



***MÁSTER UNIVERSITARIO EN ACCESO A LA PROFESIÓN DE
ABOGADO POR LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA
(EN COLABORACIÓN CON EL ILUSTRE COLEGIO DE
ABOGADOS DE CANTABRIA)***

TRABAJO FIN DE MÁSTER

CURSO ACADÉMICO 2016-2017

AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN EN EL DELITO FISCAL

SCOPE AT CRIMINAL LIABILITY IN FISCAL CRIME

AUTOR: EMILIAN REVENCO

**DIRECTORA: DRA. PAZ M. DE LA CUESTA AGUADO
CATEDRÁTICA DE DERECHO PENAL
UNIVERSIDAD DE CANTABRIA**

I) ÍNDICE

I) ÍNDICE.....	1
II) ABREVIATURAS	3
III) JUSTIFICACIÓN Y ESTRUCTURA DEL TFM.....	4
IV) EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL DELITO FISCAL	5
V) INTRODUCCIÓN AL DELITO FISCAL.....	10
1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.....	10
2. LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN EL CÓDIGO PENAL.....	11
VI) ESTRUCTURA TÍPICA DEL DELITO FISCAL.....	13
1. LAS CARACTERÍSTICAS DEL DELITO FISCAL.....	13
2. LA NATURALEZA JURÍDICA EN FUNCIÓN DEL SUJETO ACTIVO ...	14
2.1 DELITO COMÚN.....	14
2.2 DELITO ESPECIAL.....	17
2.3 LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO.....	19
VII) LOS SUJETOS INTERVINIENTES EN EL DELITO FISCAL	21
1. EL SUJETO ACTIVO DEL ARTICULO 305 CP	21
2. LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS	21
2.1 EL CONTRIBUYENTE	22
2.2 EI SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE.....	23
2.3 EL SUJETO PASIVO.....	23
VIII) FORMAS DE PARTICIPACIÓN EN EL DELITO FISCAL.....	25
1. LA COAUTORÍA	25
2. LA INDUCCIÓN.....	27
3. LA COOPERACIÓN NECESARIA.....	32
3.1 EI ASESOR FISCAL.....	34
3.1.1 CONCEPTO DE ASESOR FISCAL.....	34
3.1.2 LA RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL.....	35
3.1.2.1 ACTUACIÓN DOLOSA DEL ASESOR FISCAL.....	35
3.1.2.2 RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL CUANDO NO HAY AUTOR.....	36
3.1.2.3 RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL CUANDO ACTÚA CON IMPRUDENCIA.....	38

3.1.2.4 RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL CUANDO SE LIMITA A CUMPLIR ORDENES DEL CONTRIBUYENTE	38
3.1.2.5 RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL CUANDO CONOCE LAS INTENCIONES DEL CONTRIBUYENTE Y NO IMPIDE LA DEFRAUDACIÓN	38
4 LA COMPLICIDAD	39
4.1 CONCEPTO Y DEFINICIÓN	39
4.2 EL PROBLEMA DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 65.3 CP	40
4.3 LA FIGURA DEL TESTAFERRO Y EL TIPO CUALIFICADO DEL 305.BIS.C.....	42
4.4 TIPO CUALIFICADO DEL DELITO FISCAL.....	44
IX) CUESTIONES ANEXAS AL DELITO FISCAL.....	46
1. LA DOCTRINA DE LA “NEGLIGENCIA DELIBERADA” EN EL DELITO FISCAL	46
2. ESPECIAL REFERENCIA A LA SENTENCIA DE 5 DE JULIO DE 2016 DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE BARCELONA EN RELACIÓN CON LA DOCTRINA DE LA NEGLIGENCIA DELIBERADA	48
2.1 ANTECEDENTES	48
2.2 LA ACUSACIÓN DEL MINISTERIO FISCAL.....	49
2.3 LA ACUSACIÓN DE LA ABOGACIA DEL ESTADO	49
2.4 LA SENTENCIA	49
2.5 LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LA NEGLIGENCIA DELIBERADA	50
2.6 EL FALLO	52
X) CONCLUSIONES	53
XI) BIBLIOGRAFÍA.....	57
XII) RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA	60

II) ABREVIATURAS

AN	AUDIENCIA NACIONAL
AP	AUDIENCIA PROVINCIAL
CE	CONSTITUCION ESPAÑOLA 1978
CEE	COMUNIDAD EUROPEA
CIT.	CITADO
CP	CÓDIGO PENAL
IRPF	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
IS	IMPUESTO DE SOCIEDADES
LGT	LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003 DE 17 DE DICIEMBRE.
LO	LEY ORGÁNICA
LOTCC	LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 2/1979 DE 3 DE OCTUBRE.
NÚM.	NÚMERO
JP	JUZGADO DE LO PENAL
PÁG.	PÁGINA
SAN	SENTENCIA AUDIENCIA NACIONAL
SAP	SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL
STC	SENTENCIA TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
SSTC	SENTENCIAS TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
SSTS	SENTENCIAS TRIBUNAL SUPREMO
STS	SENTENCIA TRIBUNAL SUPREMO
STJCE	SENTENCIA TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD EUROPEA
TC	TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
TJCE	TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD EUROPEA
TS	TRIBUNAL SUPREMO

III) JUSTIFICACIÓN Y ESTRUCTURA DEL TFM

El presente Trabajo de Fin de Máster es requisito imprescindible para la aprobación del Máster Oficial de Acceso a la Profesión de Abogado, que habilita a su vez, la realización del Examen Oficial de Acceso a la Abogacía, conforme la Ley 34/2006, de 30 de octubre, sobre el acceso a las profesiones de Abogado y Procurador de los Tribunales y su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 775/2011, de 3 de junio.

El contenido del trabajo tiene por objeto reflexionar sobre los problemas que plantean la autoría y la participación en el delito fiscal regulado en el artículo 305 del Código Penal, así como, las soluciones que han dado nuestros Tribunales en la práctica. Se analiza un delito sometido a continuos cambios y adaptaciones y que es muy conocido gracias a los famosos casos de defraudación que se han dado a conocer por los medios informativos. Delitos fiscales cometidos desde empresarios a políticos y pasando por deportistas de elite, médicos, banqueros y actores, así como noticias sobre “Lista de Falciani”, “Los papeles de Panamá”, “el caso Muela” o “el caso Messi”, han despertado mi interés acerca de la autoría y la participación en este delito tan complejo y que plantea serias dificultades en la práctica a los juzgadores.

Asimismo, se analizan supuestos controvertidos que pueden plantear dudas en la práctica en relación con la responsabilidad de los profesionales intervinientes en estos tipos de delitos como puede ser una la figura de un abogado o la de un asesor fiscal.

IV) EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL DELITO FISCAL

El delito de defraudación fiscal se introdujo en España en 1977, por medio de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, *sobre medidas urgentes de reforma fiscal*. A partir de ese momento, el artículo 319 del Código Penal de 1973, pasaba a regular el delito fiscal. La conducta consistía en defraudar a la Hacienda Pública Estatal o Local, mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales, cuando la cantidad defraudada fuese igual o superior a dos millones de pesetas, es decir, aproximadamente doce mil euros. Según la Exposición de Motivos de la mencionada Ley, se trataba de conseguir una mayor sinceridad tributaria y de castigar aquellas defraudaciones de gran relevancia. Sin embargo, el artículo 319 fue considerado un fracaso por varios motivos, según BAJO FERNÁNDEZ¹.

El primero de ellos, la poca eficacia del propio artículo, ya que durante los años 1977 a 1985 los Tribunales solo se pronunciaron en trece ocasiones, en diez de las cuales dio lugar a sentencias absolutorias, produciéndose sólo tres condenas y doscientos ochenta y tres casos de defraudación tributaria pendientes de resolver².

En segundo lugar, el único órgano competente para denunciar este tipo de delitos era la Administración tributaria, y, por último, el artículo 36 y 37 de la propia Ley que creó el artículo 319, estableció un agotamiento previo de la vía administrativa, ante la propia Administración tributaria, antes de poder poner en conocimiento al Ministerio Fiscal, la posible comisión del delito fiscal, lo cual, podía alargar durante mucho tiempo la persecución de la posible conducta defraudatoria. Las críticas a la inclusión del delito en el Código Penal no tardaron en llegar, incluso, algunos autores la calificaron como desafortunada³,

¹ BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho Penal, Parte Especial, Delitos Patrimoniales y Económicos*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1989, págs. 426-427.

² AGENCIA TRIBUTARIA, "Observatorio del Delito Fiscal, Primer Informe", Madrid, 2006, pág. 8. Disponible en: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf [Citado: 10/11/2016].

³ RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo Delito Fiscal", en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 16, pág. 707; En el mismo sentido, FERNÁNDEZ ALBOR, A., *Estudios sobre criminalidad económica*, Ed. Bosch, Barcelona, 1978, pág. 108.

por considerar mejor una regulación a través de una ley especial, fuera del Código Penal, junto a las infracciones y sanciones tributarias, y especificando las conductas defraudatorias.

Ocho años más tarde de la introducción del delito fiscal, y con la primera Constitución Española de la democracia en marcha, se aprobó la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, *de reforma del Código Penal en materia de delito contra la Hacienda Pública*, consecuencia del Proyecto de 1980 y el Anteproyecto de 1983. Esta Ley reubicaba el delito fiscal regulado en el antiguo 319 del Código Penal, en el artículo 349, y bajo el título específico de << Delitos contra la Hacienda Pública >>. Entre otros muchos cambios, convirtió el delito fiscal en una conducta perseguible de oficio por la Justicia, eliminando la prejudicialidad administrativa que exigía un largo proceso de fijación de la deuda antes de poder denunciar judicialmente el delito. Además, se introdujeron nuevas modalidades delictivas en los artículos 350 y 350 bis⁴. Asimismo, se incorporaron mejoras técnicas en la tipificación de los delitos y se elevó de dos millones a cinco millones de pesetas, es decir aproximadamente treinta mil euros, la cuantía a defraudar para ser considerada delito. Otra de las principales novedades fue la incorporación de la “Hacienda Pública Autonómica” como nuevo sujeto pasivo del delito fiscal, consecuencia de la aprobación de la Constitución de 1978⁵. Según los datos del Primer Informe del Observatorio del delito fiscal del año 2006 emitido por la Agencia tributaria, hubo un aumento de los comportamientos delictivos relevantes y un aumento de los delitos perseguidos por la Justicia, comparando con la regulación vigente hasta el año de su aprobación⁶.

El año 1995 se caracterizó por dos modificaciones importantes en materia de defraudación fiscal. La primera se llevó a cabo mediante la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, *por la que se modificaron determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Esta Ley incorporó la protección del patrimonio de la

⁴ ROSSY, M.J., *EL Delito Fiscal*, Ed. Bosch, Barcelona, 1989, págs. 62-64.

⁵ Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, *de reforma del Código Penal en materia de delito contra la Hacienda Pública*.

⁶ MARTIN LÓPEZ, T., “Aspectos Procesales del Delito contra la Hacienda Pública” en ARROYO ZAPATERO, L. y TIEDEMANN, K., *Estudios del Derecho Penal Económico*, Ed. Universidad Castilla la Mancha, 1994, págs. 215-217.

Seguridad Social, dentro del mismo título. Además, sus modificaciones afectaron al tipo delictivo del delito fiscal, especialmente la regulación expresa de la elusión de pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones como elemento integrante del tipo delictivo. Asimismo, se contempló la regularización tributaria que conllevaba la ausencia de la responsabilidad penal siempre que se regularizase la situación tributaria de manera espontánea y voluntaria⁷. El 23 de noviembre de 1995, se aprobó el Código Penal vigente por medio de la Ley Orgánica 10/1995, que incorporó las modificaciones sobre la Seguridad Social, la regularización tributaria y la regulación expresa de los pagos a cuenta y de las retenciones incorporados por la Ley 6/1995, sin apenas modificaciones sustanciales, pero en un título y un artículo diferente⁸. La principal novedad en cuanto al delito fiscal del Código Penal de 1995, radicaba en la incorporación de dos preceptos nuevos sobre el fraude de la Comunidad Europea, como consecuencia de la aprobación del Convenio para la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas. A partir de del nuevo Código Penal de 1995, la regulación de los delitos tributarios se encuentra regulada en el título XIV, artículos 305 a 310 CP⁹.

Posteriormente, la reforma del Código Penal operada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, se limitó a modificar los umbrales de punibilidad del delito fiscal, estableciendo el límite de la persecución del fraude a más de 120.000 euros¹⁰. Además, se agravó la condena, pudiendo llegar hasta los cuatro años de prisión con una multa de hasta el séxtuplo de la cuantía defraudada. Se unificaron los criterios y se establecieron las mismas penas para la defraudación de la Hacienda de la Comunidad Europea, cuando la cantidad defraudada excediese de 50.000 euros¹¹.

⁷ BAZA DE LA FUENTE, M.L., "Tesis Doctoral", *El delito fiscal: Particular Referencia al artículo 305 del Código Penal*, Madrid, 2001, pág. 74.

⁸ RODRIGUEZ MOURULLO, G., "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A. y MENDOZA BUERGO, B., *Código Penal*, Ed. Thomson Civitas, Madrid, 2004, pág. 1660.

⁹ MORILLAS CUEVA, L., "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social" en COBO DEL ROSAL, M., *Compendio de Derecho Penal Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 541.

¹⁰ REIG REIG, J.V., *Estudio sobre la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre*, Ed. Dijusa, Las Palmas, 2004, pág. 40.

¹¹ Exposición de motivos de la *Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, punto II., 1).*

La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, *por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, introduce también novedades en materia de delito fiscal. Destaca de ella la reforma en el tratamiento de las personas jurídicas desde un punto de vista penal. Se incrementaron las penas y se exigió un mayor control para el cumplimiento de sus deberes tributarios. Además, se elevó la pena máxima para el delito de defraudación de cuatro a cinco años. La mencionada Ley añadió el artículo 305.5 CP, en donde se otorgaba la posibilidad a los jueces y tribunales de recabar información a la Administración tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil derivada de estos delitos¹².

En el año 2012 se produjeron múltiples cambios del delito fiscal motivados por las reformas en materia tributaria. Ello desembocó en la aprobación de una nueva reforma por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, *por la que se modificó la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social*. Esta Ley modificó todas las figuras delictivas del título XIV, salvo el delito contable, regulado en el artículo 310 del Código Penal. Además, introdujo un nuevo tipo agravado en el artículo 305.bis CP, para las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad, sancionándolas con penas que oscilan entre dos y los seis años de prisión, incrementando con ello el plazo de prescripción del delito¹³.

