

## “PREJUDICIALIDAD PENAL Y DELITO FISCAL”

**Sr. D. Juan Manuel Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros**  
**Director del Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**

Muchas gracias, Maximino. En primer lugar, me gustaría comenzar dando las gracias a la Dirección. Esta es la primera vez que intervengo en nuestras jornadas de la Abogacía del Estado y me siento especialmente honrado por ello. En segundo lugar, Maximino, quiero darte las gracias por la enhorabuena que me has transmitido por mi nombramiento como Director del Servicio Jurídico de la AEAT. Comparto tu opinión acerca de que es un puesto difícil pero te diría que la dificultad es mayor desde el momento en que tengo muy alto el listón que tu dejaste. Sabes que no es mera cortesía lo que digo sino que te lo digo de corazón. Y también comparto tu opinión de que no me arriendas la ganancia...sí, efectivamente, también la comparto.

Bueno, entrando en materia, me ha correspondido hablar del nuevo apartado 5 del artículo 305 del Código Penal tal como ha quedado redactado tras la reforma llevada a cabo por la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio y que dice así: “5. *En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley*”.

Este apartado 5 del artículo 305 del Código Penal no es un precepto fácil de entender. Es un precepto breve pues tiene escasamente cinco líneas (al menos esas son las que resultan en la edición que tengo aquí delante de la mesa). Y no resulta fácil de entender porque lo relevante de este precepto no está en lo que dice sino en lo que sugiere que es, nada más y nada menos, que el anuncio de un posible nuevo modelo de delito fiscal en nuestro derecho.

Reconozco que la primera vez que me enfrenté a este precepto –que conocí a través del Boletín Oficial del Estado, como la gran mayoría de los que aquí estamos- realmente no reparé mucho en su importancia. ¿Por qué digo que no reparé bien en él? Lo digo porque este nuevo apartado 5 que se introduce con la reforma se está refiriendo a la ejecución de la sentencia condenatoria en los casos de delitos contra la Hacienda Pública. La primera vez que lo lees piensas que, bueno, esto que dice -que la Administración tributaria ejecutará la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública- ya es algo que viene diciendo la Ley General Tributaria en su disposición adicional 10ª aunque, también es verdad, este precepto del Código Penal introduce alguna novedad cuando incluye la recaudación de la multa junto a la responsabilidad civil y hace referencia a los intereses de demora. Es decir, adviertes que incorpora novedades pero que tampoco son especialmente relevantes.

Ahora bien, si lo lees con algún detenimiento, puedes apreciar entonces que cuando el precepto se refiere a la recaudación de la responsabilidad civil se matiza que la responsabilidad civil “*comprenderá el importe de la deuda tributaria que la*

*Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal, en los términos previstos en la Ley General Tributaria”.*

Ciertamente, pienso que si no tienes ninguna explicación adicional –y en el texto de la ley de reforma no la hay- ese precepto legal resulta difícilmente inteligible. Para encontrar una explicación hay que remontarse al proyecto de la ley de reforma que se presentó en el año 2007. Ahí, en la Exposición de Motivos sí se encuentra una explicación y es entonces cuando adviertes la importancia del precepto. La Exposición de Motivos decía así: *“el objetivo de la reforma es que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal y como parece ser la tendencia general en derecho comparado. Tras la reforma del Código penal deberá llevarse a cabo la necesaria adecuación del artículo 180, DA 10ª y demás normas concordantes de la Ley General Tributaria. Asimismo, la Administración tributaria favorecerá la exacción efectiva del importe de la multa que penalmente se haya impuesto en sentencia”.*

Desconozco las razones por las que esta explicación ya no figura en la Exposición de Motivos del texto finalmente aprobado.

Pues bien, conociendo aquella explicación es cuando –ahora sí- ese apartado 5 del artículo 305 empieza a entenderse y vemos que ese precepto es el primer paso -no sé si el primero y el último o el primero de una serie de pasos- hacia un nuevo modelo de delito fiscal en el que la Administración Tributaria podría liquidar y recaudar la deuda aunque estuviera en marcha el proceso penal, situación que –como puede apreciarse- es muy diferente a la que tenemos hoy en día.

