

«Amnistía fiscal»: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017

Diego ESPIGADO GUEDES

Abogado de Hogan Lovells International LLP

Diario La Ley, Nº 9030, Sección Tribuna, 27 de Julio de 2017, Editorial Wolters Kluwer

Normativa comentada
Jurisprudencia comentada
Comentarios

I. Introducción

Hace no mucho publiqué en el diario La Ley un artículo (1) en que, tras exponer mi humilde interpretación de qué debía entenderse por *completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria* tras la modificación del art. 305 del Código Penal (LA LEY 3996/1995) (en adelante, CP) por la LO 7/2012 (LA LEY 22075/2012), me adentré en un complicado terreno donde muchas voces reputadas ya habían dado puntada sin perder el hilo: el de determinar la naturaleza dogmática de tal exención.

En su momento critiqué la conceptualización dogmática que la Fiscalía General del Estado y, en consonancia con ella, el Tribunal Supremo y el propio legislador concedían a tal exención. En la exposición de motivos de la LO 7/2012 (LA LEY 22075/2012), el legislador caracterizó la regularización como el «pleno regreso a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial cumplimiento de las obligaciones tributarias», haciendo suya la tesis de la Fiscalía General del Estado, que entendía que la regularización era «el envés del delito, anulando no solo el desvalor de acción (correcta declaración de la deuda) sino también el desvalor de resultado (ingreso de la deuda defraudada), de forma que tenga lugar un auténtico retorno a la legalidad» (Circular 2/2009, de 4 de mayo (LA LEY 948/2009)). De esta opinión también fue la jurisprudencia del momento (*vid.* por todas las SSTS 611/2009, de 29 de mayo (LA LEY 99208/2009), y 340/2012, de 30 de abril (LA LEY 61548/2012)).

En mi opinión, y dejando de lado que la propia fiscalía empleaba una terminología que llevaba a error (2), la exención del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) era una excusa absolutoria, pero no podía definirse como un pleno retorno a la legalidad, pues el bien jurídico, entendido como el interés patrimonial de Hacienda en la recaudación en fase de liquidación de tributos, ya había quedado lesionado con la consumación del delito fiscal, que no se *desconsuma* ni se revierte con la regularización por el mero hecho de que las autoridades públicas no se hubieran percatado de dicha consumación. La conducta del arrepentido seguía siendo, por tanto, un hecho típico, antijurídico y culpable, aunque no punible por meras razones de política criminal (3).

Por otro lado, en el referido artículo afirmaba que quienes sostenían que la regularización era una causa de *destipificación* del delito fiscal obviaban los fines de prevención general de la norma. Así, quienes sostenían que la regularización tributaria y el pago intempestivo de la deuda tributaria suponían una causa de *destipificación*, esto es, que la regularización convertía en atípica la conducta, situaban en la misma posición jurídica o, al menos, hacían objeto de idéntico juicio valorativo a los sujetos que pagaban en tiempo cumpliendo la ley y a aquellos otros que, tras haber consumado un delito fiscal, decidían abonar *motu proprio* la deuda tributaria generada. Es decir, hacían dignos del mismo reproche (ninguno) a quienes no cometían el delito y a quienes lo cometían pero hacían frente extraprocesalmente —sin haber tenido conocimiento de actuaciones de comprobación y, por ende, sin haber sido reclamados— a la responsabilidad civil derivada del delito (cometido este, pagar la deuda tributaria no es sino hacer frente a la responsabilidad civil *ex delicto* —art. 305.7 CP (LA LEY 3996/1995) y SSTS 832/2013, de 24 octubre (LA LEY 194800/2013), y 2476/2001, de 26 diciembre (LA LEY 368/2003)—).

Un razonamiento similar era aplicable a quienes sostenían que la exención era una causa de justificación: se justifica

(*ergo*, se elimina el reproche penal) de quien cumple tarde su obligación tributaria.

La reciente STC de 8 de junio de 2017 (LA LEY 57356/2017), que declara inconstitucional y nula de pleno derecho la DA 1.ª del RD-L 12/2012 (LA LEY 5789/2012), que instituyó la famosa «declaración tributaria especial», viene a confirmar, a ojos de quien escribe, la tesis expuesta. Pasamos al análisis de la sentencia en lo que aquí nos interesa.