El último cambio legislativo en materia del delito fiscal tuvo lugar en el año 2015, fue mediante la aprobación de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modificó la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Una de las principales novedades es que la reforma conllevó la supresión de todas las faltas del Código Penal, y en consecuencia, de los artículos 627 y 628 en materia fiscal. Además, la Ley llevó a cabo una mejora técnica en la regulación penal de las personas jurídicas introducida en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio. También,

¹² CORTÉS BECHIARELLI, E., "Delito contra la Hacienda Pública para épocas de crisis" en ÁLVAREZ GARCÍA, J. y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Comentarios a la Reforma Penal de 2010*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, págs. 348-349.

¹³ MORALES PRATS F., "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en QUINTERO OLIVARES, G. y MORALES PRATS F., *Comentarios al Código Penal Español*, Ed. Thomson Reuters, Pamplona, 2016, pág. 545.

creó un nuevo artículo 308 *bis* CP, que contempla una regulación específica de la suspensión de condenas privativas de libertad para los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Asimismo, se reformó el artículo 31 *bis* CP, que abrió la posibilidad para exigir responsabilidad penal a los “partidos políticos”, por aquellos delitos cometidos en su nombre y por cuenta de las mismas, y por tanto, del delito fiscal. Según PÉREZ ARIAS, ello es debido a que el Legislador consideró necesario ofrecer una especial protección al patrimonio de la Hacienda Pública, al que todos debemos contribuir en función y de acuerdo con los principios y valores constitucionales¹⁴.

¹⁴ PÉREZ ARIAS, J., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en MORILLAS CUEVA, L., *Estudio sobre el Código Penal reformado, Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015*, Ed. Dykinson, Madrid, 2015, págs. 691-692.

V) INTRODUCCIÓN AL DELITO FISCAL

1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Antes de entrar a analizar el delito fiscal del artículo 305 CP es conveniente revisar su fundamento constitucional, ya que el fraude tributario supone un ataque tanto al orden económico, como a los principios y valores constitucionales que velan por el sostenimiento de los servicios sociales y de las cargas públicas. Según la Constitución de 1978¹⁵, los ciudadanos tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad¹⁶. El delito fiscal se introduce en el Código Penal por la necesidad de conferir un plus de protección a los valores constitucionales que están en juego y que también integra el Principio de Solidaridad estrechamente ligado a los de Igualdad y Justicia de cuya efectividad depende la dimensión social del Estado que proclama la Constitución de 1978 en su artículo primero¹⁷. Así lo reconoció el propio Tribunal Constitucional en la STC 76/1990, de 26 de abril afirmando que: “la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al Legislador y a los órganos de la Administración tributaria¹⁸, es decir, no es una opción que quede a la libre disponibilidad del Legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a << un sistema tributario justo >>, como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1”¹⁹.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo también se ha pronunciado en este sentido al decir que: “el pago de impuestos es un deber jurídicamente

¹⁵ El artículo 31.1 de la Constitución Española dice: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

¹⁶ LOPEZ RAMON, F., GONZALEZ AGUADO, J., ÁVILA RODRÍGUEZ, C.A., *Las Prestaciones públicas no patrimoniales tributarias*, Ed. Inap, Madrid, 2015, pág. 38.

¹⁷ SANTIESTEBAN RUIZ, A., “De los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en ARROYO ZAPATERO, L. y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE I., *Comentarios al Código Penal*, Ed. Iustel, Madrid, 2007, pág. 684.

¹⁸ En este sentido, véanse las SSTC: 27/1981, de 20 de julio; 19/1987, de 17 de febrero y 46/2000, de 17 de febrero.

¹⁹ FERRO VEIGA, J.M., *Aspectos Legales sobre el Delito Fiscal en la Investigación patrimonial el blanqueo de capital*, Ed. Ecu, Alicante, 2011, pág. 135.

exigible y que tiene su reflejo constitucional en el artículo 31.1 CE²⁰. El bien jurídico que protege el delito fiscal es de carácter económico, es decir el patrimonio de la Hacienda Pública, en esta dirección se pronunciaron las sentencias de Alto Tribunal ya en los años noventa²¹.

2. LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN EL CÓDIGO PENAL

El título XIV del Código Penal, regula los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social que comprende los artículos 305 a 310 bis. Dichos preceptos prevén tanto la elusión de pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales, como de fraude de subvenciones. El bien jurídico protegido por el delito fiscal es el patrimonio de Hacienda Pública, española y europea. La Hacienda Pública española está formada por la Hacienda Pública Estatal, la Autonómica, la Local o la Foral. Sin embargo, el concepto jurídico de Hacienda Pública, en el Derecho financiero y tributario se entiende desde tres perspectivas diferentes: subjetiva, funcional y objetiva²².

Desde un punto de vista subjetivo, son todos aquellos Entes públicos que la componen y que son los titulares de derechos y obligaciones de contenido económico. En cuanto a las funciones que realiza, se entiende como un conjunto de actividades administrativas que tienen por finalidad desarrollar lo que se conoce como la función tributaria, así como la recaudatoria y la aplicación de los recursos necesarios para su cumplimiento. Objetivamente la Hacienda Pública, se refiere al conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico a los que los contribuyentes o deudores tributarios se ven obligados a abonar²³. Según la doctrina mayoritaria, actualmente el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, y que tiene carácter supraindividual o colectivo, pero no es estrictamente económico, sino que

²⁰ En este sentido, véase la STS: 192/2006, de 1 de febrero.

²¹ En este sentido, véase la STS: 12038/1990, de 27 de diciembre.

²² LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2008, pág. 315; También, en el mismo sentido: PORTILLO NAVARRO, M.J., *Manual de Fiscalidad*, Ed. Tecnos, Madrid, pág. 288.

²³ MARTÍN QUERALT, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2016, pág. 654; Asimismo, sobre el BJP: BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho Penal, Parte Especial, Delitos Patrimoniales y Económicos*, Ed. Cetro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1989, pág. 429.

implícitamente cabe deducir que el tipo penal tutela también las posibilidades del Estado de llevar una política financiera y fiscal adecuada²⁴. La doctrina minoritaria defiende que lo que se protege son las funciones que el tributo tiene encomendadas, como puede ser la función tributaria y la recaudatoria para la realización del gasto público²⁵.

El Código Penal de 1995 incorporó la protección penal de la Hacienda Pública Comunitaria con la que España estaba comprometida desde su incorporación en la CEE, en 1986²⁶. Ello es consecuencia también de varias sentencias dictadas por el TJCE, en donde obligaba a Estados Miembros a proteger los intereses comunitarios con la misma intensidad que los propios²⁷. Además, el Código Penal introdujo en este articulado los compromisos adquiridos por el Estado español en el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, de 26 de julio de 1995, que tenían por finalidad mejorar la protección penal de los intereses financieros de aquellos países que formaban parte de la comunidad, a través de medidas jurídicas sancionadoras uniformes en la lucha contra el fraude. En este contexto se incorporaron en el Código Penal tres preceptos para tutelar dichos intereses: Por un lado, se configuró un delito de defraudación tributaria a la Hacienda de las Comunidades Europeas (305.3 CP), otro delito de defraudación de los presupuestos generales (306 CP) y finalmente, el delito de malversación de fondos (308 CP), provenientes de las Comunidades Europeas.

²⁴ BAJO FERNÁNDEZ M., *Manual de Derecho Penal, Parte Especial*, Ed. Cetro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993, pág. 607;

²⁵ GÓMEZ DE LA TORRE B., FERRÉ OLIVE J.C., *Todo sobre el Fraude Tributario*. Ed. Praxis, Barcelona, 1993, pág. 20.

²⁶ CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS F., "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", en ÁLVAREZ GARCIA, J., *Derecho Penal Español, Parte Especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág. 798.

²⁷ En este sentido, véanse las SSTJCE: 32/1990, de 21 de septiembre y 164/1999, de 22 de junio.

VI) ESTRUCTURA TÍPICA DEL DELITO FISCAL

1. LAS CARACTERÍSTICAS DEL DELITO FISCAL

El delito de defraudación fiscal, junto a la defraudación comunitaria y el fraude de subvenciones son delitos contra la Hacienda Pública, regulados en el Título XIV del vigente Código Penal, que se configuran leyes penales en blanco, y, que han de ser completados con otras disposiciones y normas no penales, sino tributarias, en este caso²⁸. Así lo establece tanto el propio Tribunal Supremo, como el Tribunal Constitucional²⁹.

Es un delito que se puede cometer tanto por acción como por omisión en las conductas señaladas en el artículo 305: “eludir el pago de tributos, obtener devoluciones indebidas o disfrutar indebidamente de beneficios fiscales como pueden ser las deducciones, las bonificaciones, exenciones o desgravaciones obtenidas de forma fraudulenta”. La conducta del defraudador tiene que ser dolosa, ello implica que el sujeto activo ha de conocer la elusión del pago de los tributos por medio de actuaciones u omisiones fraudulentas que tengan por finalidad ocultar la situación tributaria real a la Agencia tributaria. La Jurisprudencia del Tribunal Supremo ha admitido incluso el dolo eventual³⁰, con lo cual, basta el ánimo de dañar, sin que sea preciso un *animus nocendi*, es decir de querer dañar. Con lo cual, es suficiente conocer la elusión fiscal y querer evitar la verdadera imposición. El dolo es lo que eleva a categoría de delito estas defraudaciones, por lo que la negligencia o la imprudencia no se castigaran mediante el precepto penal, aunque con ciertas matizaciones, como se explicará más adelante.

Sin embargo, es necesario que esa acción u omisión dolosa tenga un resultado negativo para el patrimonio de la Hacienda Pública, con lo que le convierte en un delito de resultado, de naturaleza patrimonial. El resultado es la defraudación de una cantidad superior a 120.000 euros, que corresponderá

²⁸ GARBERÍ LLOBREGAT, J., BLANCO PEÑALVER, A., *Interpretación Jurisprudencial y Legislación Complementaria*, Ed. Bosch, Barcelona, 1999, pág. 1093; También en el mismo sentido, MARTÍN QUERALT, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 641;

²⁹ En este sentido, véanse las: SSTS 872/2002, de 16 de mayo; 87/2001, de 2 de abril y 57/2010, de 4 de octubre.

³⁰ En este sentido véanse las: SSTS 274/1998, de 25 de febrero y 2115/2003, de 3 de enero.

determinar a los Jueces o Tribunales. Las cuantías inferiores serán ilícitos administrativos y se sancionarán en la misma vía, por la Agencia tributaria.³¹.

Desde un punto de vista del sujeto activo³², actualmente, y de acuerdo con la doctrina mayoritaria se configura como delito especial propio. Es decir, es delito especial dado que únicamente pueden ser sujetos activos quienes posean ciertas condiciones especiales que requiere la Ley, y propio, ya que describe una conducta que solo es punible a título de autor cuando se realice por ciertos sujetos³³. Sobre esta cuestión la doctrina se encuentra dividida.

2. LA NATURALEZA JURÍDICA EN FUNCIÓN DEL SUJETO ACTIVO

2.1 DELITO COMÚN

La doctrina minoritaria considera que el delito fiscal es un como delito común, es decir, según estos autores, el artículo 305 del Código Penal no limita el ámbito de los posibles sujetos activos, sino que se refiere a “todo aquel” que ejecute la acción típica de defraudar a la Hacienda Pública. Es decir, no se requiere la condición de deudor u obligado tributario para que se derive una posible responsabilidad penal, por lo tanto, cualquier persona puede estar en las condiciones fácticas para cometer esta ilegalidad³⁴. El primer motivo para considerarlo como delito común se encuentra en el propio articulado del artículo

³¹ SANTIESTEBAN RUIZ, A., “De los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en ARROYO ZAPATERO L. y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE I., *Comentarios al Código Penal*, cit., pág. 683; También, en el mismo sentido CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en ÁLVAREZ GARCIA, J., *Derecho Penal Español, Parte Especial*, cit., pág. 810.

³² Es conveniente en este momento dejar claro la diferencia entre autor y sujeto activo del delito. El concepto de autor se refiere a la realización de la conducta típica y de la exigencia de responsabilidad penal y sujeto activo, es la persona física o jurídica a quien se destina la norma penal, y que reúne los requisitos para poder llevar a cabo la acción típica, según DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Autoría y Participación en los Delitos contra la Administración Pública”, en ALVAREZ GARCÍA, J., *Tratado de Derecho Penal Español, Delitos contra las Administraciones Públicas y de Justicia*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 92.

³³ En cuanto al concepto de delito especial y común, véase MIR PUIG, S., *Derecho Penal, Parte General*, Ed. Reppertor, Barcelona, 2016, pág. 236; En el mismo sentido: MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal, Parte Especial*, Valencia, 2015, pág. 903 y DE LA CUESTA AGUADO, P.M., *Tipicidad e imputación objetiva*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, págs. 70-72.

³⁴ OGANDO DELGADO, M.A., “El Fraude Tributario en el Nuevo Código Penal en Boletín De la Facultad de Derecho, núm. 10-11”, Ed. UNED, Madrid, 1996, pág. 201.

305 CP, que en ningún momento especifica o limita el círculo de los posibles sujetos activos, y ni siquiera lo hace de una forma implícita, con lo cual, no se puede hablar de un delito especial³⁵.

El segundo argumento es que algunos sujetos como pueden ser los representantes legales o voluntarios de las personas físicas o jurídicas, quedarían impunes en este tipo de delitos, ya que estos actúan en nombre de dichos sujetos, y de considerarlo delito especial propio, no se les podría exigir responsabilidad.

Por último, estos autores justifican su postura por el propio Título XIV del Código Penal, que no incluye solo el pago de los tributos o impuestos, sino que también se puede cometer el delito por otros conceptos como pueden ser las bonificaciones, desgravaciones, o subvenciones y como consecuencia de ello aumenta el círculo de posibles sujetos activos de la ilegalidad sin limitarlo únicamente a los obligados tributarios. En este sentido se pronunció APARICIO PÉREZ³⁶, diciendo que cualquier persona puede llegar a consumir el delito, incluso sin ser sujeto pasivo tributario y no quedarían impunes aquellos supuestos donde se apreciaran auténticos montajes para evitar el pago de impuestos, en los que el verdadero autor no aparece formalmente como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

La mayoría de estos pronunciamientos tuvieron lugar en torno a los años noventa, y analizaban el articulado del Código Penal de 1973, reformado por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, y del Código Penal 1985 respectivamente. Como ya se comentó, el delito fiscal se incorporó en nuestro ordenamiento jurídico en el año 1977, y en los primeros años fue muy criticado por sus defectos y por los resultados.

³⁵ Entre los defensores de esta doctrina minoritaria encontramos a PÉREZ ROYO, CORDOBA RODA, SIMÓN ACOSTA, RODRIGUEZ MOURULLO, según afirma BAZA DE LA FUENTE M.L. *El Delito Fiscal: Particular Referencia al Artículo 305 del Código Penal*, Ed. UCM, Madrid, 2004, págs. 263-264.

