituye precisamente el presupuesto necesario para la valoración⁴⁹. BACHMANN es contundente al afirmar que, aunque el “(...) ‘examen paralelo en la esfera de lo profano’ (según la comúnmente aceptada fórmula de MEZGER) presuponga en este caso una determinada valoración jurídica de las circunstancias que fundamentan la pretensión tributaria estatal, ello no convierte un elemento del tipo en un elemento de valoración global del hecho”⁵⁰. Incluso el propio ROXIN rectificó posteriormente de forma expresa su posición⁵¹.

La postura reformulada de ROXIN incluye el delito de defraudación tributaria y, en concreto, la pretensión tributaria, en los llamados elementos de valoración global del hecho no divisibles. Estos elementos no solo condicionan la antijuridicidad, sino además el propio significado social del hecho y, en consecuencia, no son susceptibles de descomposición, en elementos descriptivos y normativos constitutivos del juicio de antijuridicidad y el juicio de antijuridicidad en sí mismo. Afirma que “(...) en los casos en los que, para comprender el sentido social de la conducta, se ha de haber efectuado la valoración jurídica, tal valoración pertenece también al dolo aun cuando sea

⁴⁷ MAIWALD, *Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht*, 1984, p. 15 ss.

⁴⁸ ROXIN, *Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale*, 2.^a Aufl., 1970, p. 147 (= ROXIN, *Teoría del tipo penal*, 1979, p. 228), inicialmente consideraba que si el error sobre la existencia de la pretensión tributaria venía determinado por el desconocimiento de una circunstancia que sirve de base al injusto, como p. ej. el monto de su patrimonio, se trataría de un error de tipo. Si, por el contrario, una vez conocida esta circunstancia, el sujeto pensara que no tiene el deber de pagar impuestos, o creyera que tiene que hacerlo en una cantidad menor de la que en realidad le corresponde, se trataría de un error sobre la obligación, que recibiría el tratamiento del error de prohibición.

⁴⁹ Para una crítica de la posición de MAIWALD, *vid.* MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, p. 385; MUÑOZ CONDE, *El error en DP*, 1989, p. 107 ss.; BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, p. 176 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Cuestiones actuales de DPE*, 2010, p. 58; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Fraude a consumidores y DP*, 2016, p. 228; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PG, 2016, p. 428. Desde la teoría del dolo, *vid.* FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, p. 71.

⁵⁰ BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, p. 176 s.

⁵¹ *Vid.* ROXIN, *Strafrecht*, AT, I, 4.^a Aufl, 2006, §12/91 n. 146: “De otra opinión Maiwald 1984, quien invoca con razón mi anterior opinión (Roxin, 1959 [21970], 147); abandono esa opinión”. Mantiene esta idea en la posterior y última edición, *vid.* ROXIN, *Strafrecht*, AT, I, 4.^a Aufl, 2006, §12/107 ss.

prácticamente idéntica al juicio de antijuridicidad. Así p.ej. el error sobre la existencia de una deuda tributaria excluye el dolo del delito de fraude fiscal. Pues el dolo de quien - aunque sea debido a consideraciones jurídicas erróneas- cree no deber impuesto alguno no abarca siquiera al modo del profano aquel perjuicio al fisco que es propio del delito de fraude fiscal”⁵². Afirmar que el reconocimiento de la existencia de elementos de valoración global del hecho no divisibles conduce a que en tipos como el delito de fraude fiscal del § 370 AO (y por ejemplo también el delito de infracción del deber de prestar alimentos o manutención del § 170 b) sea difícilmente posible un error de prohibición, porque el conocimiento de la deuda tributaria o de la sujeción al deber de alimentos implica necesariamente el conocimiento de la antijuridicidad en aquel que no cumple sus obligaciones⁵³.

En el delito de defraudación tributaria, la valoración jurídica tiene que efectuarse conjuntamente para comprender el sentido social del comportamiento. Dicha valoración pertenece al dolo, aunque la misma se identifique (en la práctica) con el juicio de antijuridicidad. Así, quien deja de pagar un tributo porque desconoce que tiene la obligación jurídica de satisfacerlo, no solo yerra sobre el significado jurídico del hecho, lo que sería un error de prohibición, sino que deja de poder valorar ya el significado social de su conducta, error sobre un elemento del tipo. Por tanto, si el sujeto no conoce las normas relativas a la obligación jurídica de pagar tributos, no puede decirse que el hecho defraudatorio tenga para él un significado social específico. Esta postura es adoptada en la doctrina española, por ejemplo, entre otros, por MIR PUIG, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, LUZÓN PEÑA y DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO⁵⁴.

2. El delito fiscal como un tipo penal en blanco⁵⁵

En materia de error en las leyes penales en blanco la discusión se centra en determinar si el dolo ha de abarcar la existencia de la norma de remisión y, por tanto,

⁵² ROXIN, *Strafrecht*, AT, I, 4.^a Aufl, 2006, §12/91 (= ROXIN, DP, PG, 1997, p. 464).

⁵³ ROXIN, *Strafrecht*, AT, I, 4.^a Aufl, 2006, §12/92 (= ROXIN, DP, PG, 1997, p. 464 s.).

⁵⁴ Cfr. MIR PUIG, CDJ 1993-XVIII-XX, p. 204; MIR PUIG, DP, PG, 10.^a ed, 2015, 10/77; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública*, 1995, p. 34; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, DPEE, PG, 2016, p. 427 ss.; LUZÓN PEÑA, *Lecciones*, 2016, 17/17; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 114 s., 380 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Cuestiones actuales de DPE*, 2010, p. 57 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Fraude a consumidores y DP*, 2016, p. 228; En diverso sentido, cfr. FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, p. 301.

