

**RECENSIÓN A JUAN CARLOS FERRÉ OLIVÉ,  
“TRATADO DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA  
Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL”,  
TIRANT LO BLANCH, VALENCIA, 2017, 886 PÁGINAS<sup>1</sup>**

JUAN JOSÉ ROMERO ABOLAFIO  
*Profesor sustituto interino  
Universidad de Granada*

Nos encontramos ante un momento idóneo para reflexionar sobre la situación del Derecho Penal Tributario. Observamos que en su retrospectiva ha sido objeto de atención por parte del legislador y la jurisprudencia, planteándose modificaciones que han sido analizadas con interés por la literatura científica; sin embargo, también podemos columbrar un horizonte de retos jurídicos con causa en los importantes cambios contextuales en proceso. En este sentido, podemos subrayar la presencia de la globalización, auténtico fenómeno que está sacudiendo los cimientos de los diferentes ordenamientos jurídicos y evidenciando problemas de gran entidad para la Criminología, el Derecho Penal, y disciplinas afines, como la delincuencia internacional organizada, que exige que los poderes públicos perfilen e implementen instrumentos óptimos de respuesta acordes a las nuevas necesidades. En este panorama resulta fundamental la obra “Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” del Profesor JUAN CARLOS FERRÉ OLIVÉ, que constituye un meritorio estudio monográfico como tendremos ocasión de examinar a lo largo de la presente recensión.

---

<sup>1</sup> La presente recensión ha sido elaborada en el marco del Proyecto de Investigación “*Corrupción política: de la contabilidad irregular en procesos electorales a los delitos de financiación ilegal de los partidos políticos*” (DER2016-78563-P) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad. Investigador Principal: Prof. Dr. LORENZO MORILLAS CUEVA.

Basta su lectura para observar que estamos ante un aparato argumentativo perfecto por diferentes motivos. Comenzaremos destacando que incluye diferentes apartados de carácter introductorio que preceden a los bloques temáticos más importantes o al análisis de aspectos especialmente complejos, posibilitando un acercamiento al contenido de la obra por lectores con distinto nivel de conocimiento y experiencia en la materia. Sin embargo, estos apartados coexisten con un análisis pormenorizado de problemas de gran calado y complejidad jurídica, proyectando así el autor un magnífico enfoque pedagógico patente en la capacidad de conseguir que el público menos avezado comprenda perfectamente cuestiones técnicas difíciles de abordar por cuanto entrañan ideas de cierta complejidad.

Además, encontramos que a lo largo de su exposición no solo integra y sistematiza perfectamente el posicionamiento de los diferentes sectores de la doctrina científica o las diversas líneas jurisprudenciales y su evolución, sino que también corona este encomiable análisis con su punto de vista en cada una de las cuestiones nucleares, que expone de forma sólida, sistematizada y fundamentada, ofreciendo un resultado que aúna interrogantes de especial interés desde un punto de vista divulgativo y experto, convirtiéndose el resultado en una obra de referencia para el ámbito del Derecho Penal.

No cabe duda de que los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social constituyen un reto difícil, entre otros aspectos, porque desarrollar su análisis en condiciones óptimas exige conocimientos que trascienden el Derecho Penal o la Criminología en sentido estricto, para integrar planteamientos en sede del Derecho Tributario o el Derecho de la Seguridad Social. Sin embargo, es una labor que resuelve excelentemente el autor, incluso recurriendo en numerosas ocasiones a referencias al Derecho Comparado que resultan de enorme interés para conocer las soluciones aportadas a los diferentes problemas en otros países de nuestro entorno jurídico.

Igualmente subrayar el formato utilizado por el autor para su discurso, al servicio de la magistral resolución de sus difíciles objetivos. Al respecto, encontramos una obra precedida por un detallado índice que desglosa con un nivel de detalle ideal sus contenidos; además, todos sus párrafos están numerados, solución especialmente recomendable para formular referencias a partes concretas del discurso que en numerosas ocasiones podemos encontrar durante su desarrollo, facilitando que el lector se mueva con agilidad entre sus páginas. Adicionalmente, los diferentes extractos de jurisprudencia aparecen señalizados con un forma-

to de texto diferente que facilita su distinción, estando precedidas en todos los casos de sus datos identificativos de gran utilidad para su rápida localización.