Se trata –como acabo de decir- de un primer paso hacia un nuevo modelo aunque conviene precisar también que, hoy por hoy, ese artículo 305.5 por sí mismo nada ha cambiado sino que lo único que ha hecho es abrir la puerta a que, si el legislador ordinario así lo quiere y dispone (en la Ley General Tributaria) la Administración tributaria podrá liquidar y recaudar sin estar obligada a paralizar sus actuaciones por la existencia del proceso penal. Insisto en que, por sí mismo, el Código Penal no cambia nada.

Quizás conviene hacer una breve reflexión acerca de las razones por las que el Código Penal apunta hacia ese nuevo modelo de regulación del delito contra la Hacienda Pública.

Para ello puede comenzarse echando la vista atrás y hacer un breve recordatorio de los modelos que hemos tenido en España de delito fiscal y analizar sus carencias. Así quizás comprendamos las razones por las que el legislador apunta ahora en la dirección en que lo hace.

La primera referencia histórica podría hacerse al modelo iniciado en el año 1977, en el que se estableció un sistema que se denominó por la doctrina como sistema de *prejudicialidad tributaria* o *prejudicialidad administrativa*. Se trataba de un sistema caracterizado por la tipificación como delito en el Código Penal de la defraudación tributaria (artículo 319) pero especificándose en otra norma de rango legal –Ley 50/1977 de 14 de Noviembre sobre medidas urgentes de reforma fiscal- que la única

legitimada para denunciar por delito fiscal era la Administración Tributaria y que, para poder realizar esa denuncia, era necesario que la liquidación administrativa de la deuda fuera firme en vía administrativa o en vía económico- administrativa. Este modelo estuvo vigente hasta el año 1985. Como se reconocía en la propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica que lo reformó, ese modelo no tuvo éxito. La verdad es que ese modelo –que exigía la firmeza en vía administrativa de la liquidación- no tenía mucho sentido. Si se pretendía que la deuda fuera firme en vía administrativa, esa firmeza no aportaba realmente nada pues no eximía al juez penal de su examen y posible revisión. Como dijeron los tribunales tiempo después (STS 5 de noviembre de 1991 RJ 1991\7948) esas exigencias (firmeza en vía administrativa y denuncia) eran simples condiciones de procedibilidad y no constituían un obstáculo para que se iniciara el proceso penal.

Este modelo de *prejudicialidad administrativa* no tuvo éxito. Tampoco lo hubiera tenido un modelo en el que se exigiera una previa sentencia firme sobre la liquidación tributaria por parte de los tribunales del orden contencioso-administrativo. Un modelo de esta naturaleza sustraería del conocimiento del juez penal la determinación de la liquidación tributaria pero ello obligaría a que el juez penal tuviera que esperar la tramitación del proceso contencioso-administrativo. Es verdad que la Justicia necesita tomarse su tiempo y muchas veces es bueno alejarse del momento en que ocurrieron los hechos. Ahora bien esa distancia en el tiempo nunca puede ser excesiva y esperar a la finalización de todo un proceso contencioso-administrativo para poner en marcha el proceso penal conduciría a que la respuesta judicial se alejara demasiado en el tiempo a los hechos supuestamente delictivos.

La segunda referencia histórica hay que buscarla en el modelo que se estableció en el año 1985 que es -con alguna reforma realizada en 1995- el actualmente vigente. Con arreglo a este modelo, la Administración tributaria está obligada a realizar una denuncia ante el Juzgado de Instrucción desde el momento en el que tenga indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Una vez radicada la cuestión en el juez de instrucción correspondiente, el procedimiento administrativo tiene que paralizarse. Desde luego resultaba claro que el procedimiento que debía paralizarse era, sin duda, el procedimiento sancionador. Eso era una exigencia del art. 25 de la Constitución en el que se recoge el principio *ne bis in idem* que proscribía la dualidad de sanciones por unos mismos hechos. Y no solamente prohíbe la dualidad de sanciones sino también el doble enjuiciamiento –cuando éste tenga un carácter aflictivo- por unos mismos hechos. Por tanto, lo que ciertamente resultaba claro es que no podía tramitarse un procedimiento administrativo sancionador mientras estuviera en marcha un procedimiento judicial de naturaleza penal.