³⁶ APARICIO PÉREZ, A., *La Regulación de los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Ed. Lexnova, Valladolid, 1997, págs. 35-36 y 65; En el mismo sentido, APARICIO PÉREZ, A., ÁLVAREZ GARCÍA, S., "Defraudación Tributaria y el Delito Contable, en *Crónica Tributaria núm. 136*", Ed. Universidad de Oviedo, Oviedo, 2010, pág. 14.

Es ese período fueron muchos los autores que defendían esta postura y con bastante fundamento³⁷, basándose especialmente en las consecuencias prácticas que planteaba el delito, dado que posibilitaba sancionar de forma directa como autor a aquellas personas que con relativa frecuencia cometían la conducta delictiva sin tener la cualidad de sujeto pasivo tributario, tales como podían ser los representantes, y además, otorgaba una mayor protección del patrimonio de la Hacienda Pública, dado que podía castigarles a título de autor con la totalidad de la pena sin hacer distinciones del sujeto, siempre que hubiere llevado a cabo la conducta defraudatoria. La doctrina considera, además, que, de considerarlo delito especial, muchas veces se daría un trato de favor al auténtico culpable, castigándolo como mero partícipe y rebajándole la pena según el caso concreto. Por lo tanto, este sector doctrinal ni siquiera piensa que la defraudación ha de consistir en la infracción de un deber, sino que basta con ocasionar un perjuicio a la Hacienda Pública, aun cuando se trate de tributos ajenos³⁸.

Esta doctrina no llegó a convencer a la mayoría de los autores y tampoco al Tribunal Supremo, que fue uno de los grandes inconvenientes para que sus ideas prosperaran. La doctrina mayoritaria alega que de considerarlo como delito común, los meros partícipes no se verían beneficiados por la rebaja de la pena, pudiendo dar muchos problemas en aquellos casos donde no se pueda probar el grado de intervención o de participación del *extraneus*³⁹. Incluso el “Legislador”, se posicionó en la doctrina contraria mediante las modificaciones del artículo 31 y 31 *bis* del Código Penal, que cerró otra vía de defensa de esta posición, ya que daba solución a la persona que actuaba en nombre de otro, castigándola a título de autor a los administradores de hecho o de derecho, así como a los representantes legales o voluntarios que realizasen esa conducta delictiva.

³⁷ AGENCIA TRIBUTARIA, Observatorio del Delito Fiscal, “Primer Informe” cit., pág. 16.

³⁸ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, Ed. Derecho Reunidas, 2004, pág. 23; También en el mismo sentido, LAMARCA PÉREZ C., *Derecho penal, Parte especial*, Ed. Colex, Madrid, 2005, pág. 409.

³⁹ MORALES PRATS F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en QUINTERO OLIVARES G. y MORALES PRATS F., *Comentarios al Código Penal Español*, cit., pág. 551.

2.2 DELITO ESPECIAL

Actualmente, la doctrina mayoritaria considera que el delito fiscal es un delito especial propio, y, por tanto, únicamente pueden ser sujetos activos un círculo restringido de personas de acuerdo con la Ley General Tributaria. Según MIR PUIG, “los delitos especiales exigen unos requisitos o condiciones en los sujetos que realizan la conducta que están en la ley”⁴⁰. Según DE LA CUESTA AGUADO, “en los delitos especiales propios únicamente pueden ser autores aquellas personas en las que recaigan los requisitos, condiciones o características típicas de la conducta”. Por lo tanto, el interviniente que no reúne los requisitos necesarios para el tipo, no puede ser autor⁴¹.

En primer lugar, el delito se considera especial, ya que para la realización de la conducta típica, es necesaria una relación jurídico-tributaria previa o preexistente, entre el contribuyente y la Hacienda Pública⁴². Es decir, el delito demanda un incumplimiento de un deber jurídico extrapenal, tributario en este caso, cuestión por la que se le ha calificado también, como un delito de infracción de deber⁴³.

En segundo lugar, se le califica de especial propio, porque la obligación tributaria tiene un carácter propio, personal e intransmisible para cada

⁴⁰ MIR PUIG, S., *Derecho Penal Parte General*, cit., pág. 236.

⁴¹ DE LA CUESTA AGUADO, P.M., *Delitos contra las Administraciones Públicas y de Justicia* en ÁLVAREZ GARCIA, J., *en Tratado de Derecho Penal Español*, de Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 92 y 98-100.

⁴² SANTIESTEBAN RUIZ, A., “De los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en ARROYO ZAPATERO L. y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE I., *Comentarios al Código Penal*, cit., págs. 685 y 687.

⁴³ Se trata de un delito especial tanto del punto de vista formal como material, en este sentido se ha pronunciado: MARTINEZ-BUJAN PÉREZ, C., *Derecho Penal, Parte Especial D*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág. 653: “el delito fiscal únicamente puede ser ejecutado por un círculo restringido de sujetos, en la medida en que solo el obligado tributario o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal reúnen los requisitos para realizar la conducta típica. La Jurisprudencia lo ha entendido así desde siempre. Hay que, aclarar dos cosas, el delito fiscal regulado en el artículo 305, es especial propio desde una perspectiva formal, pero también desde un punto de vista material es un delito de infracción de deber, ya que la imputación del autor ha de fundamentarse en el incumplimiento del deber tributario. Añade que, con el nuevo Código Penal, se ha aclarado más el criterio dominante de delito especial y se ha reforzado la idea de que el delito se construye esencialmente sobre la base de la infracción un deber extrapenal, en este caso, tributario”.

contribuyente. De ello se deriva que cada contribuyente solo puede ser autor potencial de su propia obligación tributaria, y no un tercero⁴⁴.

Por lo expuesto, al considerar el delito fiscal como un delito especial propio, el *extraneus* no podrá ser autor ni coautor de este delito, es decir, se excluye la autoría mediata por no tener esa obligación con el Ente Público correspondiente. Sin embargo, sí cabe la participación a título de inductor, cómplice o cooperador necesario, de aquellos sujetos que han contribuido o favorecido al fraude fiscal, sin que sea necesario que reúnan la misma condición jurídica que el propio autor⁴⁵, cuestiones que se tratarán detenidamente más adelante. Son muchos los autores que se han pronunciado sobre la naturaleza del delito fiscal y de los sujetos activos, implícitamente deducidos del artículo 305 CP⁴⁶.

⁴⁴ MORALES PRATS F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en QUINTERO OLIVARES G. y MORALES PRATS F., *Comentarios al Código Penal Español*, cit., págs. 551-552.

⁴⁵ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal, Parte Especial*, cit., págs. 903-904.

⁴⁶ En este sentido son varios los autores que se han pronunciado sobre la naturaleza del delito fiscal como especial propio: SANTIESTEBAN RUIZ, A., “De los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en ARROYO ZAPATERO L. y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE I., *Comentarios al Código Penal*, cit., págs. 685 y 687: “el delito contra la Hacienda pública es un delito que únicamente se puede cometer por la persona obligada al pago del tributo correspondiente, siendo, por tanto, un delito especial propio o de propia mano. Se requiere forzosamente que el autor sea el sujeto pasivo de la obligación tributaria pero también cabe la participación en el delito a título de inductor, cómplice o cooperador necesario que no es necesario que reúnan la misma condición jurídica que los propios autores; También en el mismo sentido: CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en ÁLVAREZ GARCIA, J., *Derecho Penal Español, Parte Especial*, cit., págs. 804-805. “solo puede ser sujeto activo el contribuyente o su sustituto, y por tanto no cabe la autoría mediata del *extraneus* dado que no reúne las cualidades subjetivas típicas, pero sí cabe la participación a los títulos ya referidos”; En el mismo sentido, pero limitando la esfera de los autores se ha pronunciado, FEIJÓO SÁNCHEZ, J.B., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en GARBERÍ LLOBREGAT, J. y BLANCO PEÑALVER, A., *Interpretación Jurisprudencial y Legislación Complementaria, en Código Penal*, Ed. Bosch, Barcelona, 1999, pág. 1094. “se trata de un delito especial, porque solo puede ser sujeto activo aquella persona que directamente sea el obligado tributario o acreedor del impuesto, o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca podría ser un tercero. Con lo cual no todo deudor al Erario Público, puede ser considerado autor de un delito fiscal, sino únicamente aquel que realice la conducta especificada en el propio artículo del delito. Es evidente la remisión del artículo 305 a la Ley General Tributaria en cuanto a sujeto activo del delito. El 35 LGT 58/2003 de 17 de diciembre, establece la lista de obligados tributarios que pueden ser tanto las personas físicas, como las personas jurídicas, obligadas al cumplimiento de los deberes tributarios, bien como contribuyente o como sustituto del mismo. Como consecuencia de lo expuesto, es un delito especial propio, o de propia mano, porque únicamente pueden llevarlo a cabo el contribuyente o su sustituto”; GONZÁLEZ CUSSAC, J.L.,

2.3 LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo siempre ha defendido y aplicado en la práctica el delito fiscal como delito especial propio o de propia mano, aunque sean dos modalidades diferentes de delito⁴⁷. Son numerosas las sentencias que así lo confirman:

La jurisprudencia del Tribunal Supremo abrió el debate doctrinal sobre la naturaleza del delito en la Sentencia de 25 de septiembre de 1990, en donde dejaba clara su postura sobre el fraude fiscal como delito especial, afirmando que: “es sujeto activo el que sea directamente tributario deudor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero, es decir no todo deudor al Erario Público puede o debe ser considerado como agente comisario de un delito fiscal, sino solamente aquel que lo sea de la forma defraudatoria específica que señalan los referidos preceptos, ya que la punición de otras actividades defraudatorias encuentran marco adecuado en otras diferentes normas penales”.

En posteriores sentencias, hasta la actualidad el Alto Tribunal ha reiterado constantemente su criterio y se ha pronunciado sobre otras cuestiones relacionadas con la autoría y la participación del delito fiscal. Después de analizar la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se puede apreciar que se posicionó de forma expresa sobre esta cuestión con la mencionada Sentencia de 25 de septiembre de la Sala de lo Penal. Las posteriores sentencias han

“Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en ORTS BERENGUER, E. y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Compendio de Derecho Penal, Parte General y Parte Especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág. 631. “sujeto activo es aquel que tiene una obligación tributaria de satisfacer, que es a su vez, sujeto pasivo de la relación tributaria con la Hacienda Pública. Por lo tanto, cuando artículo 305 establece: “el que defraude por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública”, limita la lista a aquellos sujetos que tienen esa relación con dicho ente, y por lo tanto, no cabe duda de que estamos ante un delito especial”.

⁴⁷ Aunque el Tribunal supremo considere el delito fiscal, especial propio y/o de propia mano, son dos tipos de delitos diferentes: el delito de propia mano exige unas condiciones personalísimas del autor sólo pueden ser quienes estén en situación de ejecutar directa y corporalmente la acción prohibida, mientras que en los delitos especiales se trata de infracciones con una esfera de autores limitada por la ley, así, pues, esta categoría no se identifica con la de los delitos especiales y cabe la participación; el delito especial propio se refiere también al autor y restringe el círculo de los mismos, ya que este debe reunir ciertos requisitos o condiciones y características para la realización de la conducta típica”; En el mismo sentido, GÓMEZ MARTÍN, V., “Delitos especiales” en *Tesis Doctoral*, Ed. Universidad de Barcelona, Barcelona, 2003, págs. 53 y 105. Disponible en: <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/41556/3/TESIA.pdf> [Citado: 20/12/2016].

dado lugar a la creación de un criterio jurisprudencialmente consolidado que deja constancia en que su interpretación y aplicación se hace tomando la base del delito como especial propio o de propia mano, pero admitiendo en todo momento la participación en el delito y las responsabilidades que puedan tener el retenedor y aquel que percibe devoluciones indebidas de acuerdo con la propia redacción del artículo 305 CP⁴⁸.

⁴⁸ En el mismo este sentido véanse las SSTs: 578/1993, de 24 de febrero: “en el caso de examen el comportamiento defraudatorio consiste en eludir el pago de tributos y sujeto activo del delito sólo podría serlo quien está obligado al pago del mismo, que según el art. 35 de la Ley General Tributaria corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Y según el art. 40 de la propia Ley habrá de entenderse como sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. En consecuencia, sujeto activo del delito sólo puede ser el contribuyente o su sustituto. De ahí que el delito fiscal sea considerado como delito especial o de propia mano”; 274/1996, de 20 de mayo; 1/1997, de 28 de octubre: “Es un delito de “primera mano” porque solo puede ser sujeto activo del mismo el que sea directamente obligado tributario o deudor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero”. 494/2014, de 18 de junio: “Se trata de un delito especial o de propia mano, pero la ley, en fin, no impide la punibilidad del *extraneus* en el delito propio del *intraneus*. Se admiten por consiguiente en este delito las diversas formas de participación, inductores, cooperadores necesarios, cómplices”; Asimismo, se pronuncian sobre esta cuestión las STSS: 2069/2002, de 5 de diciembre; 1027/2003, de 14 de julio; 1505/2005, de 25 de noviembre; 160/2009, de 12 de febrero;

VII) LOS SUJETOS INTERVINIENTES EN EL DELITO FISCAL

1. EL SUJETO ACTIVO DEL ARTICULO 305 CP

El artículo 305 CP no establece de forma explícita los posibles sujetos activos de este delito, pero sí hace una remisión tácita o sobreentendida a la Ley General Tributaria. Primero, en el propio título del delito, “De los Delitos contra la Hacienda Pública...”; y segundo, en el propio desarrollo del precepto cuando habla de la conducta defraudatoria, “el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública...; y finalmente, cuando se refiere a la elusión del pago de impuestos, obtención indebida de beneficios fiscales o devoluciones. El propio articulado nos deja claro, al menos, quien es el perjudicado, y para dar nombre al sujeto activo destinatario de la norma debemos acudir a la Ley General Tributaria, entendiendo que los posibles sujetos activos son los obligados tributarios del artículo 35 de la Ley General Tributaria.

2. LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Una vez analizada la discusión doctrinal y examinado el desarrollo del artículo 305 CP, en lo que se refiere al círculo de sujetos activos, debemos acudir al artículo 35 de la Ley General Tributaria, en donde se establece expresamente quienes son los obligados tributarios.

Según el artículo 35.2 de la Ley General Tributaria, son obligados tributarios el contribuyente, el sustituto del contribuyente y todos aquellos sujetos enumerados en el mencionado artículo, sean personas físicas o jurídicas. Son los llamados obligados tributarios entre los que encontramos a los retenedores, los obligados a realizar cualquier pago, los beneficiarios fiscales cuando no tengan la condición de sujeto pasivo o los sucesores entre otros⁴⁹. Cuando el implicado en la defraudación es una persona física, no

⁴⁹ La LGT establece en el art. 35.1: Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. 35.2. Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los

existen problemas para identificar al propio autor, ya que el obligado tributario es el responsable directo de las infracciones en las que incurre, y como consecuencia, presunto autor de los delitos que puedan emanarse de aquellas⁵⁰. Los problemas de identificación pueden plantearse en el ámbito de las personas jurídicas cuando no se pueda individualizar al autor directo del fraude fiscal.