⁵⁵ Entienden que el delito de defraudación tributaria es una ley penal en blanco, entre muchos otros, WARDA, *Abgrenzung*, 1955, p. 47; MAIWALD, *Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht*, 1984, p. 15; GRACIA MARTÍN, REDF 58, 1988, p. 286; MUÑOZ CONDE, *El error en DP*, 1989, p. 97; FRISCH, *Rechtfertigung und Entschuldigung III*, 1991, p. 256; JAKOBS, *Strafrecht*. AT, 2.^a Aufl., 1991, §8/47 (=

precisar si el error sobre esa norma constituye un error de tipo o un error de prohibición. Aunque vale la pena recordar que en ocasiones la definición de las leyes en blanco y su distinción de otras figuras afines depende precisamente de la decisión de si el dolo debe abarcar o no la norma de remisión o, en otras, del enfoque que se le dé a la discusión (distintas pueden ser las conclusiones cuando se está analizando el problema del respeto al principio de legalidad)⁵⁶, además del problema de denominaciones que mencioné anteriormente y que complica el ámbito de estudio. No obstante, la doctrina mayoritaria (con la salvedad de las etiquetas) entiende que el dolo debe abarcar la concurrencia de los elementos típicos (que se encontrarán previstos tanto en la norma de remisión como en la remitente), pero no así la existencia misma o los límites de la norma de remisión. En consecuencia, un error sobre los presupuestos de la prohibición será un error de tipo, mientras que un error sobre la existencia de la norma de remisión se tratará de un error de prohibición⁵⁷.

Ahora bien, otros sectores de la doctrina han propuesto otras soluciones con excepciones a esta regla general. Uno muy destacado lo conforman los autores que defienden, con diferentes matizaciones, la teoría del dolo⁵⁸. Pero además, y justamente a propósito del delito de defraudación tributaria, se desarrollaron en Alemania y España otras posturas con fundamento dogmático o político-criminal, que no solo han enriquecido la discusión acerca de los elementos normativos (en sentido amplio) sino que, en concreto, han propuesto salidas para considerar que el dolo debe abarcar el conocimiento de la obligación jurídico-tributaria (o la correlativa pretensión jurídico-tributaria del Estado), es decir, la existencia de la normativa de remisión.

A propósito del delito de defraudación tributaria en Alemania, en los años cincuenta del pasado siglo, WELZEL formuló la tesis de la “pretensión tributaria” con la cual buscaba

JAKOBS, DP, PG, 1997, §8/47); SILVA SÁNCHEZ, El nuevo escenario del delito fiscal en España, 2005, p. 40; SENGE, Kurtz Kommentar, 2008, § 370/1; AYALA GÓMEZ, Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública, 2009, p. 97; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, DPE, 2.^a ed., 2010, p. 310; FAKHOURI GÓMEZ, LLP 2011-82, p. 73.

⁵⁶ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 124; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 5/51 ss.

⁵⁷ Cfr., entre otros, WARDA, Abgrenzung, 1955, p. 27, 31, 36 ss.; MAIWALD, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, 1984, p. 16; SUAY HERNÁNDEZ, ADPCP 1991, p. 134; BACHMANN, Vorsatz und Rechtsirrtum, 1993, p. 26, 69 ss.; MIR PUIG, CDJ 1993-XVIII-XX, p. 664 ss.; JESCHECK/WEIGEND, Lehrbuch des Strafrechts, AT, 5.^a Aufl, 1996, p. 309; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 428 ss.; RUDOLPHI, SK-StGB, I, 9.^a Aufl, 2015, § 16/18; En esta línea se encuadraba también la tesis de ROXIN, Strafrecht, AT, I, 4.^a Aufl, 2006, §12/95 (= ROXIN, DP, PG, 1997, p. 466).

⁵⁸ Sobre las soluciones en la teoría del dolo, cfr. TORRES CADAVID, La responsabilidad penal del asesor fiscal, 2019, p. 211 ss.

conseguir una redefinición del objeto del dolo⁵⁹, postura que sigue en España PÉREZ ROYO⁶⁰. Según esta teoría, la redacción del antiguo § 396 RAbgO induciría a confusión en relación con lo que el autor tiene que conocer para afirmar la concurrencia de dolo. WELZEL afirma que, conforme a la literalidad de la ley, el objeto de la defraudación no estaría determinado por lo que el Estado percibe con los impuestos, sino por la pretensión tributaria, o sea por lo que el Estado debería percibir, conforme a la normativa tributaria⁶¹. Así, quien por desconocimiento o por una incorrecta interpretación de una norma fiscal, no sabe que con su conducta lesiona la pretensión tributaria estatal, ignorando, por tanto, la existencia (o el importe) de la obligación tributaria, actuaría sin dolo. Así, el error que recae sobre la pretensión tributaria estatal debe ser tenido en cuenta como un error de tipo⁶².

A la misma conclusión llega WARDA, quien considera que, si el sujeto ignora la obligación tributaria, el tipo de evasión fiscal no podría darse en la práctica. Este autor evita la calificación como error de prohibición aquel que recae sobre la obligación tributaria, afirmando que la reducción de los ingresos estatales vendría motivada, precisamente, por la deslealtad del obligado tributario, la cual constituiría un elemento subjetivo del injusto. La falta de este elemento en los supuestos en los que el sujeto desconoce la obligación impediría ya la apreciación de una conducta típica⁶³.

Una tercera excepción a la calificación del error sobre la existencia de la normativa de remisión como un error de prohibición la formuló en la doctrina española MUÑOZ CONDE⁶⁴. Este autor, con base en una perspectiva político-criminal, propone que por muy urgente que se considere la necesidad de identificar a los ciudadanos con la política fiscal del Estado, la intervención del Derecho penal en este materia debe reservarse para aquellos casos de abierta discrepancia y, por lo tanto, de incumplimiento intencional de los deberes tributarios, dejando los restantes casos más o menos negligentes -aunque sean verdaderas “imprudencias de derecho”-, de incumplimiento, para el ámbito de las

⁵⁹ Cfr. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, 1986, p. 152; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PG, 2016, p. 424.

⁶⁰ *Vid* PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, 1986, p. 152.

⁶¹ *Vid*. WELZEL, *NJW* 1953, p. 486 ss.

⁶² WELZEL, *NJW* 1953, p. 488 ss.

⁶³ *Vid*. WARDA, *Abgrenzung*, 1955, p. 46. Cfr., también, FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, p. 66.