Cuestión distinta era lo que debía ocurrir con el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria. También ha sido una cuestión pacífica en la Administración Tributaria que procedía paralizar el procedimiento de liquidación aunque ello no estuviera dicho así, con tanta claridad, en ninguna norma. Es verdad que las normas de la Ley General Tributaria que imponen la paralización del procedimiento administrativo están recogidas en sede de procedimiento sancionador y, por ello, en principio se podía interpretar que la paralización obligada se imponía exclusivamente respecto del procedimiento sancionador. Ello no obstante, fue siempre cuestión pacífica que la paralización era obligada también respecto del procedimiento de liquidación. Así lo especificaron luego las normas reglamentarias. El fundamento de esta paralización la

doctrina no lo encontraba en el principio *ne bis in idem* -porque aquí no hay ningún procedimiento sancionador- sino que lo consideraba una consecuencia del *principio de seguridad jurídica* y del principio de *prevalencia* de la jurisdicción penal. Tal y como ha dicho el Tribunal Constitucional con esa frase tan expresiva y que todos conocemos “*unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado*”. De ahí se concluye que cuando concurra un doble procedimiento, si uno de los procedimientos es un procedimiento penal, hay que respetar los hechos que se fijen en el proceso penal. En esas circunstancias –para lograr ese respeto a los hechos que fije el juez penal- parece razonable que la Administración paralice el procedimiento administrativo a la espera de que, finalmente, se pronuncie el juez penal y determine, en su caso, los hechos que, según se ha visto, han de vincular a la propia Administración. Éste es el sistema, en líneas generales, que tenemos hoy vigente.

¿Qué inconvenientes plantea actualmente este sistema? En primer lugar se produce un retraso en el cobro de las deudas tributarias. Si atendemos a datos estadísticos podemos decir que, en los últimos años, desde el año 1999 hasta el año 2010, la deuda *viva* en los juzgados –esto es, la diferencia entre la deuda denunciada y la deuda finalizada- se puede cifrar, aproximadamente, en unos cinco mil setecientos millones de euros. Es una muy importante cantidad de dinero que está ahí –digamos- atascada en los Juzgados de Instrucción. Por lo tanto, éste es un problema sobre el que creo que merece la pena reflexionar y ver si un nuevo modelo podría ayudar a superar este primer gran inconveniente que plantea el modelo actual que impide a la Administración liquidar y recaudar por estar en marcha un procedimiento judicial de naturaleza penal.

Pero no es éste el único problema. Otro inconveniente también importante es el derivado de las alteraciones –podemos decir- *conceptuales* que plantea el modelo. La primera de ella es la que se produce en relación con los *sujetos* cuando el obligado tributario es una persona jurídica. En vía administrativa, cuando el obligado tributario es una persona jurídica, no se plantean especiales problemas. Los problemas comienzan cuando la deuda de una persona jurídica supera una determinada cuantía (que hoy son ciento veinte mil euros) y, además, concurren una serie de circunstancias que pueden hacer que aquello revista carácter delictivo. Cuando el expediente es remitido al Juzgado de Instrucción la persona jurídica deja de ser el deudor principal para ser responsable la persona física que haya actuado por cuenta de ella. Este problema quizás se solventa ahora con la reforma del Código Penal que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Una segunda alteración conceptual –y este es un problema mayor- se produce en relación con *el objeto*. La alteración consiste en la conversión que se produce de lo que es inicialmente una deuda tributaria en responsabilidad civil derivada de delito. Es decir, esa deuda tributaria que ha nacido en el momento del devengo –y por ello con anterioridad a cualquier comportamiento delictivo- cuando supera una determinada cuantía (120.000 euros) y concurren determinadas circunstancias (indicios de delito) y se inicia un procedimiento penal, se convierte en responsabilidad civil derivada de un delito. Si tan sólo estuviéramos hablando de un simple cambio de *nomen iuris* la cuestión no tendría mayor importancia. Pero sí la tiene, porque esa conversión de la deuda tributaria en responsabilidad civil tiene una serie de consecuencias prácticas que van más allá de un mero cambio del *nomen iuris*. Pueden citarse algunas de ellas. A título de ejemplo, en materia concursal, no es lo mismo la calificación que merece un crédito tributario en un proceso concursal que la calificación que recibe un crédito por