2.1 EL CONTRIBUYENTE

Según el artículo 36.2 de la Ley General Tributaria, es contribuyente la persona obligada al pago de un impuesto. A su vez, es el sujeto pasivo de la relación tributaria, que realiza el hecho imponible, por el que surge el nacimiento de la obligación tributaria de abonar el tributo⁵¹.

La normativa de cada tributo establece quien es el encargado de pagar el impuesto o ingresar la cantidad oportuna por las operaciones realizadas. Aunque el Código Penal haga remisiones a la Ley General Tributaria, no se plantean problemas de constitucionalidad siempre y cuando, se trate de normas que definan un concreto hecho imponible realizado por el contribuyente con intención de eludir el pago del tributo.

Para que se pueda exigir responsabilidad al contribuyente en el delito fiscal, es necesario en primer lugar, que tenga conocimiento de su deber de pago a la Hacienda Pública. Es decir, debe saber que existe una relación tributaria que le convierte en deudor. Además, en los casos que se cometa el delito por omisión, deberá tener conocimiento de la omisión de la declaración tributaria, de la capacidad individual y concreta de una declaración tributaria pertinente, así como, de la producción de un resultado que menoscabe el patrimonio de la Hacienda Pública en una cantidad superior a 120.000 euros.

retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

⁵⁰ SÁNCHEZ GALIANA, J.A., "El fraude a la Ley Tributaria", Ed. Universidad de Granada, Granada, 2012, pág. 254.

⁵¹ MERINO JARA, I., "Obligados Tributarios", en MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Ed. Tecnos, 2015, pág. 344.

También deberá saber, que este menoscabo es evitable a través de una declaración tributaria correcta así como las circunstancias de hecho sobre las cuales se fundamenta el deber jurídico específico extrapenal o tributario⁵².

2.2 EL SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE

El sustituto del contribuyente es el sujeto pasivo de la relación tributaria, que, por imposición de la ley, está obligado a cumplir con la obligación tributaria principal. Es decir, debe asumir el pago de la deuda o del tributo en lugar del contribuyente. Tiene la función de garantizar el pago y desplaza al contribuyente a todos los efectos frente a la Agencia Tributaria, incluso en su posición pasiva, desde cuando se produce el presupuesto de hecho de la sustitución. El pago de la deuda por el sustituto, no supone la salida del círculo tributario del contribuyente, que posteriormente quedará obligado a reintegrar al sustituto la cantidad pagada en concepto de obligación tributaria.

El sustituto no realiza el hecho imponible ni manifiesta capacidad económica alguna, pero la ley le obliga a ponerse en el lugar del contribuyente, por lo que se ve obligado a asumir con todas las prestaciones materiales y formales que conlleva dicho tributo. Por lo expuesto, el sustituto podría ser autor del delito fiscal cuando cumpla con los requisitos objetivos y subjetivos del delito. En algunos tributos no existe la figura del sustituto, por lo tanto, solo podrá ser responsable por la defraudación fiscal de aquellos impuestos que lo prevean expresamente, ya que la ausencia⁵³.

2.3 EL SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo del delito es el titular del derecho o interés lesionado por el delito fiscal. Autores como CUGAT MAURI, BAÑARES SANTOS, dicen que el sujeto pasivo del delito es la Hacienda o la Administración Pública, que se ve perjudicada por no recibir los ingresos esperados. Por ello, quedan fuera aquellos sujetos como pueden ser los sustitutos del contribuyente. Debemos recordar que la persecución de este delito se puede hacer a instancia de la

⁵² MORALES PRATS, F. "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, Ed. UOC, Barcelona, 2012, págs. 10-11.

⁵³ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., "Los Sujetos de la Obligación Tributaria", en COLLADO YURRITA., M.A., Ed. Atelier, Barcelona, 2015, págs. 327-328.

Administración tributaria que es la propia perjudicada, pero también cabe de oficio por el Ministerio Fiscal, así como mediante la acción popular⁵⁴.

MARTINEZ-BUJAN PÉREZ⁵⁵, BOIG REIG y MIRA BENAVENT⁵⁶ y el propio Tribunal Supremo⁵⁷ dicen que sujeto pasivo del delito fiscal aparece de forma clara y expresa en la propia norma penal y diferencia entre las distintas clases de Haciendas Públicas. Aunque muchos autores mantengan este criterio, hay otros que sostienen que en los delitos en los cuales el bien jurídico protegido es de carácter colectivo supraindividual⁵⁸, como es el delito fiscal, no hay un sujeto pasivo concretamente individualizado de la acción de defraudar. Otra cuestión es que a la Hacienda Pública se le pueda considerar perjudicada.

⁵⁴ CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS F., Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, en ÁLVAREZ GARCIA, J., *Derecho Penal Español, Parte Especial*, J., cit., pág. 809.

⁵⁵ MARTINEZ-BUJAN PÉREZ, C., Delitos contra la Hacienda Pública, en *Derecho Penal, Parte Especial*, cit., pág. 647.

⁵⁶ BOIG REIG, J., MIRA BENAVENT J., *Los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 52.

⁵⁷ UBIETO HUERTA TOCILDO, S., "Los Objetos de Protección en los delitos contra las Haciendas Públicas, en DE TOLEDO, E.O. y UBIETO HUERTA TOCILDO, S., *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 71. Véanse entre otras las SSTS 20/2001, de 28 de marzo; También en el mismo sentido 643/2005 de 19 de mayo y 974/2012, de 5 diciembre;

⁵⁸ MIR PUIG, S., *Derecho Penal, Parte General*, Ed. Reppertor, Barcelona, 2016, cit., pág. 174.

VIII) FORMAS DE PARTICIPACIÓN EN EL DELITO FISCAL

La naturaleza especial del delito fiscal admite diferentes formas de participación en la comisión del hecho típico. A continuación, trataré de explicar las figuras más importantes que se pueden plantear en relación a este delito y analizaré algunos supuestos que se han planteado en la práctica de nuestros órganos jurisdiccionales.

1. LA COAUTORÍA

La coautoría consiste en realizar la conducta delictiva de una forma conjunta por varias personas. Su estructura se basa en el principio de división de trabajo conforme a un plan común, para la realización conjunta del hecho. Por lo tanto, se necesita un elemento objetivo, que es la ejecución por varias personas, y otro subjetivo, que consiste en poner en conjunto la ejecución del delito.

En esta figura existe una interdependencia funcional de los sujetos, debido a que se necesitan mutuamente para la realización de la conducta típica. La coautoría se fundamenta en el principio de imputación recíproca de esfuerzos y contribuciones a diferencia de la inducción, la cooperación necesaria o la complicidad, que se rigen por el principio de accesoriadad⁵⁹. Según la Jurisprudencia del Tribunal Supremo “se requiere una aportación al hecho que después pueda valorarse como una acción esencial en la fase ejecutoria y otorgue al coautor el dominio funcional del hecho”⁶⁰.

El problema en el delito fiscal es que muchos impuestos gravan impuestos de carácter individual, como puede ser el IRPF, por ello es muy difícil encontrar en la práctica supuestos de coautoría. Según BAL FRANCES⁶¹, en el delito fiscal la coautoría podría apreciarse en los siguientes supuestos:

⁵⁹ PÉREZ ALONSO, J.E., “La Autoría y la Participación en el Delito”, en ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., *Derecho Penal Parte General*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, págs. 713-714.

⁶⁰ Véanse en este sentido las SSTs: 572/2012, de 3 de julio y 83/2005, de 2 de junio.

⁶¹ BAL FRANCES, E., “Autoría, Coautoría y Formas de Participación en el Delito Fiscal”, en LÓPEZ GARCÍA-TIZÓN, A., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2004, pág. 128.

- en la tributación conjunta de las unidades familiares por IRPF, de esta manera se podría exigir una responsabilidad solidaria de los declarantes a la Hacienda Pública.

- en las herencias yacentes, las comunidades de bienes y aquellas otras entidades sin personalidad jurídica, cuando constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, apto de imposición tributaria. Sin embargo, dirigir la acusación contra todos los partícipes de las entidades, sería de difícil justificación. Parece que la decisión más acertada sería exigir responsabilidad a aquellos miembros que realizaron funciones de administración, aunque no tengan las funciones exactas de los administradores de hecho o de derecho.

No obstante, la doctrina mayoritaria niega la coautoría en el delito fiscal. El Tribunal Supremo también se ha pronunciado al respecto y aclaró esta cuestión en la STS 539/2003, de 30 de abril:

En el supuesto de hecho la Sala se pronunció sobre la comisión de catorce delitos contra la Hacienda Pública, por defraudación del IRPF. Los delitos se cometieron en el seno de una sociedad formada por varios miembros familiares, administrada desde siempre por uno de ellos. El fraude se detectó en la enajenación de la sociedad con unas actuaciones fraudulentas para evitar el pago de los tributos correspondientes por las ganancias obtenidas.

La Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal, pidieron la condena de catorce delitos contra la Hacienda Pública. En primer lugar, la Abogacía pidió la condena del administrador: por un delito a título de autor, y trece, a título de inductor. Por su parte, el Ministerio Fiscal solicitó la condena de catorce delitos de todos los socios que formaban la sociedad como coautores de la defraudación fiscal.

El Alto Tribunal contestó en los siguientes términos: “El delito contra la Hacienda Pública está legalmente configurado como un tipo especial propio en tanto su autor tiene que tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto cuyo pago se elude. Y como el IRPF es un impuesto que grava la renta de cada persona física, el acusado únicamente pudo cometer el delito concretado en la elusión fraudulenta de la cuota tributaria que pesaba sobre él. No pudo ser autor, ni directa ni mediatamente, de los delitos que pudieron haber

cometido los otros acusados omitiendo el pago de las cuotas tributarias que a cada uno de ellos correspondía”.

El Tribunal Supremo aclaró que la naturaleza especial del delito de defraudación fiscal excluye la coautoría del *extraneus*. Pero, sí sea posible la imputación a título de autor cuando actué en nombre del *intraneus*, criterio que también comparte la doctrina mayoritaria⁶², siendo administrador de hecho o de derecho, o bien siendo representante legal o voluntario de acuerdo con el artículo 31 CP⁶³.

2. LA INDUCCIÓN

Según MIR PUIG, la inducción es la causación objetiva y subjetivamente imputable, mediante un influjo psíquico en otro, de la resolución y realización por parte de éste de un tipo de autoría doloso o imprudente. El autor distingue entre la inducción para cometer un hecho doloso y un hecho imprudente⁶⁴. En el caso de la defraudación fiscal, al ser configurado como un delito doloso, se requieren varios elementos:

- La causación objetivamente imputable, a través de un influjo psíquico en un tercero, para la resolución y comisión de la conducta dolosa por éste último.
- Que la causación sea dolosa.

En este sentido, también se pronuncia la STS de 25 de junio de 1985 que ha definido inducir como: “causar, mediante influjo psíquico, en otra persona, la resolución de ejecutar un hecho típicamente antijurídico”. Es decir, la inducción es una forma de participación que consiste en hacer nacer o despertar en otro dolosamente la resolución de ejecutar el acto punible. Inductor, es aquella persona que concibe y quiere que se produzca inicialmente el delito, pero que

⁶² MORALES PRATS F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en QUINTERO OLIVARES G. y MORALES PRATS F., *Comentarios al Código Penal Español*, cit., págs. 552;

⁶³ MERINO JARA, I., GONZALEZ DE MURILLO, J.L., *El Delito Fiscal*, Ed. Derecho Reunidas, Madrid, 2004, pág. 43.

⁶⁴ MIR PUIG, S., *Derecho Penal Parte General*, cit., págs. 417-418.

materialmente lo cometa otro. En el ámbito del delito fiscal, la jurisprudencia se ha mostrado favorable a la admisión de esta de esta modalidad⁶⁵.

El principal problema que se ha planteado en torno a la inducción, es debido a la configuración del delito fiscal como especial propio. En muchos de los supuestos la defraudación consiste en ocultar al obligado tributario a través de terceras personas que actúan como meros administradores de hecho pero que no cumplen con las condiciones necesarias para que se les pueda exigir responsabilidad penal⁶⁶.

La solución la dio el Tribunal Supremo, abriendo la posibilidad de poder condenar al autor de la defraudación que se esconde tras otras personas. Fue mediante la Sentencia 539/2003 de 30 de abril, cuando el Tribunal Supremo sentó esta nueva doctrina.

En primer lugar, La Sala ha reiteró los requisitos de la inducción que deben concurrir: “anterior al hecho punible puesto que su causa, directa, es decir, ejercida sobre una persona determinada y encaminada a la comisión de un delito también determinado, eficaz o con entidad suficiente para mover la voluntad del inducido a la realización del hecho perseguido, dolosa en el doble sentido de que conscientemente se quiere tanto inducir como que se cometa el delito a que se induce y productora de su específico resultado porque el inducido haya dado, por lo menos, comienzo a la ejecución del delito”. Esta Sentencia condenó a un miembro de una sociedad, único administrador de hecho, por catorce delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del IRPF. Uno de ellos a título de autor y los trece restantes en concepto de inductor, por haber diseñado y dirigido el fraude de los integrantes de la sociedad. El resto de los socios fueron absueltos por falta de dolo⁶⁷.

A continuación, el Tribunal Supremo sentó la doctrina ya mencionada, diciendo que la inducción como cualquiera otra forma de participación se rige

⁶⁵ ADAME MARTÍNEZ, F., *Autoría y otras formas de Participación en el Delito Fiscal*, Ed. Comares, Granada, 2016, pág. 68.

⁶⁶ IGLESIAS RIO, M.A., “De los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en GÓMEZ TOMILLO M., *Comentarios al Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2010, pág. 1185.

⁶⁷ CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS F., *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, en ÁLVAREZ GARCIA, J., *Derecho Penal Español*, cit., pág. 806.

por accesoriedad media o limitada, conforme la cual es suficiente, para que la inducción quede integrada, en el hecho principal delictivo, aunque su autor no sea culpable por falta de dolo o concurra en él, una causa de impunidad. Por lo tanto, si la acción del partícipe contribuye de forma decisiva a que se lleve a cabo el delito fiscal, su culpabilidad completa los elementos del delito que puedan faltar. Con esta postura se pretende favorecer el cobro de la Hacienda Pública, ya que se facilita la persecución de aquellos que verdaderamente idean la conducta defraudatoria, aunque para su ejecución se valgan de meros testaferros⁶⁸. Es escasa la jurisprudencia respecto a la inducción en delito fiscal, aunque se pueden encontrar algunos ejemplos en los siguientes pronunciamientos:

La STS 1/1997, de 28 de octubre (caso Filesa⁶⁹), se pronunció sobre la comisión de varios delitos contra la Hacienda Pública, por defraudación del IVA y el IS. CASO: En primer lugar, la Sala consideró responsables como autores a dos acusados que ostentaban el poder de decisión dentro de dos sociedades, ya que tenían conocimiento de las defraudaciones realizadas o que se iban a realizar. Además, uno de ellos era el administrador único de ambas sociedades.