II. La fundamentación jurídica de la sentencia del Tribunal Constitucional

En mi opinión, debemos agradecer al mal entendimiento de la excusa absolutoria del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) el hecho de que el Tribunal Constitucional se haya manifestado, aun tangencialmente —a través de un juicio de valor extrapolable—, al respecto de la naturaleza dogmática de tal exoneración de pena. Se ha hecho bueno el dicho de que no hay mal que por bien no venga.

Ese mal entendimiento es, sin duda, una de las causas que llevó al propio Gobierno a apoyarse en la exención del 305.4 CP para fundamentar la necesidad de la amnistía fiscal. Así, en el apartado VII de la exposición de motivos del RD-L 12/2012 (LA LEY 5789/2012), el Ejecutivo afirmaba que «se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, *siguiendo esta línea* la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrella».

Junto a ese mal entendimiento, seguramente otra de las razones por las que el Gobierno se asió a la mentada excusa absolutoria era su conocimiento de la existencia de previos pronunciamientos del Tribunal Supremo que avalaban ampliamente la aplicación de la exención del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995).

Lo que parece innegable es que la resolución de este recurso de inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional no requería en absoluto la mención de la excusa absolutoria del art. 305.4 CP y que, si ha sido mencionada por el tribunal, ha sido por su inclusión por el Gobierno en la exposición de motivos del RD-L 12/2012, razón por la que los diputados recurrentes acudieron a dicha exposición en el recurso. A pesar de los esfuerzos del Ejecutivo y de la Abogacía del Estado, el Tribunal Constitucional, con soberbio criterio, ha sacado los colores al Gobierno al negar tajantemente que la amnistía fiscal suponga una institución similar (siquiera asimilable, diría yo) a la excusa absolutoria del delito fiscal por regularización tributaria.

Esto lo demuestra el buen criterio de la Abogacía del Estado. Este organismo, aun obligado —como abogado de parte que es— a defender la causa del Gobierno, optó por no hacer la comparativa con la excusa absolutoria del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) en su escrito de alegaciones (o, al menos, la sentencia del Tribunal Constitucional no menciona ese argumento como enarbolado por la Abogacía del Estado). En él, la Abogacía del Estado argumentó que la citada norma era constitucional por varios motivos: (i) hay que entenderla en un contexto económico complicado —«la política fiscal se enfrenta al reto de implantar planes de consolidación presupuestaria que garanticen unas finanzas públicas saneadas»— y en el que la OCDE y países de nuestro entorno estaban recomendando y adoptando, respectivamente, decisiones similares; (ii) no afecta al deber de contribuir en términos prohibidos por el art. 86.1 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) (en adelante, CE), porque no modifica el régimen de ningún impuesto central del sistema tributario; (iii) la exención o bonificación tenía que ponerse en relación con la constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria en el art. 135 CE (LA LEY 2500/1978); (iv) no afecta al principio de generalidad porque la disposición impugnada sí perseguía el gravamen, aunque sea reducido; (v) solo se produciría una vulneración del principio de tributación conforme a la capacidad económica si el sistema fiscal *en su conjunto* no fuera progresivo; y (vi) no hay quiebra del principio de igualdad porque no se da un trato desigual a situaciones objetivamente comparables sin justificación que la legitime o con consecuencias desproporcionadas.

El Tribunal Constitucional, no obstante, además de dar respuesta, como no podía ser de otra manera, a las alegaciones de la Abogacía del Estado, realiza la siguiente apreciación al calor de la alegación de los diputados recurrentes del Grupo Parlamentario Socialista de que la declaración tributaria especial no podía compararse con la exención de pena del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995), como hacía la exposición de motivos del RD-L 12/2012 (fundamento jurídico 5, letra d):

«Tampoco cabe admitir, en contra de lo señalado en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 12/2012 (LA LEY 5789/2012), que nos encontremos ante una situación similar a la de la exoneración de responsabilidad penal frente a regularizaciones tributarias voluntarias realizadas antes del inicio de actuaciones de comprobación tributaria o de

que se interponga la pertinente denuncia o querrela (apartado vii). En este tipo de regularizaciones lo que se excluye son las consecuencias punitivas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, pero no se exonera del cumplimiento de la obligación del pago de la deuda tributaria pendiente al momento de la regularización. El sistema previsto en la disposición adicional controvertida no se limita a excluir las consecuencias accesorias de la responsabilidad tributaria, esto es, los intereses de demora devengados por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, las eventuales sanciones derivadas de los incumplimientos cometidos o, en su caso, los recargos debidos por el cumplimiento voluntario tardío; excluye también, de forma muy importante, la propia responsabilidad tributaria generada y pendiente de cumplimiento.»