Pasando a analizar la estructura del tratado, encontramos 886 páginas divididas mediante ocho capítulos que se alinean en torno a dos bloques; el primero, que comprende dos capítulos que abordan cuestiones generales; y el segundo, que integra un análisis detallado en torno a los diferentes delitos previstos por el Código Penal en torno a la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

El capítulo primero aborda una introducción al papel desempeñado por el Derecho Penal con relación a su adaptación a las nuevas necesidades con causa en la protección del sistema financiero y tributario, así como de la Seguridad Social. En este sentido, la transición al Estado Social y Democrático de Derecho que propugna nuestra Constitución ha generado importantes repercusiones sobre el sistema de ingresos y gastos públicos, así como sobre ciertos sistemas de protección como el articulado mediante la Seguridad Social, y correlativamente, la necesidad de trasladar la protección penal a dichos ámbitos en un contexto renovado sugiere una serie de cambios que exigen un análisis desde la óptica de los fundamentos de nuestro sistema punitivo. Además, los cambios impuestos por el fenómeno de la globalización, con evidente repercusión sobre el sistema tributario al ocasionar una marcada erosión de bases impositivas que encuentra su mayor exponente en los conocidos paraísos fiscales, y desde una óptica criminológica la aparición de nuevas formas de delincuencia internacional, constituyen aspectos que, en suma, invitan a una revisión del papel del Derecho Penal en este nuevo orden de cosas que observamos en el momento actual.

Ante esta nueva situación, el autor plantea unas interesantes reflexiones preliminares sobre las condiciones de coexistencia de las políticas criminal y tributaria, apuntando la necesidad de establecer ciertos criterios de coordinación con traslación sobre la articulación conjuntas del Derecho Penal y el Derecho Financiero y Tributario, de modo que sus bases dogmáticas no resulten afectadas por estas necesidades emergentes. En este sentido, tras un análisis crítico de las reformas operadas en España en materia de Derecho Penal Tributario, introduce una profunda reflexión sobre los principios constitucionales sobre los que se sustenta, abordando el papel del principio de legalidad penal, el principio *non bis in idem* y el principio de lesividad, así como el derecho de defensa y el derecho a no autoinculparse. Para finalizar, aborda la cuestión desde la perspectiva del Derecho Comparado, analizando las soluciones aportadas en Alemania, Italia y Argentina.

El capítulo segundo constituye uno de los exponentes del valioso carácter didáctico de la obra que recensamos, desarrollando extensamente diez cuestiones, seleccionadas con especial acierto, con carácter preliminar al estudio de la articulación normativa de los diferentes delitos. Con esta técnica el autor extrae interrogantes particularmente cruciales o complejas, que analiza de forma detallada y monográfica, sin perjuicio de su perfecta integración en los capítulos restantes de la obra.

El autor abre el capítulo con una cuestión tan relevante para el Derecho Penal como la determinación del bien jurídico protegido que subyace a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, comenzando con un examen de las tesis patrimonialistas y funcionales, en torno a las que advierte que los límites entre unas y otras cada vez son más difusos, como demuestra las construcciones eclécticas que también expone. Sobre estos fundamentos en torno al bien jurídico protegido desarrolla una genial construcción sustentada sobre la distinción esencial entre bien jurídico mediato o genérico, e inmediato o jurídico técnico. Esta diferenciación, en su perfecta aplicación a través de las diferentes modalidades de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, constituye una de las partes esenciales de la obra que estamos reseñando al dejar entrever desde estas primeras páginas la extraordinaria labor de análisis desarrollada.

Seguidamente plantea el espacio punitivo compartido entre Derecho Penal y Derecho Administrativo Sancionador denunciando la necesidad de establecer una delimitación óptima; al mismo tiempo que apunta durante su desarrollo cuestiones tan importantes como la correcta presencia del principio *non bis in idem*, la actuación desempeñada por la Administración en la fase prejurisdiccional en diferentes situaciones procesales, y el paralelismo entre los procedimientos penal y administrativo no exento de problemas que examina.