En segundo lugar, el Alto Tribunal consideró que: “también le compete la responsabilidad a la persona que como inductor o instigador de las operaciones fraudulentas(crear y emitir facturas falsas), tenía lógicamente poder de decisión en cuanto a la presentación ante la Administración tributaria de las obligaciones fiscales, por lo que debe condenarse también”. El inductor, que fue coadministrador de una de las sociedades, aunque ya no formaba parte de las mismas, desde su nuevo puesto de trabajo, tenía un gran poder de decisión sobre dichas sociedades. Se encargaba personalmente de dar instrucciones al nuevo administrador único de las de las sociedades sobre el modo de llevar la contabilidad, así como de la forma en que se debían crear y emitir las facturas falsas. La Sala añadió además que “Son autores responsables aquellos que

⁶⁸ BAL FRANCES, E., Autoría, Coautoría y Formas de Participación en el Delito Fiscal, en LÓPEZ GARCÍA-TIZÓN, A., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pág. 129.

⁶⁹ El caso Filesa consistió en la creación de una trama de empresas que tenían por objetivo financiación ilegal de un partido político, para hacer frente a los gastos originados de las campañas electorales de 1989 en España.

tenían facultades ineludibles en las sociedades para asumir directa o indirectamente tal deber fiscal”.

Por contraposición, podemos encontrar sentencias absolutorias, Sentencia del JP Nº 4 de Valencia 339/2008, de 1 de octubre, que condena a los cinco acusados como autores de un delito contra la Hacienda Pública y a los dos primeros, absolviéndoles como inductores por no darse los requisitos necesarios para la inducción respecto a sus esposas.

CASO: Cuatro socios formaban parte de una sociedad que se dedicaba a la compra-venta de terrenos para la construcción y explotación de estaciones de servicio. Celebraron un contrato con otra sociedad por la cual la se obtuvo una ganancia de 2.704554,47 euros.

Para eludir el pago de una parte de la cuota tributaria que se devengase por los beneficios obtenidos ya sea por si mismos o mediante asesoramiento fiscal de terceras personas, diseñaron un plan consistente en la utilización de otra sociedad CREINVEST, S.L., a cargo de la cual se hiciera recaer la mayor parte de la titularidad de las acciones con el fin de aparentar en la fecha del devengo del impuesto un obligado tributario distinto a los verdaderos beneficiarios. Esta sociedad a su vez vendió las acciones a otras dos sociedades titulares de los mismos socios y se procedió a disolverla para dificultar la correspondiente inspección de la Agencia tributaria.

A continuación, se declaró el Impuesto de Sociedades eludiendo el pago de 2.343. 947,21 euros que se repartieron entre los cuatro socios, es decir, aproximadamente 575.000 euros, que no se declaró por ninguno de ellos en el IRPF.

En cuanto a la acusación, el Ministerio fiscal y la Abogacía del Estado pidieron la condena como autores de como inductores de dos socios respecto de sus esposas que hicieron la declaración defraudando una cantidad superior a 120.000 euros.

En primer lugar, el Juzgado negó que hubiese delito por parte de las esposas porque no se apreció dolo en sus conductas y tampoco se acreditó que conocieran la voluntad dolosa de sus respectivos maridos, ni que tampoco con las firmas de las declaraciones del IRPF estuvieran cometiendo tanto ellas

como sus esposos un delito contra la Hacienda Pública.

Según la Juzgadora, “En el aspecto subjetivo, la inducción requiere un doble dolo, el referido a la producción de la resolución de cometer el delito y a la ejecución del hecho principal por el autor, concebido en sus elementos esenciales o rasgos fundamentales, pero, en cualquier caso, debe tratarse de un delito concreto, esto es, el inductor debe haberse representado concretamente el hecho principal”. En este caso la inducción no se ha visto representada de una forma concreta en el hecho principal por lo que se absolvió como inductores a los dos maridos.

En el fallo, se condenó como autores a los cinco socios por un delito contra la Hacienda Pública por defraudación del IRPF con pena de prisión y multa. En segundo lugar, se absolvió a dos de las esposas que venían siendo acusadas por un delito contra la Hacienda Pública y como consecuencia se absolvió como inductores a los dos socios administradores por la cual sus mujeres presentaron una declaración incorrecta.

En el mismo sentido, la SAP de Madrid 96/2009, de 20 de julio, revocó en parte la Sentencia del Juzgado de Instrucción número 3 de Madrid mediante la cual se condenó por un delito contra la Hacienda Pública a título de autor y otro de inductor en el delito de su esposa por defraudación del IRPF.

CASO: En el presente supuesto el acusado, titular de una sociedad celebró un contrato de permuta con otra sociedad. El acusado entregó unas acciones cuyo coste era muy inferior al valor de mercado y a cambio, recibió varios inmuebles con un valor muy superior a las acciones. El contrato ficticio trataba de encubrir la verdadera intención del acusado de eludir el pago del tributo, escondiendo el valor real del beneficio obtenido según la Audiencia.

Posteriormente tanto el acusado como su mujer presentaron la correspondiente declaración, que fue firmada y presentada por su mujer en la Agencia Tributaria.

En cuanto a la acusación El Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado solicitaron por un lado la condena del marido como autor de un delito fiscal y como inductor en el delito fiscal cometido por su mujer. Por otro lado, el

Ministerio Fiscal solicitó la condena como autora de un delito contra la hacienda pública y la Abogacía como cooperadora necesaria del delito de su marido.

En cuanto al fallo, la Audiencia, revocó en parte la Sentencia del Juzgado diciendo que únicamente había un delito contra la Hacienda Pública por defraudación del IVA. Al no haber delito de la esposa, no se pudo apreciar la inducción de su marido. El fallo únicamente condena como autor de un delito contra la Hacienda Pública, con pena de prisión y multa al marido por defraudación del IRPF y absolvió a su esposa del delito fiscal, así como al marido, de participe mediante inducción.

En conclusión, en la práctica es muy difícil condenar a título de inductor en un delito contra la Hacienda Pública, aunque no quede descartado. El problema radica en la dificultad de la prueba contra el inductor, tratándose además de un delito especial y donde el obligado es el propio contribuyente. El inductor ha de crear en el inducido una verdadera voluntad para que ejecute el delito como consecuencia de la inducción, ya que no cabe la inducción por imprudencia. Incluso, es difícil que el asesor fiscal sea considerado inductor debido a que el Tribunal Supremo considera que en ningún momento suple la voluntad del verdadero obligado⁷⁰. La figura del asesor fiscal cobra más importancia en la cooperación necesaria que analizaré a continuación.

3. LA COOPERACIÓN NECESARIA

De acuerdo con el artículo 28 del Código Penal vigente, cooperadores necesarios son aquellos que cooperan a la ejecución del delito con un acto sin el cual no se habría efectuado. La conducta del cooperador necesario constituye un ataque indirecto al bien jurídico y supone un favorecimiento o aseguramiento cualificado del hecho. El lleva a cabo una contribución capaz de fracasar el plan con la simple retirada de la misma, a diferencia de los

⁷⁰ RODRIGUEZ RAMOS. L., "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", en COLINA OQUENDO, P., *Comentarios al Código Penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2007, pág. 752.

cómplices o terceros, que para conseguirlo tendrían que intervenir activamente⁷¹.

El Tribunal Supremo aclara este precepto y dice que existe cooperación necesaria “cuando suprimida la aportación del partícipe, el resultado no se habría producido”. La jurisprudencia ha ido aplicado la teoría de los bienes escasos para apreciar si su actuación fue necesaria o no. Es decir, aprecian esta modalidad de participación en función del esfuerzo que tiene que hacer el autor para sustituir por otra, la ayuda que recibe del partícipe para la comisión del delito⁷².

Hasta la STS 539/2003, de 30 de abril, muchos de los pronunciamientos de participación en el delito fiscal, condenaban a título de cooperador necesario en aquellos supuestos donde no resultaba clara o suficientemente probada otra modalidad, es decir, la inducción o la complicidad⁷³. La solución que dio la Sentencia, consistió en la exigencia de una relación de causalidad entre la conducta del partícipe y el resultado típico, por lo cual de ese análisis se determinaría si el partícipe ha de ser condenado como inductor, cooperador necesario o cómplice⁷⁴. Son abundantes los pronunciamientos en los que se condena a título de cooperador necesario:

La STS 17/2005, de 3 de febrero, que declara haber lugar al recurso de casación proveniente de la Sentencia 26/2002, de 11 de abril, por la cual se condenó a un Inspector de la Hacienda Pública como cooperador necesario en un delito contra la Pública.

La defraudación fiscal tuvo lugar en un seno de unas empresas, que mediante la utilización de facturas falsas que no correspondían a operaciones comerciales reales, obtuvieron devoluciones indebidas del IVA. La misión del Inspector de la Hacienda Pública consistió en evitar el descubrimiento de estas operaciones comerciales, extendiendo actas de “comprobado y conforme” tras

⁷¹ BOLEA BARDON, C., *La Cooperación Necesaria: Análisis dogmático y jurisprudencial*, Ed. Atelier, Barcelona, 2004, pág. 63.

⁷² En este sentido véase las STS: /1993,16 de febrero y /2000,24 de abril.

⁷³ BAL FRANCES, E., “Autoría, Coautoría y Formas de Participación en el Delito Fiscal”, en LÓPEZ GARCÍA-TIZÓN, A., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., págs. 135-137.

⁷⁴ RODRIGUEZ RAMOS L. “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en COLINA OQUENDO, P., *Comentarios al Código Penal*, cit., págs. 752-753.

las inspecciones que llevaba a cabo, a pesar de las irregularidades tributarias en las que se había incurrido. La Sentencia de la Audiencia le condenó como cooperador necesario de su hermano, que era uno de los administradores de las sociedades, condenado a título de autor por defraudación del IVA.

La Sentencia del Tribunal Supremo consideró correcta en cuanto a la acusación y los hechos probados, sin embargo, le absuelve del delito contra la Hacienda Pública y del artículo 408 CP debido a que la acción de perseguir estos delitos supondría en primer lugar la denuncia contra su propio hermano, deber del cual le exime el artículo 261 LECrim cuando se trate de ascendientes, descendientes consanguíneos o afines del delincuente y sus colaterales

Además, la persecución del delito hubiera supuesto una manifiesta autoacusación a la que nadie está obligado por imperativo del art. 24.2 CE, que consagra el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo y que la Jurisprudencia ha considerado así en STS de 1 de octubre de 2001.

3.1 EI ASESOR FISCAL

3.1.1 CONCEPTO DE ASESOR FISCAL

Se considera asesor fiscal de acuerdo con el artículo 37.5.e), del Reglamento General de Inspección de los Tributos, quien, con arreglo a Derecho, desarrolla una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera. La doctrina ha considerado, que son aquellos profesionales cuya actividad consiste en facilitar las relaciones de los contribuyentes, desarrollando una labor de asistencia técnica y orientación a su cliente en el ejercicio de sus derechos y deberes con la Hacienda Pública⁷⁵.

El Tribunal Supremo también se ha pronunciado al respecto en la STS de 22 de enero de 1993, diciendo que «asesor» es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de

⁷⁵ CARRASCO PIGNATELLI MARTÍNEZ, J.M., *El Asesor Fiscal como Sujeto Infractor y Responsable*, Ed. Edersa, Barcelona, 2004, págs. 3-5.

suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado, de manera que sus opiniones sólo se dirigen a éste”.

El asesor fiscal puede desempeñar funciones de asesoramiento al cliente en cuanto a la adopción de decisiones atendiendo a los beneficios y ventajas fiscales que ofrecen las normas en vigor, actuar como representante del cliente ante la Administración tributaria, presentando declaraciones tributarias o cumpliendo con los deberes oportunos. También, le puede corresponder interponer recursos y reclamaciones en vía administrativa y económico-administrativa, así como la asistencia del cliente en la impugnación de las sanciones tributarias por las infracciones que se le hayan imputado.

3.1.2 LA RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL

En el ejercicio de su actividad, el asesor fiscal puede incurrir en responsabilidad penal. En el ámbito tributario la responsabilidad de los asesores fiscales deriva del artículo 42.1 de la Ley General Tributaria, según el cual “serán responsables solidarios en aquellos supuestos que sean causantes de una infracción tributaria, así como, de la sanción impuesta”.

Para que se le pueda exigir responsabilidad penal la cuota defraudada ha de superar los 120.000 euros, según el artículo 305 CP. Al ser un delito especial, intervendrá como *extraneus*, por lo que no puede ser considerado autor, ya que carece de los requisitos y las características del obligado tributario⁷⁶.

3.1.2.1 ACTUACIÓN DOLOSA DEL ASESOR FISCAL

En el ámbito del delito fiscal la actuación dolosa del asesor puede analizarse desde dos puntos diferentes. En primer lugar, cuando sus actuaciones son conocidas y aceptadas por el contribuyente, informándole de las posibles consecuencias que puedan derivarse de dichos actos. En la mayoría de estos casos, quien aporta los conocimientos necesarios para la defraudación o diseña el artilugio defraudatorio, es el asesor fiscal. El asesor coopera de forma necesaria, ya que proporciona de forma consciente y

⁷⁶ En este sentido, véase la STS 274/1996, de 20 de mayo.

voluntaria los elementos, datos o actuaciones para defraudar. Para ser considerado cooperador necesario su actuación ha de contribuir a la ejecución con actos anteriores o simultáneos.

También, cabe la posibilidad de que el asesor actúe sin que el contribuyente tenga conocimiento de ello. Evidentemente, es necesario que la conducta del asesor sea típica, tratando de obtener beneficios o ahorros fiscales. La responsabilidad del contribuyente puede analizarse desde dos aspectos:

- El contribuyente piensa que el asesor fiscal está actuando dentro de la legalidad por propias instrucciones suyas, o bien porque el asesor oculta sus actuaciones⁷⁷. En estos casos el obligado podría alegar un error de tipo invencible que le excluiría de responsabilidad penal.
- El asesor fiscal actúa de forma típica con desconocimiento del contribuyente, pero éste puede tener fácil acceso a esa información. En estos supuestos si el contribuyente se beneficia de dichas acciones y permanece en silencio, la jurisprudencia ha venido aplicando la doctrina de la “ignorancia deliberada”. Esta doctrina se aplica cuando el obligado tributario se beneficia de estas conductas habiendo tenido claras sospechas de actuaciones ilícitas por parte del asesor y mostrando una clara indiferencia respecto de lo ocurrido⁷⁸. La doctrina de la “ignorancia deliberada” se tratará más adelante con más detenimiento.