⁶⁴ *Vid*. MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, p. 379 ss.; MUÑOZ CONDE, *El error en DP*, 1989, p. 102 ss. Consideran deseable la solución que propone MUÑOZ CONDE desde un punto de vista político-criminal, sin perjuicio de otros argumentos en el plano dogmático, APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, p. 292; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PG, 2016, p. 428.

sanciones administrativas⁶⁵. Por ello, propone otorgar el tratamiento más beneficioso del error de tipo a las falsas representaciones sobre la pretensión tributaria, sobre la base de una teoría del error orientada a las circunstancias⁶⁶. Lo que permitiría suavizar el rigor de la aplicación de la teoría de la culpabilidad en ámbitos de regulación que no pertenecen al Derecho penal nuclear⁶⁷.

Según MUÑOZ CONDE, el conocimiento de la obligación tributaria constituiría no solo el presupuesto del elemento cognoscitivo del dolo, sino también el conocimiento de la antijuridicidad. Así, “(...) si el contribuyente desconoce, por las causas que sean, estos deberes, no puede tener intención de eludir el pago de sus tributos o de disfrutar indebidamente de beneficios fiscales. Y a la inversa, si conoce e incumple estos deberes realiza el tipo y, normalmente, la antijuridicidad del delito de defraudación tributaria”⁶⁸. De este modo, el error sobre los deberes tributarios sería al mismo tiempo error de tipo y error de prohibición. No obstante, sería la diferente ubicación sistemática de cada clase de error en el marco del sistema del delito lo que permitiría afirmar que la mayoría de los casos de error que se presenten en la práctica sobre elementos normativos jurídicos deberán ser considerados como errores de tipo⁶⁹.

A mi juicio, en concordancia con las posturas expuestas y siguiendo el planteamiento de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, considero que en principio el dolo no tiene que abarcar la existencia de la norma de remisión, pero creo que no se puede hacer de esto una regla sin excepciones. El dolo solo tiene que abarcar la existencia de la norma de remisión cuando de o en la regulación positiva se interprete o se señale expresamente que la propia existencia de la norma es un elemento del tipo objetivo⁷⁰. Y creo que el delito de defraudación tributaria es uno de los casos de excepción. Es decir, a pesar de que considero que el delito de defraudación tributaria encaja mejor dentro de la categoría de tipo penal compuesto por elementos normativos en sentido estricto que en la categoría

⁶⁵ Vid. MUÑOZ CONDE, ADPCP 1986, p. 391; MUÑOZ CONDE, El error en DP, 1989, p. 107.

⁶⁶ MUÑOZ CONDE, ADPCP 1986, p. 393.

⁶⁷ Vid. MUÑOZ CONDE, ADPCP 1986, p. 388; MUÑOZ CONDE, El error en DP, 1989, p. 102 s.

⁶⁸ Vid. MUÑOZ CONDE, ADPCP 1986, p. 387; MUÑOZ CONDE, El error en DP, 1989, p. 103.

⁶⁹ Vid. MUÑOZ CONDE, El error en DP, 1989, p. 103, 109.

⁷⁰ Vid. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 428 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Fraude a consumidores y DP, 2016, p. 219, donde afirma que si bien sucederá con mayor claridad cuanto más próximo resulte a un tipo de desobediencia, no se pueden descartar otras razones para la exigencia de la existencia de la norma para actuar con dolo. También se han propuesto otras fórmulas para admitir cuando la norma de remisión es objeto del dolo, p. ej.: JAKOBS, Strafrecht. AT, 2.^a Aufl., 1991, p. 287 (= JAKOBS, DP, PG, 1997, p. 345 s.), cuando se quiere asegurar el efecto regulativo de la norma de remisión.

de ley penal en blanco (conforme al concepto de ley penal en blanco que se adopta en este trabajo⁷¹); incluso si se aceptara (de acuerdo a otras formulaciones de estas categorías) que el delito de defraudación tributaria sí se trata de una ley penal en blanco, considero que no sería posible aplicar la solución mayoritaria de tratamiento del error según la cual un error sobre los presupuestos de la prohibición previstos tanto en la norma de remisión como en la remitente será un error de tipo, mientras que un error sobre la existencia de la norma de remisión se tratará de un error de prohibición.

Entiendo que en el delito de defraudación tributaria, no podrá afirmarse que el sujeto actúa con dolo cuando desconoce la existencia o los límites de la obligación jurídico-tributaria material. Solo el conocimiento de que existe esa deuda tributaria y de la obligación de pagar implican el conocimiento del presupuesto de la prohibición, si bien habría que aceptar la práctica inseparabilidad del conocimiento de la prohibición, aun cuando quede margen para apreciar un error en la prohibición penal, que no considero irrelevante.

3. El delito fiscal como un tipo penal con elementos normativos (“en estricto sentido”)⁷²

En materia de error en los tipos con elementos normativos se parte de la base según la cual el dolo del sujeto debe abarcar la norma de remisión y no solo el mero conocimiento de los hechos, puesto que, precisamente, la comprensión del elemento

⁷¹ El concepto de ley penal en blanco que se adopta en este trabajo es aquel que entiende que en las leyes penales en blanco hay una remisión en bloque a la norma extrapenal, de modo que se le deja establecer el elemento típico consistente precisamente en la infracción de la norma extrapenal. Cfr LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 5/50; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 128. Frente a esta posición, otro sector ha relativizado el alcance de la diferenciación entre leyes penales en blanco y elementos normativos jurídicos, llegando al punto de afirmar que son prácticamente coincidentes, siempre que se trate de elementos normativos jurídicos que no remitan siempre proposiciones descriptivas, sino a auténticas proposiciones prescriptivas extrapenales, con la excepción de los elementos de valoración global del hecho, así, p. ej., DOVAL PAIS, Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales, 1999, p. 124 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, Delimitación entre error de tipo y de prohibición, 2009, p. 412 s. (desde la teoría del dolo); MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, DPEE, PG, 2016, p. 249.