La explicación del Constitucional no puede ser más clara. Como en otras partes de la sentencia se indica (fundamentos jurídicos 3, letra b, y 4), mediante el establecimiento de la declaración tributaria especial «se procede a una condonación parcial de la obligación tributaria principal y una condonación total de las consecuencias accesorias». ¿Qué quiere decir esto? La excusa absolutoria del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) requiere el pago de la deuda tributaria tal como viene definida en el art. 58 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003): cuota tributaria más interés de demora y recargos. Mediante el pago de las mismas, se condona (exime) de parte de las consecuencias accesorias, es decir, las sanciones administrativas o, en su caso, penales (si la cuantía superaba los 120.000 euros). Ahora bien, mediante la declaración tributaria especial, el contribuyente logra que su obligación principal se reduzca al pago únicamente de la cuota tributaria y, además, reducida, pues es calculada con un tipo de gravamen menor (el del 10%), sin necesidad de hacer frente a intereses y recargos (4), con lo que se condona parte de la obligación tributaria principal (el pago de la cuota con su gravamen ordinario) y la totalidad de las consecuencias accesorias (intereses, recargos y sanciones administrativas o penales anudadas a la defraudación tributaria).

Importa especialmente el párrafo siguiente al transcrito:

*«En suma, la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE (LA LEY 2500/1978)). Viene así a **legitimar como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir**. El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular.»*

En este pasaje, el Tribunal Constitucional reprocha al Gobierno que dé un trato legitimador a «quienes incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir».

Si concluimos que la exención de pena del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) también coloca a quienes incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron en plazo, estaremos ante una situación que merece igual opinión desfavorable del Tribunal Constitucional, que razona que el objetivo de conseguir una recaudación imprescindible —en definitiva, para ello se estableció la exención del art. 305.4 CP— no puede ser causa suficiente para quebrar el objetivo de justicia. Por tanto, si concluimos lo anterior, el hecho de regularizar por la vía que ofrece la exención del art. 305.4 CP contaría con un desvalor que difícilmente lo haría compatible con una causa de exclusión de la antijuridicidad o, menos aún, con una causa de atipicidad o *destipificación*.

Por ende, habremos de determinar, primero, si quien regulariza por vías tradicionales con las condiciones previstas en el art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) ha incumplido de forma insolidaria su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica y, segundo, si dicho sujeto se colocó «en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir» (5).

III. Sobre si la situación del contribuyente incumplidor que regulariza en las condiciones del artículo 305.4 CP y la del que lo hace vía declaración tributaria especial son parangonables en

cuanto a que ambos han incumplido su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica

Lo expuesto al final del apartado precedente puede parecer contradictorio a algún lector. En efecto, mantengo que la declaración tributaria especial no es asimilable a la exención de pena del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) y, no en vano, sostengo que los contribuyentes que se acogen a una y otra opción deben recibir idéntico juicio valorativo por llevar a cabo conductas igualmente antijurídicas. Pero ello no es en absoluto incoherente.

No le falta razón al Tribunal Constitucional al exponer que la declaración tributaria especial del RD-L 12/2012 no es comparable a la excusa absolutoria por regularización, pues, como el propio tribunal resumió, la segunda supone solo un hecho impositivo de la imposición de sanciones administrativas y penales, mientras la primera supone una quiebra del deber de contribuir, al reducir el tipo de gravamen y eliminar incluso la obligación de pagar intereses y recargos. Esta afirmación resulta impecable desde un punto de vista del derecho tributario o desde un punto de vista constitucional-tributario, es decir, atendiendo a los principios, deberes y derechos constitucionales con relevancia en el ámbito fiscal (deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, derecho a la igualdad, principios de generalidad, progresividad y capacidad económica, etc.).