responsabilidad civil derivada de delito. Otro ejemplo de esta conversión se refiere al diferente plazo de prescripción que es de cuatro años -cuando se trata de una deuda tributaria- y de cinco años cuando se trata de una responsabilidad civil derivada del delito. El efecto que se produce es que una deuda tributaria que se encuentra extinguida por prescripción todavía se puede reclamar por la vía del proceso penal pues, al haberse convertido en responsabilidad civil, su plazo de prescripción es mayor. No deja de ser chocante pero así es y así lo ha reconocido con claridad el Tribunal Supremo.

En resumen, podemos decir que el modelo actual plantea problemas en cuanto al retraso en el cobro de las deudas tributarias y también plantea una serie de problemas por las alteraciones conceptuales a que da lugar.

Visto lo anterior, hay que plantearse una serie de interrogantes: ¿existen posibilidades de solucionar estos problemas? El modelo al que apunta la reforma del Código Penal de 2010, que permitiría a la Administración liquidar y recaudar no obstante estar en marcha el proceso penal, ¿es viable?, ¿serviría para solucionar los problemas que aquí se han puesto de manifiesto?.

Sobre la *viabilidad jurídica* cabría empezar diciendo que, probablemente, la aproximación al problema será diferente según se realice por personas con una formación más próxima al derecho tributario o más próxima al derecho penal. Desde mi punto de vista pienso que, a este modelo, no podría oponerse como obstáculo el artículo 25 de la Constitución –*el principio ne bis in idem*– para aceptar que la ley pudiera permitir a la Administración liquidar y recaudar no obstante la existencia del proceso penal pues –como antes se ha expuesto– la justificación de la paralización del procedimiento administrativo de liquidación se ha encontrado –no en la interdicción de un doble enjuiciamiento– sino en el obligado respeto a los hechos que fije el juez penal por la prevalencia de este orden jurisdiccional. Pienso que ese respeto a los hechos que fije un juez penal se puede conseguir tanto actuando *ex-ante* como actuado *ex-post*. Tan respetuoso es paralizar las actuaciones administrativas y esperar a lo que diga el juez penal como –así lo entiendo– continuar las actuaciones administrativas dotándolas de un carácter provisional de manera que estén sujetas y subordinadas a lo que, en su momento, determine el juez penal de forma tal que –cuando exista resolución judicial– los pronunciamientos administrativos se acomoden a lo que resulte del proceso penal si no fueran coincidentes. Esta solución ya está hoy recogida claramente, por ejemplo, en el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio (art. 103 d) y 190.3 a) ) que nos viene a decir que la Administración podrá practicar liquidaciones provisionales en aquellos supuestos en los que haya una reclamación judicial o un proceso penal que afecte a los hechos comprobados. Cierto es que hablamos de una norma de naturaleza reglamentaria pero no por ello deja de ser una norma de nuestro ordenamiento jurídico actual.

Por tanto, si se llega a considerar viable este modelo, pienso que ayudaría a resolver – con la posibilidad de liquidación y cobro de la deuda no obstante la existencia del proceso penal– ese retraso en la liquidación y cobro de las deudas tributarias que era el primero de los problemas apuntados que encontramos hoy en día.

Probablemente solventaríamos también esos problemas conceptuales que antes se apuntaban.

Ya hoy no tendríamos el problema de la alteración del sujeto en los casos de imputación por deudas tributarias de personas jurídicas. Las personas jurídicas serían las deudoras en vía administrativa y, llegado el caso, también en la vía penal.