⁷² Entienden que el delito de defraudación tributaria es un tipo penal con elementos normativos, entre otros, PÉREZ ROYO, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, 1986, p. 152; HEIDE, Tatbestands- und Vorsatzprobleme bei der Steuerhinterziehung, 1986, p. 202; ARROYO ZAPATERO, Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones, 1987, p. 123 s.; BACHMANN, Vorsatz und Rechtsirrtum, 1993, p. 173, 180 s.; RANCAÑO MARTÍN, El delito de defraudación tributaria, 1997, p. 96; BOIX REIG/MIRA BENAVENT, Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, 2000, p. 75 ss.; JOECKS, Steuerstrafrecht Kommentar, 6.^a Aufl., 2005, §370/237; JOECKS, Steuerstrafrecht Kommentar, 8.^a Aufl., 2015, p. 115 s.; WEIDEMANN, Wistra 4/2006, p. 133; TIEDEMANN, Wirtschaftsstrafrecht, 3.^a Aufl., 2011, § 4/113; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 407 (excepto el carácter indebido de la obtención de devoluciones y el disfrute de beneficios fiscales, que sería un elemento de valoración global del hecho); WALTER, FS Tiedemann, 2008, p., 976, 984, 990; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, DPEE, PE, 2015, p. 639.

típico requiere de la referencia a una norma⁷³. En este sentido, la ignorancia o la equivocación sobre la norma de complemento constituyen, por tanto, un error de tipo excluyente del dolo.

La discusión se centra, no obstante, en determinar en qué consiste el conocimiento o la comprensión de esos elementos que remiten a otras normas, es decir, ¿qué es lo que debe abarcar? ¿Qué grado de conocimiento es exigible para el dolo? Ello está relacionado con la posibilidad de definir cuándo el error resulta relevante para excluir el dolo (error de tipo) y cuándo es un mero problema de calificación jurídica (error de subsunción), porque es el límite, otra vez, entre una conducta relevante para el Derecho penal o una irrelevante. Como se advertía *supra*, hay diversas fórmulas para concretar el conocimiento. Por ejemplo, basta el conocimiento aproximado o en la esfera del profano, o un conocimiento de su sentido social o de su significado material auténtico.

Múltiples son las posturas que se defienden en cuanto a la naturaleza del error sobre los elementos normativos del tipo. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO las expone agrupadas en cuatro⁷⁴: a) la postura de quienes creen que el dato decisivo lo aporta la distinción entre error de hecho y error de Derecho; b) la de quienes, al margen del error de hecho, estiman que lo decisivo es que se trate de un error de Derecho extrapenal o penal o reformulan esta vieja idea jurisprudencial; c) la postura mayoritaria, cuyo dato más característico es la alusión a la valoración paralela en la esfera del profano; y d) distintas opiniones que, por su interés o su carácter reciente, conviene exponer y que sin embargo no se pueden incluir en los otros grupos, entre ellas las posturas de DARNSTÄDT, Arthur KAUFMANN, SCHLÜCHTER, SUAY y DOPSLAFF.

No obstante, voy a mencionar las interpretaciones personales y el tratamiento del error que proponen DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO y BACKES, en relación precisamente con el delito de defraudación tributaria, por su interés. Finalmente, expondré brevemente mi postura personal.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO entiende que para que el sujeto que elude el pago de un tributo actúe con dolo, ha de conocer que aquello que no paga es un tributo, lo que

⁷³ La doctrina unánimemente considera que el error sobre los presupuestos fácticos empíricos de un elemento normativo del tipo es un error de tipo (que excluye el dolo). Cfr., entre otros, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 205; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, p. 33 s FAKHOURI GÓMEZ, LLP 2011-82, p. 61 s.; LUZÓN PEÑA, *Lecciones*, 2016, 17/18; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PG, 2016, p. 423.

⁷⁴ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 219.

presupone, sobre todo, el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria. Si el sujeto no sabe que tiene una deuda con Hacienda, ya sea por el desconocimiento del hecho imponible o por el desconocimiento de las normas tributarias, no actúa con dolo, sino en error de tipo⁷⁵. Así, señala este autor, “(...) solo el conocimiento de que existe esa deuda tributaria y de la obligación de pagar implican el conocimiento del presupuesto de la prohibición; ciertamente, quien sabe que tiene una deuda tributaria y una obligación de pagar difícilmente va a poder ignorar la prohibición del incumplimiento de la obligación”⁷⁶.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO considera además que el sujeto ha de entender que lo que debe a la Hacienda Pública es producto de una obligación fiscal (surgida de la existencia de un hecho imponible), de manera que si, por ejemplo, reconoce que tiene que pagar una cantidad al Estado, pero cree que ello es consecuencia de una sanción que este le ha impuesto y no de la existencia de un hecho imponible, no tendrá dolo de defraudación tributaria⁷⁷. Afirma, no obstante, que en todo caso habrá que distinguir este supuesto de aquellos en los que el sujeto, pese a conocer que su deuda es consecuencia de un hecho imponible y que en definitiva tiene naturaleza tributaria, crea que los impuestos son un castigo y una sanción del Estado o del poder local, pues en ese caso el sujeto conoce el carácter material de la deuda, sabe que aquello cuyo pago elude es un impuesto, aunque lo califique erróneamente de sanción, por lo que se trataría de un error de subsunción irrelevante⁷⁸.

Por fin, afirma que consideraciones similares habría que hacer respecto de los otros elementos, como los beneficios fiscales, en que el sujeto ha de conocer el carácter fiscal del beneficio y no confundirlo, materialmente, con, por ejemplo, un premio estatal a su dedicación empresarial o a su labor investigadora y, sobre todo, respecto del carácter indebido del disfrute de beneficios fiscales, que ya se analizó *supra* en las soluciones

⁷⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 408; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Fraude a consumidores y DP, 2016, p. 227.

⁷⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 408; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Fraude a consumidores y DP, 2016, p. 227.

⁷⁷ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 409; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Fraude a consumidores y DP, 2016, p. 227.

⁷⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 409; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Fraude a consumidores y DP, 2016, p. 227 s.

relativas al entendimiento como un tipo penal que contiene elementos de valoración global del hecho⁷⁹.