Después analiza la técnica normativa de la ley penal en blanco, así como otras técnicas de remisión, en su aplicación en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cuestión que también tiene su espacio entre estas cuestiones preliminares y sobre la que vuelve en diversas ocasiones a lo largo del Tratado para examinar las particularidades que presenta en cada una de las figuras delictivas.

La siguiente cuestión es la autoría y participación en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, abordando los supuestos de autoría, después los relativos a inductores, cooperadores necesarios y cómplices, para focalizar su atención sobre algunos casos de especial interés con relación al núcleo temático de la obra, como los

operadores bancarios o el controvertido supuesto de los asesores fiscales y las implicaciones penales de su actividad profesional.

Seguidamente examina dos temas esenciales para el Derecho Penal económico; en primer lugar, la responsabilidad penal del representante, descendiendo a los diferentes supuestos en que puede presentarse y, particularmente, analizando la aplicabilidad de la conocida teoría del “levantamiento del velo” en el caso de personas jurídicas. En segundo lugar, el objeto de su discurso se focaliza sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en los diferentes modelos de imputación o la conflictiva delimitación de la culpabilidad de la persona jurídica, entre otros aspectos de interés.

También analiza el singular papel del error en la determinación de la responsabilidad penal en el marco de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, apuntando que la complejidad inherente a las normas que sustentan los deberes formales y materiales sobre las que se sustentan exige unos conocimientos técnicos para su correcta interpretación que implica el recurso a terceras personas, encargadas de prestar de asesoramiento, generándose como resultado un esquema de características particulares.

Entre las últimas cuestiones que aborda el autor en este capítulo encontramos diferentes aspectos en torno a la punibilidad de los delitos que nos ocupan. Comienza examinando el papel desempeñado por las cuantías en los distintos delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social como criterio para delimitar los ámbitos de la responsabilidad penal frente a las infracciones de naturaleza administrativa, viéndose posibilitada a la postre una optimización de los recursos jurisdiccionales encomendados al control de la actividad delictiva de suerte que el arsenal penal quedaría reservado para los injustos considerados de gran entidad, sin perjuicio de la polémica que, como acertadamente subraya el autor, siempre acompaña a la articulación de criterios selectivos de esta naturaleza.

De mayor complejidad resultan los dos núcleos temáticos restantes en torno a la punibilidad: la regularización y la prescripción, cuyo tratamiento individualizado y al margen del análisis sistemático de los ilícitos a través del nuestro Texto punitivo resulta una estrategia expositiva plausible. En el caso de la regularización o reintegro en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social encontramos una exposición integral del mecanismo de rectificación, comprendiendo cuestiones como la distinción entre sus modalidades ordinaria y extraordinaria –también conocida como “amnistía fiscal”–, su fundamento y na-

turalidad jurídica, los requisitos de carácter positivo o negativo –causas de bloqueo–, sus consecuencias jurídicas, y a modo de cierre una referencia especial al caso de la regularización fiscal de carácter extraordinario prevista por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. En cuanto al complejo tema de la prescripción, es resuelto por el autor mediante una interesante exposición que recorre sus aspectos más interesantes y conflictivos a través del estudio del comienzo de su cómputo, su interrupción y la determinación del plazo; junto a cuestiones más puntuales e igualmente interesantes como el controvertido “quinto año” que ha sido objeto de interés por parte de la doctrina científica o la prescripción de los subtipos cualificados previstos por los artículos 305 bis y 307 bis CP.