3.1.2.2 RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL CUANDO NO HAY AUTOR

En el contexto analizado surge la pregunta de si se puede condenar al asesor fiscal cuando no existe autor, bien porque ha sido absuelto o su

⁷⁷ Aunque no sean frecuentes estos supuestos, algunos asesores hacen promesas a sus clientes que puedan estar al margen de la legalidad, para obtener ventajas y beneficios fiscales para los contribuyentes y mayores ingresos y éxito profesional para los propios asesores fiscales.

⁷⁸ MERINO JARA, I., GONZALEZ DE MURILLO, J.L., *El Delito Fiscal*, Ed. Derecho Reunidas, Madrid, 2004, págs. 53-55.

conducta no ha sido enjuiciada. Esta cuestión ha de analizarse de acuerdo con el principio de accesoriadad de la participación, que distingue entre tres tipos:

- La accesoriadad mínima según la cual es suficiente para exigir responsabilidad penal cuando el hecho es típico.
- La accesoriadad limitada o media, que exige que el hecho sea típico y antijurídico para exigir responsabilidad penal.
- La accesoriadad máxima, que exige que el hecho sea típico, antijurídico y culpable, para que se pueda exigir responsabilidad penal al partícipe.

Para poder sancionar la conducta del partícipe, en nuestro derecho rige el principio de accesoriadad limitada⁷⁹, con lo cual, se exige que la conducta defraudatoria sea típica y antijurídica. Además, las posibles causas de justificación que se puedan apreciar al autor, también se aplican al partícipe. Si aplicamos lo expuesto al supuesto analizado, cuando el asesor actúa con dolo y el contribuyente no, siendo este último el único posible autor del delito fiscal, la ausencia de dolo en el obligado tributario, supondría la atipicidad de la conducta defraudatoria, por lo tanto, al asesor tampoco puede se le puede exigir responsabilidad penal. A pesar de esta dificultad para condenar al asesor fiscal, hay una serie de supuestos en donde sí es posible su aplicación:

- La falta de condena del autor se debe a su fallecimiento. Este hecho no impide que la causa continúe contra el resto de los acusados o investigados.
- El autor principal se beneficia de una circunstancia que excluye la culpabilidad, entre las cuales podemos encontrar la alteración o la anomalía psíquica del artículo 20.1 CP o el error de prohibición⁸⁰.

Bajo mi punto de vista, para estos supuestos controvertidos sería mucho más fácil castigar la conducta del partícipe o del asesor fiscal si el delito fiscal se configurase como un delito común.

⁷⁹ El principio de la accesoriadad limitada es sostenido en numerosas SSTs: 2523/2001 de 20 de junio; 1236/2002 de 29 de julio; 1568/ 2003 de 7 de marzo.

⁸⁰ FERRÉ OLIVÉ, J.C., "Autoría y Delitos Especiales", en ARROYO ZAPATERO, L.A. y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE I., *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos: in memoriam*, Salamanca, 2001, pág. 1016. Disponible en: <http://aidpespana.uclm.es/pdf/barbero1/52.pdf> [Citado: 31/01/2017]

3.1.2.3 RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL CUANDO ACTÚA CON IMPRUDENCIA

Cabe la posibilidad de que el asesor fiscal actúe imprudentemente por diferentes motivos. Partiendo de que la imprudencia no es punible en el delito fiscal, si el contribuyente le oculta información o le facilita documentación falsa con un ánimo defraudatorio, estaríamos ante un error tipo, siempre y cuando se acredite que no pudo conocer el contenido falso de la información entregada por el obligado tributario.

3.1.2.4 RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL CUANDO SE LIMITA A CUMPLIR ORDENES DEL CONTRIBUYENTE

Cuando el asesor se limita a cumplir las órdenes del obligado tributario, gestionando sus asuntos frente a la Administración tributaria, pero sin tener capacidad de decisión y, además, ignora el objetivo perseguido por el contribuyente, la ausencia de dolo en el asesor le eximiría de responsabilidad penal⁸¹.

3.1.2.5 RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL CUANDO CONOCE LAS INTENCIONES DEL CONTRIBUYENTE Y NO IMPIDE LA DEFRAUDACIÓN

El asesor no tiene ningún deber legal de informar sobre la comisión del delito fiscal a la Administración tributaria, más bien todo lo contrario, ya que la profesión que ejerce se rige por deber de secreto profesional. Por ello, ha de conservar los hechos y las informaciones que conozca por razón de su profesión y su actuación profesional. Por lo tanto, no le es de aplicación el artículo 11 CP⁸² y tampoco el artículo 93.5 Ley General Tributaria⁸³. Este

⁸¹ MERINO JARA, I., GONZALEZ DE MURILLO, J.L., *El Delito Fiscal*, cit., págs. 56-59.

⁸² Según artículo 11 CP: “los delitos que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la ley, a su causación”

⁸³ En este sentido, el artículo 93.5 de la Ley General Tributaria establece: “La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de

artículo no exige a los profesionales facilitar información a la Administración tributaria que conoció por su prestación de servicios. En este sentido, también se encuentran protegidos por el deber profesional los abogados, que no podrán relevar los hechos conocidos a través de sus actuaciones, y tampoco tienen el deber de dar la información sobre posibles delitos fiscales⁸⁴.

Tras el análisis de la responsabilidad del asesor fiscal, se puede apreciar que su conducta será atípica siempre que su actuación se adecue a las normas deontológicas⁸⁵.

4 LA COMPLICIDAD

4.1 CONCEPTO Y DEFINICIÓN

Según BOLEA BARDON⁸⁶, la delimitación entre la cooperación necesaria y la complicidad es una de las tareas más complejas en materia de participación. A su vez, afirma que la diferencia entre ambas figuras no es cualitativa, sino cuantitativa, es decir que atiende al grado de necesidad y no a la estructura y naturaleza de la concreta forma de intervención en el hecho. Uno de los criterios para dar solución a esta delimitación, según MIR PUIG⁸⁷, es atender a la escasez de la aportación para decidir la calificación de la cooperación necesaria o la complicidad: si la aportación constituye un “bien escaso” para el autor en su situación concreta, constituirá cooperación necesaria, si no lo es, será complicidad.

Según la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, la diferencia entre la complicidad y la cooperación necesaria radica en que la actividad del cómplice es secundaria, accesoria o auxiliar⁸⁸. Por su parte, el cooperador

asesoramiento o defensa. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria”.

⁸⁴ FRANCISCO BLANCO, D., CABRERA GALEANO, M., “El Delito contra la Hacienda Pública y el Asesor Fiscal” en *Revista General de Derecho Penal*, Madrid, 2015, págs. 8-9. Disponible en <http://eprints.ucm.es/34697/> [Citado el 28/12/2016]

⁸⁵ GÓMEZ MARTÍN, V., “La Responsabilidad Penal del Asesor Fiscal” en *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario* núm. 73-2010, Ed. Wolters Kluwer, pág. 5.

⁸⁶ BOLEA BARDON, C., *La Cooperación Necesaria: Análisis dogmático y jurisprudencial*, cit., pág. 61-63.

⁸⁷ MIR PUIG, S., *Derecho Penal, Parte General*, Ed. Reppertor, Barcelona, 2016, cit., pág. 423.

⁸⁸ En este sentido, véase la STS de 5 de febrero de 2001.

necesario aporta una *condicio sine qua non* del delito que constituye un bien escaso y que implica el dominio del hecho porque su retirada impediría el delito⁸⁹.

En el ámbito del delito fiscal no cabe la complicidad cuando la defraudación se ha realizado por omisión, salvo cuando se trate de casos excepcionales en donde se pide un especial deber de garantía por el partícipe y este no lo realiza, como puede ser el caso del asesor fiscal que debe presentar una declaración ante la Administración tributaria y no la presenta⁹⁰.

La Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, dio lugar a la posibilidad de rebajar la pena de los partícipes en uno o dos grados en aquellos delitos que sean especiales, de acuerdo con el artículo 65.3 CP⁹¹. Su aplicación es posible siempre que en el partícipe no concurra los requisitos y las condiciones que fundamenten su culpabilidad como autor. A pesar de no ser obligatoria, su inaplicación requiere una justificación especial, según ha manifestado Tribunal Supremo⁹², sin que sea suficiente como motivo, el grado de participación en el resultado del partícipe.

4.2 EL PROBLEMA DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 65.3 CP

En la complicidad se plantea un problema con la aplicación del artículo 65.3 CP. Su interpretación literal, indica que esta atenuante únicamente es aplicable a los inductores y a los cooperadores necesarios, dejando fuera la complicidad. CUGAT MAURI y BAÑERES SANTOS⁹³ entienden que el cómplice no se ve beneficiado por la rebaja del artículo 65.3 CP, ya que desde la Reforma del año 2003 este precepto no se ha aplicado a los cómplices. El Tribunal Supremo lo ha entendido en el mismo sentido hasta la STS 841/2013,

⁸⁹ En este sentido, véanse las STSS: 245/2003, de 21 de febrero y 1315/2005, de 10 de noviembre.

⁹⁰ BAL FRANCES, E., "Autoría, Coautoría y Formas de Participación en el Delito Fiscal", en LÓPEZ GARCÍA-TIZÓN, A., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pág. 138.

⁹¹ El artículo 65.3 CP establece lo siguiente: "Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate".

⁹² En este sentido, véase la STS 494/2014, de 18 de junio.

⁹³ CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS F., "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", en ÁLVAREZ GARCIA, J., *Derecho Penal Español, Parte Especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, págs. 804-805.

de 18 de junio, que aplicó el artículo 65.3 a un cómplice. El hecho de que no se haya aplicado hasta ahora, no implica que no se pueda aplicar en casos concretos, pues no tendría ningún efecto beneficioso para el cómplice, no ostentar las condiciones del sujeto activo, cuando el principio de proporcionalidad de las penas y el de legalidad obligan a no dejar de aplicar una norma favorable precisamente por no ostentar la condición de autor en el delito especial⁹⁴.

Es conveniente analizar algunos pronunciamientos de nuestros órganos jurisdiccionales en materia de delito fiscal:

1) La STS 13/2006 de 20 de enero CASO: El dueño de una sociedad encarga a un asesor fiscal la creación de un entramado para ocultar a la Hacienda Pública los beneficios obtenidos por la compraventa de dos centrales eléctricas y otros negocios, tratando de evitar el pago del IVA. El asesor creó para ello una sociedad interpuesta, conocida como un despacho y sin dar cobertura de actividad económica alguna hasta pasados dos años desde su constitución. Además, nombraron administradora a una señora con importantes problemas de salud y que carecía tanto de la formación como de los recursos necesarios para dirigir la sociedad. De este modo la operación de la compraventa gozaba de una apariencia de licitud pero que al propio tiempo evitase la tributación por la operación de la venta de dos pequeñas centrales hidroeléctricas. Por estas operaciones y por otras que llevan a cabo se elude el pago de grandes cantidades del IVA.

La Audiencia condenó al administrador como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública con pena de prisión y multa. También, condenó como cómplice al asesor fiscal que diseñó la estrategia para eludir el pago, con pena de prisión y multa.

2) En el mismo sentido, la STS 941/2009 de 29 de septiembre. CASO: que confirmó la SAP de Barcelona de 25 de julio de 2007, que condenó a un Registrador de la propiedad, que ejercía además como empresario

⁹⁴ En este sentido, véase la STS 841/2013, de 18 de noviembre, que admitió la doble rebaja de la pena: por tratarse de un supuesto de complicidad (artículo 63 CP) y por la condición de *extraneus* del cómplice en el delito especial (artículo 65.3 CP).

agrícola, por defraudación del IRPF e IVA durante los años 1996, 1997, 1998 y 1999. También condenó a otro acusado como cómplice, que se encargaba de dar cobertura formal a los gastos declarados por el Registrador, aunque sin sus actuaciones el autor también habría consumado el delito, porque la cantidad defraudada sin la ayuda del cómplice ya superaba los 120.000.

En relación con el IRPF, no declaró una parte sustancial procedente de su actividad como registrador, y, de otra parte, en relación con la actividad privada como empresario, procedió a deducirse una serie de gastos inexistentes o no deducibles con la ayuda del acusado como cómplice, que aparentó haberle prestando servicios por grandes sumas de dinero durante los años 1998 y 1999. En relación con el IVA, tanto por su actividad privada como de Registrador, no declaró numerosas minutas que había cobrado a varios particulares que acudían al Registro, en las cuales había repercutido el IVA correspondiente, procediendo a declarar un IVA ficticio que le sirvió para minorar las cuotas.

4.3 LA FIGURA DEL TESTAFERRO Y EL TIPO CUALIFICADO DEL 305.BIS.C.

En el delito fiscal es frecuente la utilización de personas y sociedades que tienen como objetivo dificultar la identidad del verdadero responsable de la defraudación. Para estos casos, se suele nombrar habitualmente un testaferro, también llamado el “hombre de paja”⁹⁵, como administrador de la sociedad que tiene por objetivo defraudar. El testaferro puede ser una persona física o jurídica, y, aunque actúe en nombre propio, es otra la que tiene la dirección efectiva de las actividades, de modo que la persona oculta imparte instrucciones al testaferro, que se encarga de ejecutarlas. Si el testaferro reúne todas las cualidades y requisitos del autor, no hay ningún problema para que sea condenado como autor de un delito fiscal en base al artículo 31 del CP. Sin embargo, lo habitual es que estas figuras no reúnan estas cualidades y con

⁹⁵ La palabra “testaferro” proviene del italiano, *testa ferro*, traducido como “cabeza de hierro”.

ello, lo que se trata es de ocultar a la persona que realmente está oculta y lleva la dirección efectiva de la sociedad.

En relación con lo expuesto, el artículo 305.bis.C) CP recoge un tipo cualificado que supone el incremento de la pena en aquellos delitos fiscales que se cometan mediante la utilización de personas interpuestas, sean físicas o jurídicas, entes sin personalidad jurídica, negocios o instrumentos para eludir impuestos o la utilización de paraísos fiscales o de nula tributación, con el objetivo de enmascarar la verdadera titularidad de las rentas, bienes o patrimonios.

Ha sido objeto de discusión doctrinal si ha de aplicarse este tipo agravado cuando se utilicen los testaferros⁹⁶. El debate se genera en torno a la condena del testaferro, que puede suponer una vulneración del principio de *non bis in idem*, que implicaría castigar dos veces la misma conducta. Por ello la doctrina acepta la posibilidad de persona interpuesta en aquellos supuestos que el testaferro no ayuda a la ocultación del verdadero titular, obligado tributario, por lo que cada uno tendría una pena única y diferente, sin infringir la prohibición de *non bis in idem*. Es decir, le sería de aplicación el tipo cualificado al verdadero obligado tributario o al administrador de derecho.