Por su parte, BACKES opina que es posible distinguir entre remisiones que serían elementos normativos y, otras, que constituirían leyes en blanco. La calificación como elemento normativo sería para todas aquellas disposiciones jurídicas que, perteneciendo al tipo, resultan necesarias tanto para la descripción de la lesión al bien jurídico típica (injusto de resultado), como para la infracción del deber (injusto de acción). En cambio, la remisión sería calificada como un tipo penal en blanco cuando la norma de complemento se identifique con la misma norma penal que establece el mandato o la prohibición⁸⁰.

Con base en estas premisas, el autor clasifica los elementos previstos en el delito de defraudación tributaria alemán. Incluye dentro de la categoría de los elementos normativos del tipo, por ejemplo, “funcionarios encargados de los impuestos u otros funcionarios”, “pretensión tributaria”, “beneficios fiscales injustificados”, “hechos susceptibles de tributación” o “defraudar impuestos”, puesto que estos elementos describirían los hechos y, por tanto, la lesión del bien jurídico. Quedaría además incluida en esta categoría la alusión a la “contrariedad a deber”, en tanto en cuanto describiría, precisamente, una infracción de deber⁸¹. Ahora bien, incluye dentro de la ley penal en blanco los elementos que introducen una remisión a las disposiciones en las que se recoge el deber de informar sobre hechos susceptibles de ser gravados con impuestos, puesto que no describirían la lesión del bien jurídico y, por tanto, no podrían ser incluidas en el tipo⁸². Respecto de esta clase de normas, únicamente el error sobre los presupuestos fácticos de tales obligaciones excluiría la responsabilidad a título de dolo⁸³. El error que recae sobre la obligación de informar sobre hechos susceptibles de tributación recibiría, por tanto, la calificación y el tratamiento del error de prohibición⁸⁴.

⁷⁹ *Vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 409 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Fraude a consumidores y DP, 2016, p. 229.

⁸⁰ BACKES, *Abgrenzung*, 1981, p. 136 ss., 143.

⁸¹ BACKES, *Abgrenzung*, 1981, p. 152 s.

⁸² BACKES, *Abgrenzung*, 1981, p. 154 ss.

⁸³ BACKES, *Abgrenzung*, 1981, p. 173.

⁸⁴ BACKES, *Abgrenzung*, 1981, p. 154 ss.

La doctrina le critica a este autor, sin embargo y con razón, que no queda claro el motivo para diferenciar entre el conocimiento de unos elementos típicos u otros a la hora de decidir calificar como error de tipo o error de prohibición un error determinado⁸⁵.

V. CONCLUSIONES

Parece claro que existe una opinión prácticamente unánime en considerar que el conocimiento de la pretensión tributaria (desde el punto de vista de la Administración) o de la obligación tributaria (desde el punto de vista del sujeto pasivo de la concreta obligación jurídico-tributaria material) debe existir para afirmar el dolo. Independientemente de los diferentes caminos metodológicos, dogmáticos o político-criminales, y de los puntos de partida sistemáticos y de las distintas concepciones del delito, las diferentes posturas que han sido expuestas (y otras) llegan a esta conclusión⁸⁶. Incluso MAIWALD, que propone tratar como un error de prohibición aquel que recae sobre la pretensión tributaria, lo hace con base en el argumento según el cual en el delito de defraudación tributaria no es posible descomponer la conciencia del significado social y la conciencia de la antijuridicidad. Por ello, en principio, su postura tiene como base la idea común defendida por los demás: “Quien sabe que está obligado al pago de un tributo y, pese a ello, defrauda tiene necesariamente al propio tiempo conciencia de la antijuridicidad, sin que sea imaginable que el sujeto obre dolosamente pero sin conciencia del injusto”⁸⁷.

En mi opinión⁸⁸, el elemento cognoscitivo del dolo debe abarcar la concurrencia en el hecho de aquellos datos que la ley considera necesarios y suficientes para que el hombre medio ideal desde el punto de vista del Derecho pueda darse cuenta de que hace algo prohibido. Por esta razón, para que un sujeto pueda realizar el delito de defraudación tributaria (actuando, evidentemente con dolo) debe (re)conocer en su actuar la concurrencia de todos los elementos en su auténtico sentido o significado material. Si el sujeto conoce (y basta un conocimiento eventual) la concurrencia en su hecho de los

⁸⁵ Cfr. SCHLÜCHTER, *Wistra* 1985, p. 46; MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, p. 385 s.; FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, p. 68 s.

⁸⁶ Además de los ya citados en el apartado anterior, cfr. JAKOBS, *Strafrecht. AT*, 2.^a Aufl., 1991, §8/56 s.; JAKOBS, *FS Rudolphi*, 2004, p. 118.

⁸⁷ Cfr. MAIWALD, *Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht*, 1984, p. 21 s. Hasta este punto de acuerdo, si bien no creo que se trate de un elemento de valoración global del hecho. Cfr. en este sentido 117 ss.

⁸⁸ Para conocer en detalle y ampliada mi opinión, *vid.* TORRES CADAVID, *La responsabilidad penal del asesor fiscal*, 2019, p. 203 ss.

elementos típicos en todo su sentido o significado material auténtico, y se da además el elemento volitivo del dolo, habrá actuado dolosamente. El sujeto habrá conocido el presupuesto de la prohibición, aquello que debería llevarle a reconocer su conducta como prohibida⁸⁹. Por el contrario, no es necesario que el sujeto tenga un conocimiento exacto del elemento en cuestión y efectúe una calificación jurídica correcta de los hechos, no es necesario que el sujeto conozca el proceso a través del cual concurre el elemento en un determinado supuesto ni tampoco las reglas constitutivas (los presupuestos normativos) con base en las cuales el elemento adquiere su sentido.