Evitaríamos también la transformación de la deuda tributaria en responsabilidad civil. Con arreglo al artículo 109 del Código Penal, “*la ejecución de un hecho descrito por la ley como delito o falta obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados*”. Por tanto, desde el momento en que la Administración tributaria hubiera liquidado su deuda ya tendría un *título* y, eventualmente, habría hecho también el *cobro* de la deuda de tal manera que ya no podríamos decir que el delito y la obligada paralización del procedimiento de liquidación -y con ella la imposibilidad de liquidar por parte de la Administración- ha generado un daño a la Administración tributaria que tiene que resarcirse en el proceso penal a través de la llamada responsabilidad civil. Una eventual declaración de la responsabilidad civil en el proceso penal a favor de la Hacienda Pública no aportaría nada nuevo puesto que la Administración ya tendría su propio título (liquidación de la deuda tributaria) y no le procuraría mayores expectativas de cobro (ya que éstas dependen de la solvencia del obligado y no del título que origina la deuda).

Dicho esto – que no habría responsabilidad civil si la Administración liquidara la deuda- es ahora cuando verdaderamente puede entenderse en su pleno sentido el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal cuando dice aquello de que la responsabilidad civil *comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal*. Ahora es cuando se puede entender ya que lo que viene a decir el Art. 305.5 es que la responsabilidad civil surgirá únicamente cuando la Administración no haya podido liquidar la deuda fuera del proceso penal. Entre esos casos cita singularmente la *prescripción* pues está pensando en el llamado quinto año, esto es, aquel en el que la deuda tributaria se ha extinguido (por el transcurso del plazo de prescripción de la deuda tributaria cifrado en 4 años ex artículo 66 de la Ley General Tributaria y no se puede liquidar) pero no ha prescrito el delito contra la Hacienda Pública (cuyo plazo de prescripción es de 5 años según el artículo 131 del Código Penal). Junto a la prescripción el Código Penal deja abierta la posibilidad a que la falta de liquidación obedezca a otra causa legal establecida en la Ley General Tributaria.

Como puede apreciarse, salvo en estos casos en los que no haya habido liquidación administrativa –supuestos en los que por tanto cabría hablar de responsabilidad civil derivada del delito- en los demás casos hablaríamos siempre y en todo caso de *deuda tributaria* evitando así los problemas de orden teórico y práctico que nos plantea la actual alteración conceptual.

Este es el modelo al que apunta el Código Penal de 2010 en este apartado 5 del artículo 305. Como antes se ha expuesto y conviene ahora reiterar, esta norma lo que hace es abrir la puerta e iniciar la reflexión. Luego tendrá que actuar el legislador ordinario tal y como anunciaba la Exposición de Motivos del proyecto de reforma del año 2007. Para ello será necesario resolver el necesario debate previo acerca de si este es el modelo que demanda o no nuestra sociedad. En este debate podrán defenderse dos posiciones antagónicas. Una primera será la de aquellas personas que puedan verlo desde la óptica de la persona acusada y pensar como lo haría ella: la Administración está denunciando en un proceso y, ya antes de que se dicte la sentencia, pretende cobrar la responsabilidad

civil derivada de un delito por el que todavía no se ha condenado en sentencia vulnerándose, entre otras cosas, la presunción de inocencia. Frente a esta muy respetable opinión cabría matizar que, como antes se decía, aquí no puede decirse que se esté cobrando una responsabilidad civil todavía no declarada. Se trata del cobro de una deuda tributaria nacida en el momento del devengo, esto es, anterior a cualquier conducta defraudatoria o delictiva. Podría añadirse que, por cobrar de antemano la deuda tributaria tampoco se está vulnerando la presunción de inocencia –el procedimiento de liquidación no es un procedimiento sancionador- ni, en definitiva, la Administración esta alterando o condicionando la decisión que, sobre el posible delito, finalmente adopte el juez penal.