El último tema que cierra este bloque de diez cuestiones preliminares del capítulo segundo que selecciona y expone con especial acierto el autor es el caso del blanqueo de capitales en el marco de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, auténtico problema teniendo en cuenta, entre otros aspectos, su obvia nocividad para el funcionamiento ortodoxo del sistema económico, que encuentra diversas anomalías que enraízan en esta práctica, como el falseamiento de la competencia, la conexión con otros delitos como la corrupción y sus perniciosos efectos sobre el funcionamiento del sistema político. En el desarrollo de esta cuestión, tras analizar su origen y evolución en el marco internacional y español, el autor aborda diversas cuestiones: la delimitación y tratamiento de los bienes “contaminados” así como los “bienes sustitutos”, el caso del autoblanqueo y su estudio por la doctrina científica y jurisprudencial, o la presencia de estos ilícitos en cadena.

En el segundo bloque del Tratado encontramos un análisis de las diferentes figuras delictivas previstas por nuestro Texto punitivo a través de seis capítulos que pasamos a examinar.

El tercer capítulo analiza el delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP. Se trata de uno de los temas más importantes de la obra habida cuenta que estamos ante una de las infracciones más abordadas por la doctrina científica y jurisprudencial entre los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, entre otros motivos, por su especial impacto en la práctica, al tratarse de una infracción penal con notable presencia. Para la exposición de esta figura delictiva el autor acertadamente comienza introduciendo en su discurso la relación jurídico-tributaria y sus implicaciones dogmáticas como presupuesto de la infracción, pasando seguidamente a analizar pormenorizadamente el papel de la defraudación

como núcleo de la responsabilidad penal tributaria, siguiendo con la problemática del fraude omisivo y las diferentes modalidades de comisión. En este punto resulta especialmente interesante la exposición desarrollada en torno a determinados casos de fraude tributario con marcada relevancia práctica en la actualidad, como el conocido caso de los paraísos fiscales, la presencia de este delito en el ámbito del correo electrónico, o en el caso del IVA, mediante determinadas prácticas como las facturas falsas o el fraude carrusel, su manifestación en el ámbito empresarial a través de los precios de transferencia y la manipulación de resultados contables, así como el problema de la facturación mediante sociedades profesionales o el traslado simulado de la residencia fiscal.

En el marco de este estudio sistemático del delito de defraudación tributaria encontramos un interesante excursus en torno a las insolvencias punibles acaecidas en el ámbito penal tributario o de la Seguridad Social, conforme a los artículos 257.3 y 259 bis 3 CP. Igualmente, resulta destacable el estudio en torno a la punibilidad del delito en cuestión; el primer tema analizado es la determinación de la cuota tributaria que resulta defraudada, demostrando nuevamente el autor su plausible capacidad para desarrollar un análisis complejo que combina conceptos técnicos propios del Derecho Penal y el Derecho Tributario, labor que ejecuta a la perfección, conformando en esta parte un estudio detallado y preciso, al igual que demuestra en repetidas ocasiones a lo largo de la obra. También analiza con especial detalle el caso de las rentas ilícitas, tema que desarrolla recurriendo a una estructura especialmente clara que se repite en diversas ocasiones a lo largo de su discurso consistente en un estudio perfectamente sistematizado de las diferentes posturas doctrinales a favor y en contra, que cierra exponiendo de forma fundamentada su toma de posición. Además, plantea algunas ideas en torno a la regularización y la prescripción que se suman a la exposición desarrollada con profundidad en el primer bloque de la obra.

Tras abordar con detenimiento la consumación del delito de defraudación tributaria pasa a estudiar el concurso con otros delitos, así como los delitos conexos, como el delito contable, el fraude de subvenciones o la defraudación a la Seguridad Social, también analizados en el Tratado, entre otros. Finalmente, cierra este capítulo analizando los subtipos cualificados que prevé el art. 305 bis 1 del Texto punitivo, las consecuencias jurídicas, deteniéndose especialmente en el decomiso de las ganancias obtenidas mediante la actividad delictiva, y por último, las peculiaridades desde una óptica procesal que presenta esta infracción.

El capítulo cuarto aborda el delito contable tributario contemplado en el art. 310 CP, arrancando con la exposición de sus orígenes y conexión en común con el delito de defraudación tributaria; además, plantea algunas observaciones en torno a la presencia del delito en la práctica y su evolución legislativa y dogmática que resultan especialmente interesantes, posibilitando que el lector tenga constancia de la situación actual de la infracción al margen de su presencia autónoma por nuestro Texto punitivo.