En este orden de ideas, el sujeto incurre en un error de tipo cuando desconoce por ignorancia o equivocación uno de los elementos objetivos del tipo total de injusto y, en mi opinión, esta situación puede darse en dos situaciones:

En la primera, el sujeto yerra sobre el sustrato fáctico empírico de los elementos constitutivos del tipo objetivo. Esta situación podría darse cuando, según el conocido ejemplo de BACHMANN⁹⁰, el sujeto ha olvidado el negocio jurídico o piensa que han pasado más de seis meses entre la adquisición y la venta. El ejemplo es el siguiente: “Un sujeto vende unos títulos valores apenas unos días después de su compra obteniendo determinados beneficios económicos que no declara, entrando en consideración la realización del tipo penal de defraudación tributaria (§ 370 AO, ART. 305 CP). Este tipo penal remite a la normativa fiscal para la determinación de la obligación tributaria concreta. En este caso, al haber transcurrido un plazo inferior a seis meses entre el momento de la adquisición y de la venta de dichos títulos, tales beneficios tienen el tratamiento de las plusvalías puramente especulativas, generando el deber de tributar por el impuesto sobre la renta correspondiente (§ 23 párrafo 1.º núm 1 b EStG). El error del sujeto puede tener su origen en diferentes factores: a) el sujeto no conoce el deber de tributar que se deriva de tales negocios; b) conoce el deber de tributar con carácter general, pero cree que solo afecta a determinados profesionales; c) piensa que el tratamiento especial para las plusvalías únicamente resulta aplicable cuando han transcurrido menos de tres meses entre el momento de la adquisición y de la venta; d) ha

⁸⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 380 s.

⁹⁰ Que si bien no se corresponde con la regulación actualmente vigente, se sigue citando por su valor didáctico, *vid.* BACHMANN, Vorsatz und Rechtsirrtum, 1993, p. 159. Cfr., además, FAKHOURI GÓMEZ, Delimitación entre error de tipo y de prohibición, 2009, p. 33 n. 5, *passim*.

olvidado el negocio; e) piensa que han pasado más de seis meses entre la adquisición y la venta”⁹¹.

En la segunda, el sujeto yerra sobre el significado (normativo) de los elementos constitutivos del tipo objetivo. Para que el error excluya el dolo, el sujeto tiene que ignorar o equivocarse en que en su actuación concurren todos (y cada uno) de los elementos típicos en todo su sentido material auténtico, el que posee en el tipo, el que debe hacer reconocer el carácter prohibido de la conducta (y que fueron precisados), con independencia de que el concepto del sentido que posee el sujeto coincida con este o no⁹². En cualquier caso, hay que reconocer que en ocasiones puede suceder que la equivocada interpretación de un concepto jurídico impida, igual que si se tratara de un error sobre el sustrato fáctico, la conciencia de los presupuestos mismos de la prohibición (o, si se quiere) del sentido material auténtico del elemento típico y por tanto de la conducta, y dé lugar a un error de tipo⁹³. El error sobre el proceso en virtud del cual concurre en el caso el elemento típico y el error sobre las normas constitutivas del mismo solo son relevantes para el dolo en tanto en cuanto conduzcan al desconocimiento de la concurrencia en el hecho del elemento en todo su sentido o significado material auténtico⁹⁴; de lo contrario, lo que existirá es un error de subsunción, en sí mismo irrelevante o relevante para la prohibición penal.

Esta situación podría darse cuando, según el ejemplo de BACHMANN, a) el sujeto no conoce el deber de tributar que se deriva de tales negocios; b) conoce el deber de tributar con carácter general, pero cree que solo afecta a determinados profesionales; y c) piensa que el tratamiento especial para las plusvalías únicamente resulta aplicable cuando han transcurrido menos de tres meses entre el momento de la adquisición y de la venta.

Por lo demás, puede producirse un error de subsunción cuando se ignora o se yerra sobre la interpretación del significado o sentido normativo o jurídico exacto de un elemento (normativo), debido al cual se cree equivocadamente que el supuesto de hecho no encaja en ese concepto normativo. La denominación de error de subsunción⁹⁵ se usa

⁹¹ BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, p. 159. La traducción es tomada de FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, p. 33 n. 5, *passim*.

⁹² DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 384.

⁹³ LUZÓN PEÑA, *Lecciones*, 2016, 17/28.

⁹⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, p. 380 ss.

⁹⁵ Acerca de la denominación “error de subsunción” o “error de interpretación” o “error sobre el tenor literal” o “error de concepto” (o “error sobre la definición del concepto”), y la conveniencia de la utilización

para los casos en que, sin impedir el conocimiento de la concurrencia en el hecho del elemento típico en todo su sentido o significado material auténtico y sin producir por tanto un error de tipo, el sujeto se equivoca sobre el significado del concepto normativo que el tipo utiliza para denominar o describir un elemento típico⁹⁶; error que podría, en abstracto, ser irrelevante o, en algunos casos, producir un error de prohibición o sobre la prohibición penal⁹⁷.

En el caso del delito de defraudación tributaria, conforme a la interpretación que adopta LUZÓN PEÑA (pero teniendo en cuenta las puntualizaciones de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO), nos encontramos con que el error de subsunción puede ser:

a) Como se manifestaba *supra*, un error de tipo cuando impide conocer el significado social (según la formulación de ROXIN), o la concurrencia en el hecho del sentido material auténtico del elemento (según la formulación de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO), siempre que impida la comprensión de los presupuestos mismos de la prohibición. Si la equivocación o la ignorancia le impiden conocer al sujeto la obligación tributaria, será un error de tipo⁹⁸ (según DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, este no sería técnicamente un error de subsunción, sino simplemente un error de tipo⁹⁹).

b) Si el sujeto conoce la obligación jurídico-tributaria material, entonces, además de no existir un error de tipo y concurrir el dolo, parece difícil o imposible que se produzca un error de prohibición, pero puede concurrir un error sobre la prohibición penal de la conducta, sobre su carácter delictivo, que es menos eficaz que el error de prohibición, pero no irrelevante, sino con efectos atenuatorios que pueden ser importantes en su caso (atenuantes muy cualificadas). Este error se produciría en los casos en que se produce reflexión por parte del sujeto, en el sentido de plantearse expresamente si el hecho está o no penalmente prohibido¹⁰⁰. Será lo normal, pero podría ser que se dé cuenta de que está

de la habitual y mayoritaria expresión de “error de subsunción”, *vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 382 ss.

⁹⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 384.

⁹⁷ LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/19 ss., 25 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 386 s.