El testaferro actúa normalmente como cómplice o cooperador necesario y contribuye a la realización del fraude. Se considerará cooperador necesario cuando dolosamente ha conseguido ocultar al verdadero obligado tributario en la defraudación fiscal. En cambio, cuando sus actos sean meramente participativos, pero no imprescindibles, se le consideraría mero cómplice. Es decir, en una sociedad en la cual el administrador formal no tiene el dominio del hecho o su fin no es el de ocultar al verdadero obligado al pago, no puede ser autor del delito ya que le falta el dominio típico, pero sí que se le podría exigir responsabilidad a título de cooperador o cómplice siempre que concurra el dolo de eludir el pago del impuesto y de cometer el delito⁹⁷.

⁹⁶ MORALES PRATS, F., "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" Ed, UOC, Barcelona, 2012, págs. 15-16.

⁹⁷ CARRERAS MANERO, O., "LA Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y sus implicaciones en el Delito de Defraudación Tributaria" en *Crónica Tributaria* núm. 143-2012, Ed. Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2012, pág. 65.

4.4 TIPO CUALIFICADO DEL DELITO FISCAL

La Reforma del año 2012 del Código Penal ha completado la regulación anterior, que se limitaba únicamente a la aplicación en aquellos supuestos cuando se dificultaba la identificación del obligado tributario, a través de personas físicas o jurídicas. Se han ampliado las actuaciones para la aplicación del tipo cualificado también cuando se empleen entes sin personalidad jurídica para ocultar las verdaderas realidades tributarias, así como la utilización de instrumentos, negocios, paraísos fiscales o de nula tributación.

Además, el subtipo se aplica no solo a la ocultación del verdadero titular, sino también, cuando se pretende ocultar el verdadero patrimonio o se dificulta la determinación de la cuota tributaria. Es habitual la utilización de sociedades cuyas compañías tienen las sedes en paraísos fiscales, donde es prácticamente imposible acceder a la información fiscal, tanto para conocer el patrimonio, como para averiguar el verdadero obligado tributario.

Para que estos supuestos no queden impunes se ha aplicado en ocasiones la doctrina del "levantamiento del velo". En el caso del delito fiscal, su objetivo es el de atribuir la autoría en relación con determinados tributos. Esta doctrina pretende identificar a aquellas personas que se ocultan detrás de estas formas societarias y tienen por objetivo la comisión de fraudes fiscales. Aunque algunos autores no están de acuerdo con la utilización de esta técnica en Derecho Penal, el Tribunal Supremo ha amparado esta actuación mediante la STS de 2 de mayo de 1996, así como en la Sentencia de 24 de junio de 1989.

El criterio que aplica la jurisprudencia para aceptar esta técnica se debe a que las formas de las sociedades no pueden funcionar para encubrir la verdadera realidad tributaria que tiene relevancia penal. Por lo tanto, si el testaferro desconoce por completo los deberes que tiene dentro de una sociedad, actúa con un error invencible sobre el tipo y no podrá ser imputado por el hecho delictivo. Pero tampoco se podría castigar al verdadero obligado

tributario como participe, al no realizar el sujeto activo una conducta antijurídica, conforme al principio de accesoriadad limitada⁹⁸.

⁹⁸ MARTINEZ-BUJAN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte General*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, págs. 556-577.

IX) CUESTIONES ANEXAS AL DELITO FISCAL

1. LA DOCTRINA DE LA “NEGLIGENCIA DELIBERADA” EN EL DELITO FISCAL.

La doctrina de la “negligencia deliberada” procede del *common law* y como se ha adelantado antes, imposibilita la alegación del error y de la ignorancia y como consecuencia, la conducta defraudatoria se considera dolosa, que es requisito imprescindible para la comisión del delito fiscal. Los Tribunales la han aplicado en aquellos supuestos que el conocimiento de la realidad depende del propio sujeto activo que de forma negligente decide no acceder a la información a la que tiene fácil acceso. Con ello se consigue sustituir esa negligencia deliberada que normalmente beneficia al defraudador, en una conducta dolosa y como consecuencia de ello, el sujeto activo podrá ser castigado incluso a título de autor cuando sea el propio obligado tributario del impuesto.

En España, la doctrina de la “negligencia deliberada” se empezó a aplicar a por primera vez en la STS 1637/1999, de 10 de enero, en la cual el Tribunal consideró que fue el propio acusado quien en una actuó con ignorancia deliberada, es decir, de no querer saber aquello que puede y debe conocerse y de la que además, se benefició. Esta figura también se aplica a los delitos contra la Hacienda Pública:

- La STS 817/2010, de 30 de septiembre, confirmó la SAN de 20 de noviembre de 2009. CASO: La Sala condenó a los tres acusados por varios delitos contra la Hacienda Pública, por defraudación del IVA. Los acusados, con el objeto de bajar el precio de adquisición de unos turismos para una sociedad, crearon un entramado de empresas con el único propósito de no ingresar las cantidades por las cuotas correspondientes al IVA.

Uno de los acusados, que era administrador de la sociedad, alegó el desconocimiento de la comisión del delito dado que solo era un “hombre de paja”, y, además, quien se encargaba de firmar y ejecutar todo era la persona que figuraba en las cuentas de la sociedad. El TS dijo “que la exigencia de la intención dolosa no

excluye el dolo eventual, que siempre concurrirá cuando se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad”. Además, en el juicio oral, el acusado mostró recelos que le asaltaban respecto a tales actividades, lo que abrió la puerta a la figura de la “negligencia deliberada” sobre la probabilidad de que se estuviera cometiendo una actividad delictiva, que el acusado en ningún momento se esforzó en comprobar.

- En el mismo sentido, la SAP de Barcelona 294/2016 de 5 abril. CASO: La Audiencia Provincial condenó a título de autores a los administradores solidarios de una empresa, que de mutuo acuerdo defraudaron a Hacienda Pública, al no ingresar el IVA correspondiente por las operaciones realizadas en la sociedad, con pena de prisión y multa. Uno de los administradores alegó que no se le informó correctamente del concepto por el que se había producido un ingreso de 891.000 euros en las cuentas de la empresa, y, además, no se le mostró o facilitó copia del contrato de compraventa, lo cual fue determinante en su error en la liquidación del impuesto, pues creyó que la totalidad del dinero percibido correspondía a un pago parcial del precio.

La Audiencia aplicó la doctrina de la “negligencia deliberada” en contra de esta alegación, diciendo que era extraño que el administrador no se interesase por el cumplimiento debido de las liquidaciones fiscales y por ello cabía atribuirle como mínimo un dolo eventual.

2. ESPECIAL REFERENCIA A LA SENTENCIA DE 5 DE JULIO DE 2016 DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE BARCELONA EN RELACIÓN CON LA DOCTRINA DE LA NEGLIGENCIA DELIBERADA.

2.1 ANTECEDENTES

La Sala de lo Penal de la Audiencia Provincial de Barcelona se pronunció el 5 de julio de 2016, sobre la defraudación fiscal del jugador de fútbol Lionel Messi, que tuvo una enorme repercusión en todos los medios de comunicación y que acabó condenando al deportista y a su padre por tres delitos fiscales, con pena de prisión y multa. CASO: La causa procede del Juzgado de Instrucción número 3 de Gavá, que se siguió por tres delitos de defraudación a la Hacienda Pública por defraudación del IRPF durante los años 2007, 2008 y 2009. Los acusados de la causa fueron Lionel Messi y su padre, Jorge Horacio Messi.

El origen de estos delitos comienza el 3 de marzo de 2005, cuando los padres del acusado Lionel Messi, acordaron la cesión de sus derechos de imagen por 50.000 dólares americanos, a una sociedad domiciliada en Belice, llamada SPORTCONSULTANTS LTD, de la cual era administradora la madre del Lionel Messi. Esta sociedad podía ceder a otra tercera, la totalidad de los derechos de imagen, únicamente informando a la sociedad cedente. El 27 de enero de 2006, Lionel Messi, ya mayor de edad, ratificó dicho contrato de cesión ante Notario.

A partir de este momento, la explotación de los derechos de imagen se cedió a varias sociedades, de las que era accionista o administrador el padre y el propio Lionel Messi, que tenían el domicilio fiscal en Uruguay, Reino Unido y Suiza:

Belice y Uruguay eran en el momento de la comisión de los hechos, países cuya legislación permitía la residencia en su territorio de sociedades con opacidad en cuanto a la identidad de sus propietarios y rentas, así como, de los accionistas y administradores fiduciarios sin inscripción en los registros públicos. Tampoco exigían la presentación de declaraciones fiscales ni informes o cuentas anuales, eximiendo de la tributación por las rentas obtenidas fuera de su territorio.

Por su parte, Reino Unido y Suiza eran en aquel momento países con una amplia red de convenios suscritos para evitar la doble imposición y cuya legislación no penalizaba las operaciones fiscales realizadas con sociedades residenciales en países como Belice y Uruguay.

En el periodo que va desde 2005 a 2009, se suscribieron con la intervención de otras sociedades, una multitud de contrataos por lo que se percibieron unos importes netos que en los periodos objeto de enjuiciamiento, ascendieron, a las siguientes sumas: 2.570.729 euros en el año 2007, 3.846.612 euros en el año 2008 y 3.806.745 euros en el año 2009, ingresos ocultados a través de estas sociedades y contratos aparentes, a la Hacienda Pública española, consiguiendo, de este modo, eludió su tributación en nuestro país aproximadamente 4.100.000 millones de euros.

2.2 LA ACUSACIÓN DEL MINISTERIO FISCAL

El Ministerio Fiscal calificó los hechos como constitutivos de tres delitos contra la Hacienda Pública de los artículos 305.1, 305.2 y 305 *bis*. 1.a), por la defraudación del IRPF, correspondiente a los años 2007, 2008 y 2009, con la circunstancia atenuante muy cualificada del artículo 21.5 CP, de reparación del daño, solicitando únicamente la condena del padre, Jorge Horacio Messi, como autor e inductor, con una condena de seis meses de prisión y multa.

2.3 LA ACUSACIÓN DE LA ABOGACIA DEL ESTADO

La Abogacía del Estado calificó los hechos como constitutivos de tres delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305.6 (actualmente el 305 *bis*. 1.a), por defraudación del IRPF, ya que las cantidades superaban los 600.000 euros. La Abogacía solicitó la condena de Lionel Messi como autor de tres delitos fiscales a siete meses de prisión y multa, por cada uno de los ejercicios defraudados. Asimismo, solicitó la condena del padre, Jorge Horacio Messi, como autor directo de los delitos fiscales, con la misma pena de prisión y multa correspondiente.

2.4 LA SENTENCIA

Una vez remitidas las actuaciones a la Audiencia Provincial de Barcelona, consideró que los hechos probados constituyan tres delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305.*bis*.1 a) CP, en relación con el artículo 305 CP, por

haber eludido el pago por los ingresos percibidos por la explotación de los derechos de Lionel Messi, mediante la utilización de unas complejas operaciones societarias y contractuales, que tenían como único objetivo, ocultar la verdadera situación tributaria del contribuyente.

En este sentido, la Audiencia equiparó las conductas de los acusados a simulaciones engañosas que de forma indirecta evaden la norma tributaria y se caracterizan porque las partes tienen un objetivo diferente de la causa de negocio. También señala, que en la evasión fiscal lo esencial es precisamente el engaño, que consiste en ocultar al fisco la verdadera riqueza imponible y así evitar el pago del tributo.

2.5 LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LA NEGLIGENCIA DELIBERADA

Ante el desconocimiento de Lionel Messi de las conductas defraudatorias, la Audiencia afirmó que no cabe descartar que ciertas formas de desconocimiento puedan en ciertas circunstancias, resultar verosímiles y que la información de no haber conocido los detalles de determinadas operaciones en las que aparece el nombre de la persona a quien se imputa finalmente su consecución y, por tanto, el conocimiento de lo que estaba haciendo. Pero también señala que la STS de 13 marzo 2006, se pronuncia sobre la indiferencia de quien pone la colaboración que se le solicita sin preocuparse de sus consecuencias, o no queriendo saber aquello que puede y debe saberse (principio de la ignorancia deliberada⁹⁹).

En el mismo sentido, la STS de 10 noviembre de 2006, de hace referencia al autor de una conducta que voluntariamente, ciega sus fuentes de conocimiento para ignorar la dinámica de los hechos, evitando su posible responsabilidad: “la persona que no quiere conocer voluntariamente el origen de los efectos sobre los que actúa, puede afirmarse que conoce ese origen delictivo, pues con su acto de negar las fuentes de conocimiento se está representando la posibilidad de la ilegalidad de su actuación, y decide seguir actuando, máxime, se afirma en la sentencia, en actuaciones tan

⁹⁹ La Sentencia habla del principio de indiferencia refiriéndose a la negligencia deliberada.

normativizadas como las consecuencias económicas y tributarias de los contratos de explotación de los derechos de que se trate”.

Asimismo se apela a las SSTs de 10 de enero de 1999 y 446/2008, 9 de julio, que destacan que el único dolo exigible al autor es precisamente, la existencia de datos o indicios bastantes para afirmar el conocimiento de la procedencia de los bienes de un delito grave¹⁰⁰.

Según la Audiencia, Lionel Messi no puede justificar que no tenía ninguna sospecha de los ingresos de los derechos de imagen, ya que se cobraba a través de otras sociedades domiciliadas en países con los que no tenía vínculo y que el perceptor era él. La información que evitó tener estaba a su alcance por medios fiables, rápidos y ordinarios, como hubieran sido el querer saber de qué manera se gestionaban sus derechos, preguntando al despacho que le asesoraba o a cualquier otro especialista. Por tanto, quien no sabe porque no puede saber no es un ignorante deliberado, pero si el que puede conocerlo.

Por lo expuesto, Lionel Messi en ningún momento se interesó por la gestión de sus derechos de imagen y por ello la Sala consideró que, aunque actuó con falta suficiente de los elementos que definen el artículo 305 CP, su actuación ha de ser considerada dolosa, porque el mismo era consciente de que se va a realizar un acto ilícito. A ello contribuye que el jugador era el único socio y administrador de una sociedad situada en Uruguay, un país con el que no estaba vinculado ni con su residencia habitual ni con su lugar de nacimiento, por ello se decidió explotar sus derechos de imagen a través de sociedades en países que dificultan la investigación.

En cuanto al padre, la Sala consideró que su intervención fue directa, decisiva y necesaria para consumar la defraudación a través de todos los movimientos contractuales y societarios que realizó, llevando a cabo toda la estrategia desde el principio.

¹⁰⁰

En este sentido, véanse las STSS 464/2008 de 2 de julio, 359/2008 de 19 de junio.

2.6 EL FALLO

La Audiencia Provincial de Barcelona aplicó el subtipo agravado del 305 bis 1.a) ya que la cuantía defraudada cada año, superaba los seis cientos mil euros¹⁰¹.