Tras exponer el bien jurídico protegido y sus implicaciones respecto a la caracterización del delito, comienza una exposición sistemática del delito contable tributario conforme al esquema previsto por el legislador para su tipificación; por consiguiente, desarrolla la exposición de la obligación de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales y su inclusión como presupuesto del tipo penal a través de las cuatro posibilidades previstas por el legislador en el artículo 310 CP: primera, el incumplimiento absoluto de dicha obligación en el marco del régimen de estimación directa de bases tributaria (apartado A); segunda, la articulación de dos contabilidades distintas, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, que oculten o bien simulen la situación verdadera de la empresa (apartado B); y finalmente el Tratado expone conjuntamente las posibilidades tercera y cuarta, consistentes en la práctica de omisiones contables en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, respecto a transacciones económicas, o bien cuando resulten anotados con cifras distintas a las verdaderas (apartado C), así como la realización de anotaciones contables ficticias en los libros obligatorios (apartado D). Cierra el capítulo con un análisis de diferentes cuestiones en común sobre las diferentes modalidades delictivas indicadas, incluyendo nuevamente remisiones expresas a ciertos apartados del bloque primero de la obra, solución técnica que valoramos especialmente acertada al facilitar la lectura y conexión entre diferentes aspectos del discurso al mismo tiempo que favorece la cohesión del Tratado.

Pasando al capítulo quinto, que cierra el bloque relativo a los delitos tributarios contra el sistema de ingresos, encontramos el estudio de los delitos aduaneros, sustanciados a través de las diferentes modalidades de contrabando contra la Hacienda Pública. También en esta ocasión el autor expone al comienzo la delimitación respecto del delito de defraudación tributaria subrayando la existencia de aspectos en común, opción especialmente acertada por cuanto permite que lector adopte una visión panorámica de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social a través de los posibles puntos en común y rasgos distintivos que

les otorgan autonomía. En este sentido, advierte que estas infracciones penales plantean el problema de contemplar diferentes particularidades que hacen que dentro de esta categoría podamos encontrar una diversidad de supuestos; sin embargo, resuelve a la perfección esta posible dificultad mediante una exposición ordenada que nuevamente evidencia la excelente técnica didáctica que presenta la obra, planteando una exposición clara y rigurosa, que no escatima en reflexiones de calado técnico y dogmático, reparando en aspectos tan interesantes como la técnica legislativa utilizada por el legislador o los bienes jurídicos presentes, entre otros. Además, trascendiendo el ámbito propiamente penal, al trasluz de la conexión entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador en este ámbito, incluye en su discurso determinados casos de infracciones de carácter administrativo que no alcanzan la categoría de delitos contra la Hacienda Pública. Finalmente, cierra el Capítulo analizando diferentes cuestiones de índole penal.

El capítulo sexto aborda la protección penal del sistema de gastos. Tras unas nociones introductorias en torno a la importancia de las subvenciones en el marco del Estado Social y su naturaleza jurídica; el autor pasa a analizar el bien jurídico inherente a estos delitos, la delimitación entre el ámbito sancionador penal y administrativo, y los conceptos de subvención y ayuda pública, esenciales para comprender el alcance los preceptos del Texto punitivo. A continuación, expone el estudio individualizado de los delitos previstos por el legislador; en primer lugar, el delito de obtención indebida de subvenciones o ayudas de las administraciones públicas, y en segundo lugar, el delito de malversación de subvenciones y ayudas públicas, regulados por el artículo 308 CP en sus apartados 1 y 2, respectivamente; analizando en ambos casos las modalidades de comisión, las figuras de sujeto activo y pasivo del delito, y su consumación y tentativa. Finaliza con el examen de determinadas cuestiones analizadas conjuntamente para las figuras delictivas que hemos indicado; entre otros aspectos de interés, analiza el reintegro del importe obtenido o aplicado indebidamente, o la posibilidad de concurso con relación a otros delitos, como la estafa o los delitos contra la Seguridad Social.