⁹⁸ Cfr. ROXIN, Strafrecht, AT, I, 4.^a Aufl, 2006, §12/91 (= ROXIN, DP, PG, 1997, p. 464); MIR PUIG, CDJ 1993-XVIII-XX, 1993, p. 204; MIR PUIG, DP, PG, 10.^a ed, 2015, 10/77; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Los delitos contra la hacienda pública, 1995, p. 34; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, DPEE, PG, 2016, p. 427 ss.; LUZÓN PEÑA, Lecciones, 2016, 17/17; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 114 s., 380 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Cuestiones actuales de DPE, 2010, p. 57 s. En diverso sentido, cfr. FAKHOURI GÓMEZ, Delimitación entre error de tipo y de prohibición, 2009, p. 301.

⁹⁹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 386 s.

¹⁰⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 382.

prohibido, pero crea que “es poca cosa”, “una multilla y ya está”, etc.

Finalmente, el error podría resultar simplemente irrelevante, si no es relevante siquiera para la conciencia de la antijuridicidad penal¹⁰¹.

VI. BIBLIOGRAFÍA¹⁰²

APARICIO PÉREZ, José, **El Delito Fiscal** a través de la Jurisprudencia, Pamplona, Aranzadi, 1997.

ARROYO ZAPATERO, Luis Alberto, **Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones**, Madrid, Ministerio de Justicia, 1987.

AYALA GÓMEZ, Ignacio, Los “delitos contra la Hacienda Pública” relativos a los ingresos tributarios: el llamado “delito fiscal” del artículo 305 del Código Penal, en: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio (dir./coord.), **Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública**, Valencia, Tirant lo Blanch, 2009, p. 97-166.

BACHMANN, Jochen, **Vorsatz und Rechtsirrtum** im Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht, Berlin, Duncker & Humblot, 1993.

BACKES, Peter, Zur Problematik der **Abgrenzung** von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, Tesis doctoral, Köln, 1981.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina, **Derecho Penal Económico**, 2.ª ed., Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 2010.

BOIX REIG, (Francisco) Javier/MIRA BENAVENT, Javier, **Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social**, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, **La autoría** en Derecho Penal, Barcelona, PPU, 1991.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, El error de prohibición: pasado, presente y futuro, en: El nuevo Código Penal. Presupuestos y fundamentos, **Libro Homenaje al profesor Doctor Don Ángel Torío López**, Granada, Comares, 1999, p. 335-368.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, **El error sobre elementos normativos** del tipo penal, Madrid, La Ley, 2008.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, El error en Derecho penal económico, en: SERRANO-PIEDecasas, José Ramón/DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dirs.), **Cuestiones actuales de Derecho Penal Empresarial**, Madrid, Colex, 2010, p. 39-61.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, Imputación subjetiva y problemas de error en el Derecho penal económico y empresarial, en: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu/GÓMEZ MARTÍN, Víctor, (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ, Vicente (coord.), **Fraude a consumidores y Derecho Penal**. Fundamentos y talleres de leading cases, Madrid/Montevideo/Buenos Aires, Edisofer/B de F, 2016, p. 199-233.

DOVAL PAIS, Antonio, **Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales**. El caso de las leyes penales en blanco, Valencia, Tirant lo Blanch/Universitat de València, 1999.

¹⁰¹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, El error sobre elementos normativos, 2008, p. 381 s.

¹⁰² En negrita las abreviaturas con las que se han citado las obras a lo largo del texto.

FAKHOURI GÓMEZ, Yamila, Delimitación entre error de tipo y de prohibición. Las remisiones normativas: un caso problemático. Cizur Menor: Civitas, 2009.

FAKHOURI GÓMEZ, Yamila, El tratamiento del error sobre el delito fiscal: desarrollos doctrinales y jurisprudenciales en España y en Alemania y propuestas de solución, en: LLP 2011-82, pp. 60-81

FELIP I SABORIT, David, **Error iuris**. El conocimiento de la antijuridicidad y el artículo 14 del Código penal, Barcelona, Atelier, 2000.

FRISCH, Wolfgang, Der Irrtum als Unrechts- und/oder Schuldausschluß im deutschen Strafrecht, en: ESER, Albin/PERRON, Walter (Hrsg.), **Rechtfertigung und Entschuldigung III**. Deutsch-italienisch-portugiesisch-spanisches Strafrechtsskolloquium 1990, Freiburg im Breisgau: Max-Planck-Institut, 1991, p. 217-289.

GRACIA MARTÍN, Luis, La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma, en: REDF 58, 1988, p. 267-292.

GRACIA MARTÍN, Luis, Recensión sobre Martínez-Buján Pérez, Carlos: Derecho penal económico. Parte General, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, 246 pp, en: RDPCr 13 (2004), p. 445-481.

HEIDE, Isabella Maria von der, **Tatbestands- und Vorsatzprobleme bei der Steuerhinterziehung** nach § 370 AO: zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung der Blankettstrafgesetze von Strafgesetzen mit normativen Tatbestandsmerkmalen, Bochum, Brockmeyer, 1986.

JAKOBS, Günther, **Strafrecht. AT**. Die Grundlagen und die Zurechnungslehre. Lehrbuch, 2.^a Aufl., Berlin-New York, Walter de Gruyter, 1991.

JAKOBS, Günther, **Derecho Penal. Parte General**. Fundamentos y teoría de la imputación (trad. de: CUELLO CONTRERAS, Joaquín/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis), 2.^a ed. Madrid, Marcial Pons, 1997.

JAKOBS, Günther, Dolus malus, en: **Festschrift für Hans-Joachim Rudolphi** zum 70. Geburtstag, Neuwied, Luchterhand, 2004, p. 107-122.

JESCHECK, Hans-Heinrich/WEIGEND, Thomas, Lehrbuch des Strafrechts. AT, 5.^a Aufl, Berlin, Duncker & Humblot, 1996.

JOECKS, Wolfgang, §370. Steuerhinterziehung, en: FRANZEN, Klaus/GAST-DE HAAN Brigitte/JOECKS, Wolfgang (Hrsg.), **Steuerstrafrecht** mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. **Kommentar**, 6.^a Aufl., München, Beck, 2005.