Para Lionel Messi, la condena a título de autor por tres delitos contra la Hacienda Pública, tipificado en el artículo 305.bis.1.a), a siete meses de prisión por cada año defraudado del IRPF, en total, veintiún meses de prisión y multa de dos millones de euros.

Todo ello con la aplicación del artículo 21.5 CP, y con la rebaja en dos grados de la pena, lo que le permitió beneficiarse de la suspensión de la pena de prisión.

Para el padre, Jorge Horacio Messi, en primer lugar, se le aplicó la atenuante del artículo 21.5 CP, de reparación del daño, que se extiende de la propia reparación del autor, al considerarse que no tiene un carácter estrictamente personal y se extiende también a los partícipes según la STS 7 de junio de 2016. También cabe tener presente lo establecido en el artículo 65.3 CP ya que posibilita rebajar en uno o dos grados a los cooperadores necesarios, que finalmente se le aplicó y fue condenado a siete meses de prisión por cada año de defraudación del IRPF, en total, veintiún meses, y multa de un millón quinientos mil euros.

¹⁰¹ El artículo 305 bis. CP fue introducido por la *Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modificó la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social*. Por ello en el momento de la instrucción del caso los hechos se calificaron conforme al antiguo artículo 306.5 CP

X) CONCLUSIONES

I.

El delito fiscal regulado actualmente en el artículo 305 CP, fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico en el año 1977, por lo que se puede sostener que se trata de un delito relativamente reciente. Hasta la actualidad, ha sido reformado en siete ocasiones, siendo adaptado a la normativa estatal y de la Unión Europea en materia fiscal. Desde sus inicios, no dio buenos resultados en la lucha contra el fraude fiscal, pese a eso, el Legislador ha mejorado el precepto para perseguir aquellas defraudaciones de altas cuantías y castigarlas de acuerdo con el resultado.

II.

La comisión de un delito fiscal supone un ataque tanto al orden económico, como a los principios y valores constitucionales que velan por el sostenimiento de los servicios sociales y de las cargas públicas. Su fundamento se encuentra en el artículo 31.1 de la CE de 1978. Así lo reconoció tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo en diversas sentencias. El Código Penal protege el patrimonio de la Hacienda Pública española, así como la de la Unión Europea, en este caso como consecuencia de la incorporación de España a la Comunidad Europea en el año 1986 y de la suscripción de varios convenios en materia fiscal y de diversas sentencias dictadas por el TJCE (TJUE).

III.

El delito fiscal se configura actualmente como un delito especial, según el Tribunal Supremo y la doctrina mayoritaria lo que implica que únicamente pueden ser sujetos activos un círculo cerrado de sujetos definidos en el artículo 35.2 de la Ley General Tributaria. Además, se considera un tipo penal en blanco que ha de ser completado acudiendo a la normativa tributaria estatal. Se puede cometer tanto por acción como por omisión de la declaración tributaria, pero en todos los casos requiere que la conducta sea dolosa, de lo contrario simplemente se calificaría como una infracción administrativa.

IV.

El delito fiscal no admite coautoría ni autoría mediata. No obstante, los Tribunales han venido admitiendo la participación del inductor, del cooperador necesario o del cómplice, aunque se configure como un delito especial. Los partícipes se pueden ver beneficiados por la rebaja de la pena prevista en el artículo 63 del CP cuando concurren atenuantes, así como, del artículo 65.3 del CP. Aunque algunos autores niegan la aplicación del artículo 65.3 a los cómplices, el Tribunal Supremo entiende que sí es aplicable ya que el principio de proporcionalidad de las penas y el de legalidad obligan a no dejar de aplicar una norma favorable precisamente por no ostentar la condición de autor en el delito especial. En este sentido, la STS 841/2013, de 18 de noviembre, admitió la doble rebaja de la pena por tratarse de un supuesto de complicidad de acuerdo con el artículo 63 y por la condición de *extraneus* del cómplice en el delito especial, artículo. 65.3 CP.

V.

Son muy pocos los pronunciamientos que condenan al inductor. En la práctica resulta muy complicado probar que la conducta del inductor se ve reflejada en la actuación del contribuyente o el obligado tributario ya que estamos ante actuaciones u omisiones de obligaciones privadas y personales. Para la apreciación de la inducción deben esta ha de ser: “anterior al hecho punible puesto que su causa, directa, es decir, ejercida sobre una persona determinada y encaminada a la comisión de un delito también determinado, eficaz o con entidad suficiente para mover la voluntad del inducido a la realización del hecho perseguido, dolosa en el doble sentido de que conscientemente se quiere tanto inducir como que se cometa el delito a que se induce y productora de su específico resultado porque el inducido haya dado, por lo menos, comienzo a la ejecución del delito”. En este sentido lo reconoció la STS 539/2003 de 30 de abril, que condenó como autor por un delito fiscal y de otros trece como inductor.

VI.

La cooperación necesaria es la forma de participación más castigada por las defraudaciones fiscales. Los pronunciamientos judiciales al respecto son abundantes ya que los cooperadores necesarios suelen ser profesionales en materia fiscal como pueden ser los asesores fiscales o despachos de abogados especializados, así como terceras personas que se benefician del fraude fiscal cometido por el obligado tributario, que actúan para obtener algún beneficio.

VII.

Los asesores fiscales y los abogados también pueden ser castigados por el delito fiscal. Si sus actuaciones persiguen defraudar a la Hacienda Pública y además, son dolosas, podrán ser condenados penalmente por un delito fiscal. Las normas deontológicas tienen por finalidad garantizar las actividades de ciertos profesionales, pero no impide que se les pueda exigir responsabilidad penal. Sin embargo, no tienen ninguna obligación de denunciar un delito fiscal conocido por razón de su prestación de servicios a un contribuyente. Como ya se ha dicho, sus actuaciones han de ser dolosas porque de lo contrario, conducta sería atípica y únicamente se le podría exigir responsabilidad por la vía administrativa. Esta afirmación ha de ser matizada ya que en supuestos excepcionales también se les puede exigir responsabilidad penal siempre que estos no han actuado con la diligencia de la profesión que ejerce, evitando conocer datos que eran necesarios y además se hayan visto beneficiados por la defraudación de su cliente.

VIII.

La doctrina de la “negligencia deliberada” se comienza a aplicar a partir del año 1999 y nuestros órganos jurisdiccionales recurren a “ella” cuando el sujeto activo decide permanecer en silencio y seguir beneficiándose de una defraudación fiscal. Para estos casos, cuando el sujeto activo tenía la información a su alcance y de forma deliberada decide no acceder a ella, la aplicación de la doctrina de la “negligencia deliberada”, imposibilita la alegación de un error por parte del acusado, y, como resultado, la conducta se considera dolosa. Esta doctrina se ha aplicado en diversas ocasiones, especialmente en

aqueños casos cuando los encargados de llevar la gestión del dinero son personas diferentes a la del obligado tributario, como es el caso de defraudación fiscal que da lugar a la Sentencia de 5 de julio de 2016 de la Audiencia Provincial de Barcelona.

XI) BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F., *Autoría y otras formas de Participación en el Delito Fiscal*, Ed. Comares, Granada, 2016.

APARICIO PÉREZ, A., ÁLVAREZ GARCÍA, S., *La Regulación de los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Ed. Lexnova, Valladolid, 1997.

APARICIO PÉREZ, A., “Defraudación Tributaria y el Delito Contable, en *Crónica Tributaria núm. 136*”, Ed. Universidad de Oviedo, Oviedo, 2010.

BAJO FERNÁNDEZ M., *Manual de Derecho Penal, Parte Especial*, Ed. Cetro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993.

BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho Penal, Parte Especial, Delitos Patrimoniales y Económicos*, Ed. Cetro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1989.

BAL FRANCES, E., “Autoría, Coautoría y Formas de Participación en el Delito Fiscal”, en LÓPEZ GARCÍA-TIZÓN, A., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2004.

BOIG REIG, J., MIRA BENAVENT J., *Los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

BOLEA BARDON, C., *La Cooperación Necesaria: Análisis dogmático y jurisprudencial*, Ed. Atelier, Barcelona, 2004.

CARRASCO PIGNATELLI MARTÍNEZ, J.M., *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Ed. Edersa, Barcelona, 2004

CORTÉS BECHIARELLI, E., “Delito contra la Hacienda Pública para épocas de crisis” en ÁLVAREZ GARCÍA, J. y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Comentarios a la Reforma Penal de 2010*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.

CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en ÁLVAREZ GARCIA, J., *Derecho Penal Español, Parte Especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, en ALVAREZ GARCÍA, J., *Tratado de Derecho Penal Español, Delitos contra las Administraciones Publicas y de Justicia*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Delitos contra las Administraciones Públicas y de Justicia” en ÁLVAREZ GARCIA, J., *en Tratado de Derecho Penal Español*, de Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

DE LA CUESTA AGUADO, P.M., *Tipicidad e imputación objetiva*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

FEIJÓO SÁNCHEZ, J.B., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en GARBERÍ LLOBREGAT, J. y BLANCO PEÑALVER, A., *Interpretación Jurisprudencial y Legislación Complementaria, en Código Penal*, Ed. Bosch, Barcelona, 1999.

FERNÁNDEZ ALBOR, A., *Estudios sobre criminalidad económica*, Ed. Bosch, Barcelona, 1978.

FERRO VEIGA, J.M., *Aspectos Legales sobre el Delito Fiscal en la Investigación Patrimonial el Blanqueo de Capitales*, Ed. Ecu, Alicante, 2011.

GARBERÍ LLOBREGAT, J., BLANCO PEÑALVER, A., *Interpretación Jurisprudencial y Legislación Complementaria*, Ed. Bosch, Barcelona, 1999.

GÓMEZ DE LA TORRE B., FERRÉ OLIVE J.C., *Todo sobre el Fraude Tributario*. Ed. Praxis, Barcelona, 1993.

GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en ORTS BERENGUER, E. y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Compendio de Derecho Penal, Parte General y Parte Especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

IGLESIAS RIO, M.A., “De los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en GÓMEZ TOMILLO M., *Comentarios al Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2010.

LAMARCA PÉREZ, C., *Derecho penal, Parte especial*, Ed. Colex, Madrid, 2005.

LOPEZ RAMON, F., GONZALEZ AGUADO, J., ÁVILA RODRÍGUEZ, C.A., *Las Prestaciones públicas no patrimoniales tributarias*, Ed. Inap, Madrid, 2015.

LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2008.

MARTIN LÓPEZ, T., “Aspectos Procesales del Delito contra la Hacienda Pública” en ARROYO ZAPATERO, L. y TIEDEMANN, K., *Estudios del Derecho Penal Económico*, Ed. Universidad Castilla la Mancha, 1994.

MARTÍN QUERALT, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2016.

MARTINEZ-BUJAN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte General*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

MARTINEZ-BUJAN PÉREZ, C., *Derecho Penal, Parte Especial D*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

MERINO JARA, I., GONZALEZ DE MURILLO, J.L., *El Delito Fiscal*, Ed. Derecho Reunidas, Madrid, 2004.

MERINO JARA, I., “Los Obligados Tributarios”, en MERINO JARA, I. y LUCAS DURÁN, M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Ed. Tecnos, 2015.

MIR PUIG, S., *Derecho Penal, Parte General*, Ed. Reppertor, Barcelona, 2016.

MORALES PRATS F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en QUINTERO OLIVARES G. y MORALES PRATS F., *Comentarios al Código Penal Español*, Ed. Thomson Reuters, Pamplona, 2016.

MORILLAS CUEVA, L., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en COBO DEL ROSAL, M., *Compendio de Derecho Penal Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000.

MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal, Parte Especial*, Valencia, 2015.

PÉREZ ALONSO, J.E., “La Autoría y la Participación en el Delito”, en ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., *Derecho Penal Parte General*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

PÉREZ ARIAS, J., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en MORILLAS CUEVA, L., *Estudio sobre el Código Penal reformado, Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015*, Ed. Dykinson, Madrid, 2015.

PORTILLO NAVARRO, M.J., *Manual de Fiscalidad*, Ed. Tecnos, Madrid.

REIG REIG, J.V., *Estudio sobre la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre*, Ed. Dijusa, Las Palmas, 2004.

RODRIGUEZ MOURULLO, G., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A. y MENDOZA BUERGO, B., *Código Penal*, Ed. Thomson Civitas, Madrid, 2004.

RODRIGUEZ RAMOS L. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, en COLINA OQUENDO, P., *Comentarios al Código Penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2007.

ROSSY, M.J., *EL Delito Fiscal*, Ed. Bosch, Barcelona, 1989.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., *El fraude a la Ley Tributaria*, Ed. Universidad de Granada, Granada, 2012.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Los Sujetos de la Obligación Tributaria”, en COLLADO YURRITA. M.A., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Ed. Atelier, Barcelona, 2015.

SANTIESTEBAN RUIZ, A., “De los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en ARROYO ZAPATERO, L., BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE I., *Comentarios al Código Penal*, Ed. Iustel, Madrid, 2007.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, Ed. Derecho Reunidas, 2004.

UBIETO HUERTA TOCILDO, S., “Los Objetos de Protección en los Delitos contra las Haciendas Públicas”, en DE TOLEDO, E.O. y UBIETO HUERTA TOCILDO, S., *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

XII) RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA

STJCE 32/1990, de 21 de septiembre;
STJCE 164/1999, de 22 de junio; STC
27/1981, de 20 de julio;
STC 19/1987, de 17 de febrero;
STC 46/2000, de 17 de febrero;
STC 87/2001, de 2 de abril;
STC 57/2010, de 4 de octubre;
STS 12038/1990, de 27 de diciembre;
STS: 578/1993, de 24 de febrero;
STS 578/1993, de 24 de febrero;
STS 274/1996 de 20 mayo;
STS 1/1997, de 28 de octubre;
STS 274/1998, de 25 de febrero;
STS 1231/1999, de 26 de julio;
STS 1940/2000, de 18 de diciembre;
STS 20/2001, de 28 de marzo;
STS 872/2002, de 16 de mayo;
STS 2069/2002, de 5 de diciembre;
STS 115/2003, de 3 de enero;
STS 1027/2003, de 14 de julio;
STS 643/2005, de 19 de mayo;
STS 83/2005, de 2 de junio;
STS 1505/2005, de 25 de noviembre;
STS: 192/2006, de 1 de febrero;
STS 160/2009, de 12 de febrero;
STS 941/2009, de 29 de septiembre;
STS 817/2010, de 30 septiembre;
STS 974/2012, de 5 diciembre;
STS 572/2012, de 3 de julio;
STS 494/2014, de 18 de junio;
SAP de Madrid 96/2009, de 20 de julio
SAP de Barcelona 99/2013, de 12 de febrero
SAP de Barcelona 110/2016, de 5 de julio
SAP de Zaragoza 291/2016, de 23 de septiembre.
SJP de Valencia 339/2008, de 1 de octubre