Pero la cuestión podría verse también desde el punto de vista de la Administración. Desde esta óptica, que la Administración actúe, liquide y quiera cobrar antes de que un juez resuelva no es algo extraño e inusual en nuestro sistema jurídico. Todo lo contrario, es lo normal y habitual siempre que existe un acto administrativo y una liquidación tributaria lo es. La Administración goza de autotutela declarativa y ejecutiva y, salvo que un juez acuerde la suspensión, la Administración procederá a ejecutar sus actos –y a cobrar sus créditos- aún cuando la revisión de ese acto esté sometida a un proceso judicial. Se trataría por tanto de aplicar ese mismo modelo al cobro de las deudas tributarias afectadas por un proceso penal. Y aquí la cuestión podría plantearse en los siguientes términos: si a cualquier persona la Administración le liquida y cobra pese a que exista un proceso judicial que esté revisando esa deuda, ¿por qué ese mismo criterio no se va a aplicar a quien es, además de deudor, posible autor de un delito contra la Hacienda Pública según ha entendido ya el juez de instrucción al abrir las diligencias correspondientes? Dicho con otras palabras: quien es posible autor de un delito contra la Hacienda Pública ¿es merecedor de una suspensión automática en el cobro de sus deudas por ese sólo hecho? ¿es merecedor de un trato distinto e incluso más favorable al que tendría cualquier otro ciudadano frente a la Administración?.

Este es el debate que queda por resolver -e insisto en lo ya dicho- esta es una cuestión que queda deferida al legislador ordinario que es el que tendrá que decidir si entra por la puerta que le está abriendo este 305.5 del Código Penal. Esta cuestión tendrá que resolverla. No sé si ahora o más tarde o quizás nunca.

## **Coloquio**

### **Intervención**

*Pregunta Luis Miguel Castán.*

Para el compañero Juan Manuel Herrero de Egaña. Mi pregunta es muy concreta casi más de tributario que de penal. Dado lo dispuesto en el actual Art. 305, apartado 5º del Código Penal, si la Administración ha liquidado y ejecutado la deuda constante el proceso penal, te pregunto: si con posterioridad, en vía penal, se aprecia la absolución del acusado por no concurrir los elementos objetivos del tipo, éste tendría derecho, debo suponer, a instar la devolución de las cantidades que hubiera pagado, a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos; ahora bien, este procedimiento no está pensado para estos casos. ¿Eso es así?.

**Sr. D. Juan Manuel Herrero de Egaña**

Suponiendo que el modelo al que apunta el artículo 305.5 llegara a ser aprobado, si la Administración llegara a liquidar y a recaudar, y posteriormente se dictara una sentencia absolutoria, habría que analizar el motivo de la absolución, dependería del motivo de la absolución.

Si el motivo de la absolución es que los hechos no han existido, como la liquidación tendría que ser siempre provisional, esa liquidación desaparecería y daría lugar a una posterior devolución de ingresos indebidos. Si el motivo fuera porque el juez ha considerado que la liquidación era correcta pero que no era delictiva, porque por ejemplo faltaba el dolo, pienso que la liquidación se tendría que mantener.

### **Maximino Linares Gil**

Muy bien. La verdad es que no me resisto a aprovecharme de la posición de privilegio que tengo para, completando la reflexión que ha apuntado esta pregunta, analizar que cuando hablamos de hechos o de la cuota como hecho, yo creo que también hay que diferenciar lo que son hechos en sí mismos de lo que es el elemento normativo del tipo, es decir, la determinación de la deuda. Porque las reglas de determinación de esa deuda no tienen por qué coincidir en el ámbito administrativo y en el ámbito penal. Con lo cual, una absolución puede ser, porque a efectos penales, por ejemplo, no se llega a una determinada cuota, o que –incluso– habiendo sentencia condenatoria se fije una determinada cuota, y no necesariamente tiene por qué coincidir con la cuota que, en su caso, se estableciera en una liquidación administrativa, ni eso necesariamente implica una revisión, porque las reglas pueden ser diferentes.

Esto es algo que en algún Derecho, como en el alemán, pues ya está asumido y, bueno, en la hipótesis de que el legislador ordinario abordara algún día alguna reflexión de ese tipo, también esto será una variable que, creo yo, debe tenerse en cuenta.