El siguiente capítulo se ocupa de los delitos contra los intereses financieros de la Unión Europea, que requiere ingresos mediante los que sufragar los gastos inherentes a la realización de sus fines, resultando necesario articular la vía penal de protección de su actividad financiera. En este sentido, tras examinar el bien jurídico tutelado, el autor plantea un estudio en dos apartados. El primero se focaliza sobre la defraudación tributaria contra la hacienda de la Unión Europea regulada por el

artículo 305.3 CP, exposición que integra diferentes cuestiones de interés apoyadas sobre algunas remisiones al estudio correspondiente al delito de defraudación tributaria del capítulo tercero. En el segundo apartado encontramos los fraudes contemplados por el art. 306 del Texto punitivo, advirtiendo el autor que este precepto contempla tres modalidades a partir de las que estructura su exposición: en primer lugar, analiza la defraudación a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros que administrados por ésta mediante elusión de determinadas cantidades que se deban ingresar fuera de los supuestos previstos por el artículo 305.3 CP; en segundo lugar, la obtención indebida de fondos europeos, diferenciando las sus modalidades de falseamiento u ocultación; y en tercer lugar, la malversación de fondos europeos, apuntando las críticas expresadas sobre la técnica legislativa utilizada. Por último, expone algunas cuestiones comunes a las distintas conductas típicas examinadas.

El capítulo octavo de la obra estudia los delitos contra la Seguridad Social, apuntando que constituye un sistema de ingresos y gastos al servicio de determinadas funciones específicas, como las prestaciones sociales en ciertas situaciones de necesidad, y la relevancia creciente de estas infracciones en la literatura científica.

Tras analizar sus relaciones con el Derecho Administrativo sancionador y el bien jurídico protegido que subyace, comienza exponiendo el delito de defraudación a la Seguridad Social en sede del artículo 307 CP a través de diferentes aspectos, entre los que encontramos sus distintas modalidades de comisión, pudiendo presentarse como la elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta, incluyendo el impago de la cotización empresarial, la retención e impago de la cuota obrera o su apropiación, también incluye la obtención indebida de devoluciones o reintegro de los citados conceptos de recaudación conjunta así como el disfrute indebido de deducciones. Al margen de sus diversificadas formas, encontramos además varias cuestiones que seguidamente aborda el autor como la posibilidad de regularización o la explicación de los subtipos cualificados del artículo 307 bis del Texto punitivo.

En cuanto al fraude de prestaciones a la Seguridad Social, desarrolla un análisis de la protección penal dispensada a estos gastos, que constituyen la vía para la materialización de las prestaciones sociales que trasladan la consiguiente protección a los ciudadanos en determinadas situaciones, destacando el autor el caso particular de los subsidios por desempleo. Advierte que también en este caso existen diferentes modalidades de comisión como la forma de obtención fraudulenta de prestaciones, la prolongación indebida de su disfrute o facilitar a otros sujetos

tales conductas; además, completa su estudio con las singularidades que presenta la cuantía defraudada y el papel que desempeña en este tipo, el reintegro en el marco de su punibilidad, o los subtipos cualificados que encuentra en sede del art. 307 ter 2 del Código Penal, entre otras cuestiones.

En conclusión, el Tratado del Profesor JUAN CARLOS FERRÉ OLIVÉ constituye una obra de obligada referencia en cualquier estudio dogmático sobre estas figuras delictivas, favoreciendo tanto su comprensión en términos generales como un estudio detallado de sus aspectos teóricos y prácticos. En este sentido, la perfecta conexión que desarrolla entre los ámbitos del Derecho Penal, Financiero y Tributario, y de la Seguridad Social, unida a su cuidado discurso, genera como resultado un trabajo exhaustivo y riguroso que **alcanza los auténticos entresijos de la doctrina científica, aportando además** sólidas y fundamentadas reflexiones sustentadas sobre su magistral exposición **que invitan a profundizar en las líneas apuntadas**. En suma, estamos ante un trabajo magnífico, perfectamente desarrollado, que constituye una valiosa aportación para el núcleo temático de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.