Quien regulariza, ha incumplido de forma insolidaria su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica

Ahora bien, desde un punto de vista estrictamente penal, valorando la antijuridicidad penal, si se atiende a la conducta típica descrita en el art. 305 CP (LA LEY 3996/1995) y, en consecuencia, al momento en que se consuma el delito fiscal, tanto el contribuyente que falta a su deber de contribuir y regulariza por vías tradicionales (según lo previsto en el art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995)) como aquel que, faltando al mismo deber, regulariza vía declaración tributaria especial del RD-L 12/2012 se sitúan en una misma posición jurídica: ambos están regularizando situaciones fiscales en las

cuales ha habido una ocultación a Hacienda y un posterior reconocimiento y pago con carácter previo a su detección por autoridades competentes para investigar, o a que se interponga denuncia o querrela por este hecho. Es decir, quien regulariza vía declaración tributaria especial (siempre que los importes no ingresados en Hacienda superen los 120.000 euros) es, a los ojos del juez penal, alguien que ha consumado previamente un delito fiscal al igual que quien regulariza por las vías tradicionales. La diferencia reside en que la cuantía que debe abonar a Hacienda el segundo es menor, al estar sujeta a un tipo de gravamen menor y no incluir intereses ni recargos. La habilitación del RD-L 12/2012 viene a suavizar las condiciones establecidas en el art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) para disfrutar de la excusa absolutoria, pero no modifica el momento en el que la conducta típica descrita en el art. 305.1 CP (LA LEY 3996/1995) se realiza y se entiende consumada.

En consecuencia, podemos afirmar que quien regulariza tal como describe el art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) ha incumplido de forma insolidaria su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, aunque el incumplimiento pueda considerarse en este caso más grave en el supuesto de regularización vía declaración tributaria especial.

IV. Sobre si la situación del contribuyente incumplidor que regulariza en las condiciones del artículo 305.4 CP se coloca «en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir»

Esta hipótesis es más complicada de acreditar. Es evidente que el sujeto que regulariza vía declaración tributaria especial se sitúa en una posición más favorable que el contribuyente cumplidor, pues aquel, primero, se aprovecha de un tipo de gravamen extraordinariamente reducido y, segundo, paga tarde pero exonerado de los intereses y recargos. Estas dos circunstancias, en cambio, no concurren en quien regulariza su situación fiscal por métodos tradicionales en las condiciones del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995): la cuota tributaria defraudada se debe calcular conforme a los tipos de gravamen ordinarios y deben pagarse los intereses y recargos procedentes.

Pero lo anterior no debe llevar a engaño. Incluso quienes mantienen tesis más patrimonialistas del bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria concordarán conmigo en que no se protege el patrimonio de la Hacienda Pública de la misma manera que un patrimonio privado, y ello porque el tributo y el sistema tributario en su conjunto desempeñan un papel importante. Así, autores que sostienen tesis patrimonialistas como, por ejemplo, Martínez-Buján Pérez defienden que el patrimonio del erario público se protege como bien jurídico mediato,

«concretado en la recaudación tributaria» (6) y esta ya se ve afectada si, en la fase de liquidación del impuesto, se ocultan bases tributarias, aunque sea temporalmente y antes de ser detectados por terceros, por mucho que posteriormente se revelen dichas bases y se ingrese la cuantía debida con intereses y recargos.

Atendiendo a un punto de vista más funcional del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria (7), entiendo que la conclusión debe ser la misma: quien regulariza por vías tradicionales y en las circunstancias del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) también se sitúa en una posición de ventaja frente a quienes contribuyen en tiempo y forma a la función tributaria, en cuanto función pública anudada a los fines del tributo. Para el correcto cumplimiento de las funciones públicas del tributo, es preciso una buena planificación y esta solo se consigue mediante una puntual y correcta recaudación fiscal.

Por tanto, se sitúa en una mejor posición frente a otros contribuyentes cumplidores, aquel que, en fase de recaudación tributaria, no participa —aunque sea inicialmente— en la «efectiva, **completa, exacta y puntual recaudación** de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el **cuánto, cómo y cuándo realizar el pago o ingresos esperados**» (8). Su situación favorable frente a los cumplidores se halla precisamente en no contribuir en iguales condiciones (art. 31 de la Constitución (LA LEY 2500/1978)) a los fines de la recaudación tributaria, esto es, no hacerlo *en debida forma y tiempo*, afectando así a lo que la doctrina alemana ha llamado el interés público en la puntual y completa recaudación de impuestos (*öffentliche Interesse des Staates am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen* (9)).

La situación más favorable es, por tanto, demostrable atendiendo al bien protegido por el tipo de injusto, ya se acuda a una tesis patrimonialista, ya se acuda a una funcional.

V. Conclusión

De lo expuesto se puede inferir que el contribuyente que incumple su inicial obligación tributaria y regulariza la misma con posterioridad por vía tradicional y en las circunstancias del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) está, desde un punto de vista *estrictamente penal*, en una situación meritoria del mismo juicio valorativo realizado por el Tribunal Constitucional respecto del contribuyente que presenta declaración tributaria especial: ambos, «de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir».