JOECKS, Wolfgang, §370. Steuerhinterziehung, en: JOECKS, Wolfgang/JÄGER, Markus/RANDT, Karsten (Hrsg.), **Steuerstrafrecht** mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht **Kommentar**, 8.^a Aufl., München, Beck, 2015, p. 114-284.

LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, Error de tipo y error de prohibición, en: **Enciclopedia Jurídica Básica II**, Madrid, Civitas, 1995-1, p. 2838-2845.

LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, Error sobre causas de justificación, en: **Enciclopedia Jurídica Básica II**, Madrid, Civitas, 1995-2, p. 2845-2852.

LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, Error de tipo y error de prohibición, en: **Enciclopedia Penal Básica**, Granada, Comares, 2002-1, p. 655-664.

- LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, Error sobre causas de justificación, en: **Enciclopedia Penal Básica**, Granada, Comares, 2002-2, p. 664-671
- LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, **Lecciones** de Derecho Penal, Parte General, 3.^a ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2016.
- MAIWALD, Manfred, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, Heidelberg, Decker und Müller, 1984.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, **Los delitos contra la hacienda pública** y la seguridad social. Estudio de las modificaciones introducidas por la LO 6/1995, de 29 de junio, Madrid, Tecnos, 1995.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, **Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte Especial**, 5.^a ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, **Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte General**, 5.^a ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2016.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, **El error** en la Teoría Jurídica del Delito. Un estudio a la luz de la concepción significativa, Valencia, Tirant lo Blanch, 2017.
- MERINO JARA, Isaac/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis, El delito fiscal, 2.^a ed., Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 2004.
- MIR PUIG, Santiago, La distinción de error de tipo y error de prohibición en Derecho penal, en: CDJ 1993-XVIII-XX, p. 197-213.
- MIR PUIG, Santiago, **Derecho Penal, Parte General**, 10.^a ed., Barcelona, Reppertor, 2015.
- MORILLAS CUEVA, Lorenzo, Capítulo 34. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en: MORILLAS CUEVA, Lorenzo (dir.), **Sistema de Derecho penal español, Parte Especial**, 4.^a ed., Madrid, Dykinson, 2021, p. 897-930.
- MUÑOZ CONDE, Francisco, El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código penal, en: ADPCP 1986, p. 379-393.
- MUÑOZ CONDE, Francisco, **El error en Derecho penal**, Valencia, Tirant lo Blanch, 1989.
- MUÑOZ CONDE, Francisco/GARCÍA ARÁN, Mercedes, **Derecho Penal, Parte General**, 9.^a ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2015
- NIETO MARTÍN, Adán, **El conocimiento del Derecho** Un estudio sobre la vencibilidad del error de prohibición, Barcelona, Atelier, 1999.
- OLAIZOLA NOGALES, Inés, **El error de prohibición**. Especial atención a los criterios para su apreciación y para la determinación de su vencibilidad e invencibilidad, Madrid, La Ley, 2007.
- PÉREZ ROYO, Fernando, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- RANCAÑO MARTÍN, M.^a Asunción, El delito de defraudación tributaria, Madrid, Marcial Pons, 1997.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, Presente y futuro del delito fiscal, Madrid, Civitas, 1974.
- ROXIN, Claus, Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale, 2.^a Aufl., Berlin, Walter de Gruyter, 1970.

ROXIN, Claus, **Teoría del tipo penal**. Tipos abiertos y elementos del deber jurídico (trad. de: BACIGALUPO ZAPATER, Enrique), Buenos Aires, Depalma, 1979. Existe también una 2.^a ed., de B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014.

ROXIN, Claus, **Derecho Penal. Parte General. Fundamentos**. La estructura de la teoría del delito (trad. de la 2.^a ed. alemana: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel/DE VICENTE REMESAL, Javier), Madrid, Civitas, 1997.

ROXIN, Claus, **Strafrecht, AT**. Grundlagen, der Aufbau de Verbrechenslehre, Band. I, 4.^a Aufl., München, Beck, 2006.

RUDOLPHI, Hans-Joachim, **Unrechtsbewußtsein**, Verbotsirrtum und Vermeidbarkeit des Verbotsirrtum, Göttingen, Otto Schwartz & Co., 1969.

RUDOLPHI, Hans-Joachim, § 16, en: **Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch** (Hrgs: WOLTER, Jürgen), Band. I, 9.^a Aufl, Neuwied, Carl Heymanns, 2015 (es una obra actualizable).

SCHLÜCHTER, Ellen, Zur Irrtumslehre im Steuerstrafrecht, en: *Wistra* 1985, p. 43-51, 94-97.

SENGE, Lothar, §370. Steuerhinterziehung, en: HERBS, Georg/KOHLHAAS, Max, Kurtz Kommentar, München, Beck, 2008.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, El nuevo escenario del delito fiscal en España, Barcelona, Atelier, 2005.

SUAY HERNÁNDEZ, (Blanca) Celia, Los elementos normativos y el error, en: *ADPCP* 1991, p. 97-141.

TORRES CADAVID, Natalia, **La responsabilidad penal del asesor fiscal**. Problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, Valencia, Tirant lo Blanch, 2019.

TRAPERO BARREALES, María A., El error en las causas de justificación, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.

TIEDEMANN, Klaus, **Wirtschaftsstrafrecht**: besonderer Teil mit wichtigen Rechtstexten, 3.^a Aufl. München, Franz Vahlen, 2011.

WALTER, Tonio, Ist Steuerstrafrecht Blankettstrafrecht?, en: *Strafrecht und Wirtschaftsstrafrecht. Dogmatik, Rechtsvergleich, Rechtstatsachen. Festschrift für Klaus Tiedemann zum 70. Geburtstag*, Köln, Carl Heymanns, 2008, p. 969-991.

WARDA, Heinz-Günter, Die **Abgrenzung** von Tatbestands- und Verbotsirrtum bei Blankettstrafgesetzen, Berlin, Walter de Gruyter, 1955.

WEIDEMANN, Jürgen, Ist der Steuerhinterziehungstatbestand ein Blankettgesetz?, en: *Wistra* 4/2006, p. 132-133.

WELZEL, Hans, Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht, en: *NJW* 1953, p. 486-488.