Siendo esto así, el legislador no puede, al igual que con quien regulariza vía declaración tributaria especial, «legitimar» la opción de tributación de quienes regularizan por vía tradicional, pues, en palabras del Constitucional, «el objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que *legítima* la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular». *Legitimar* significa, según la RAE, «convertir algo en legítimo». Y *legítimo* significa «conforme a las leyes» o "lícito (|| justo)". Es decir, se legitima cuando se justifica o se considera un determinado comportamiento conforme a las leyes. Hacer legítima una conducta es considerarla conforme a derecho, no antijurídica y, por tanto, no susceptible de un juicio *a priori* de desvalor por parte del legislador.

En consecuencia, el legislador no puede convertir esta opción de tributación en una causa de justificación o de exclusión de la antijuridicidad so pretexto de conseguir recaudar. La exención del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) no debe entenderse como un pleno retorno a la legalidad ni, en consecuencia, ser una causa de justificación, de atipicidad o destipificación, sino una excusa absolutoria, que no prejuzga la conformidad a derecho de su conducta, sino, al contrario, su carácter típico, antijurídico y culpable aunque no punible en atención a circunstancias sobrevenidas de colaboración con la Hacienda Pública, es decir, a razones de política criminal.

(1) ESPIGADO GUEDES, «La compatibilidad de la impugnación del método de cálculo de la deuda regularizada con la exención de pena por delito fiscal del art. 305.4 del Código Penal por "completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria"», en *Diario LA LEY*, n.º 8838, 6 de octubre de 2016.

(2) Es llamativo describir la exención por regularización como un pleno retorno a la legalidad y, sin embargo, categorizarla como una excusa absolutoria. Si estamos ante un pleno retorno a la legalidad y, por tanto, ante el retorno a una situación no antijurídica, habría sido más coherente que la fiscalía defendiera que la exención es una causa de justificación o de exclusión de la antijuridicidad del hecho, como hacía ALONSO GALLO, «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012 (LA LEY 22075/2012)», en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 34, 2013, pág. 19.

- (3) En el mismo sentido, CALVO VÉRGEZ, «La amnistía fiscal en el RD-ley 12/2012, de 30 de marzo», en *Carta Tributaria*, n.º 9, 1-15 de mayo de 2012.
- (4) Así lo establece el párrafo segundo del apartado 2 de la DA 1.ª del RD-L 2/2012 (LA LEY 5789/2012): «El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos».
- (5) Es importante no perder de vista que no pretendemos deducir, de hallar respuesta positiva a ambas hipótesis señaladas, que la exención de pena del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) merece mismo juicio de inconstitucionalidad que la amnistía fiscal. Tal conclusión sería falaz, pues lo que establece el Tribunal Constitucional en su sentencia es que la quiebra de los principios constitucionales que institucionaliza la amnistía fiscal no tiene justificación y, aunque la tuviera, no se ha realizado por el instrumento normativo adecuado, sino mediante decreto-ley. Por tanto, afirmar que el contribuyente que regulariza por vía tradicional hallándose en las circunstancias del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) incumple su deber de contribuir y se posiciona de manera ventajosa frente a los contribuyentes cumplidores solo haría a los primeros dignos del mismo reproche que hace el Tribunal Constitucional en cuanto a la imposibilidad del legislador de legitimar la conducta de los primeros, pero en absoluto obliga a concluir que la exención del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) es inconstitucional, pues esta sí se ha regulado mediante ley (orgánica) y, al no suponer una quiebra frontal de los principios constitucionales —ya que no supone una condonación parcial de la obligación tributaria principal, sino solo de las consecuencias punitivas—, la justificación de su implantación está garantizada (en mi opinión, por razones de política criminal).
- (6) MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, lección sexta.
- (7) PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986.
- (8) AYALA GÓMEZ en AA.VV., *Memento práctico. Penal Económico y de la Empresa 2016-2017*, Francis Lefebvre, n.º marg. 6867.
- (9) Esta es la postura de JOECKS. Vid. ADICK/HÖINK/KURT, «Umsatzsteuer und Strafrecht. Strafrechtliche Aspekte im Umsatzsteuer-und Zollrecht», C. F. Müller, Heidelberg, 2016, pág. 178, y KIRCHHOF, *Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, C. F. Müller, Heidelberg/München/Landsberg/Frechen/Hamburg, 2011, p. 12.