

Trabajo Fin de Grado

Aspectos subjetivos del delito de defraudación tributaria: la autoría

Autor

Gema María Subías Gonzalo

Director

Olga Carreras Manero

Facultad de Derecho

2015

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	1
II.	NATURALEZA DEL DELITO FISCAL	2
	1. IDEAS GENERALES	2
	2. TESIS DEL DELITO ESPECIAL	3
	3. TESIS DEL DELITO COMÚN	5
	4. TESIS DEL TRIBUNAL SUPREMO	7
III.	ANÁLISIS DE LA CONDUCTA DEL HECHO PUNIBLE	7
	1. CRITERIOS DEL TIPO OBJETIVO	7
	2. CRITERIOS DEL TIPO SUBJETIVO	9
IV.	AUTORÍA EN EL DELITO FISCAL	11
	1. COMISIÓN DEL DELITO FISCAL POR PERSONA FÍSICA	11
	1.1 El asesor fiscal	11
	A) <i>Ideas generales</i>	11
	B) <i>La responsabilidad penal del asesor fiscal</i>	13
	C) <i>Supuestos de participación del asesor fiscal</i>	14
	a) <i>El asesor actúa conjuntamente con su cliente para defraudar</i>	15
	b) <i>El asesor, con desconocimiento del cliente, defrauda a través suyo</i>	16
	c) <i>El asesor defrauda porque el cliente no le suministra los datos necesarios o le facilita datos falsos</i>	17
V.	OTRAS FORMAS DE PARTICIPACIÓN EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA	18
	1. COAUTORÍA	18
	2. INDUCCIÓN	19
	3. COMPLICIDAD	20
	4. COOPERACIÓN NECESARIA	22
	4.1. Cooperación necesaria <i>versus</i> complicidad	22
	4.2. Cooperación necesaria <i>versus</i> coautoría	23
	4.3. Supuestos en los que se ha condenado a asesores fiscales como cooperadores necesarios	24

VI.	CONCLUSIÓN	25
VII.	REFERENCIAS	27
	1. BIBLIOGRAFÍA	27
	2. JURISPRUDENCIA	29

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEDAF	Asociación Española De Asesores Fiscales
CP	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
CT	Crónica Tributaria
ed.	Edición
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto de Valor Añadido
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
nº	Número
<i>op. cit.</i>	<i>Opus citere</i>
p.	Página
pp.	Páginas
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
REDFHP	Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
ss.	Siguientes
SSAP	Sentencias de la Audiencia Provincial
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
T.	Tomo

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto hacer un estudio sobre la *autoría* en el delito contra la Hacienda Pública, especialmente en lo referente al *asesor fiscal*. Existen varias cuestiones de interés en relación con los sujetos activos de dicho delito.

La primera de ellas y la más controvertida es la polémica existente sobre la naturaleza del delito fiscal. Tal y como se explicará más adelante, existen dos tesis contrapuestas. Explicar y comprender ambas teorías es fundamental ante la posibilidad de exigir responsabilidad penal al asesor fiscal como autor.

Seguidamente se hará referencia a los elementos necesarios del delito, teniendo en cuenta que deben darse todos ellos para poder condenar a un imputado, tanto los objetivos como los subjetivos.

Centrándonos ya en la autoría del delito fiscal, concretamente en lo que se refiere a personas físicas, analizaremos la figura del asesor fiscal, así como su responsabilidad penal en los supuestos más comunes en los que actúa. Se trata de dilucidar si es posible que el asesor responda personalmente del delito cometido cuando su actuación alcance un grado de participación de una relevante intensidad.

Por último, analizaremos las posibles formas de participación en relación con el citado tipo delictivo, relacionándolo con ciertos casos en los cuales se ha condenado al asesor fiscal como partícipe.

Hoy en día, el delito de defraudación tributaria es un tema común y que está de plena actualidad. Cada día aparecen más y más casos de corrupción, evasión de impuestos, etc., es decir, casos en los que se defrauda a la Hacienda Pública y, por ello, a todos los españoles. Al ser un tema que preocupa a todos los ciudadanos es importante hacer un estudio y conocer las distintas corrientes doctrinales, así como los supuestos reales más problemáticos.

Ya el curso pasado, al trabajar brevemente sobre esta materia, me pareció interesante, y al tener que realizar este año un trabajo decidí hacerlo sobre la autoría en

el delito fiscal, en especial referencia al asesor fiscal. Quería comprender mejor las dos tesis existentes en relación con la naturaleza de dicho delito, y como consecuencia conocer la posible responsabilidad penal de aquél.

Así, y en desarrollo de esta cuestión, la cual paso a abordar acto seguido, he consultado, junto con la normativa -penal y tributaria- pertinente, los pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales que he considerado más relevantes.

II. NATURALEZA DEL DELITO FISCAL

1. IDEAS GENERALES

Como es de sobra conocido, y así se ha indicado por parte de la jurisprudencia, «la autoría del delito fiscal plantea problemas extrapenales ya que su determinación hay que complementarla con las normas tributarias que definen al contribuyente como “la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”»¹.

En este sentido, cabe señalar que, lo usual en la normal penal, es que ésta establezca una consecuencia jurídica debido a la comisión de hecho tipificado como delito o falta; sin embargo, el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal -en adelante CP-, relativo al delito fiscal, se encuentra configurado como una ley penal en blanco, lo cual supone que parte del contenido del tipo penal no se recoge en el precepto correspondiente al texto penal, sino que habrá que acudir a otra norma distinta.

De acuerdo con ello, para poder determinar si se han cometido los hechos típicos debe analizarse la normativa tributaria, ya que en ella se establece el nacimiento de la relación tributaria, el deber impuesto al obligado tributario, así como la responsabilidad tributaria, aunque sigue siendo necesario acudir al CP para diferenciar si nos encontramos ante una responsabilidad penal o tributaria.

¹ Como ha señalado la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 marzo de 2005 (RJ 2005/5132).

No obstante lo anterior, es preciso indicar que no existe unanimidad, ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, acerca de la naturaleza del delito fiscal. Se ha generado una polémica que se centra en la determinación del sujeto activo del delito, es decir, de la persona a quién se imputa la autoría cuando se realiza el comportamiento típico. A tal fin, se han venido defendiendo dos tesis contrapuestas: una que lo califica como delito especial o de propia mano y otra que lo considera como un delito común o especial de dominio.

Siendo esto así, considero conveniente conocer y estudiar ambas teorías, dado que de la aplicación de una u otra dependerá la posibilidad de condenar a los asesores fiscales como autores del referido delito, o bien por la vía de otras formas de participación, examen éste que trataremos a lo largo del presente trabajo.

2. TESIS DEL DELITO ESPECIAL

Pasando ya a analizar la tesis del *delito especial*, los defensores de la misma consideran que para la comisión del delito fiscal es necesario que concurra una determinada cualidad o condición específica en el sujeto que realiza el tipo. En este sentido, viene entendiéndose que el sujeto activo de aquél solo puede ser el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, de conformidad con el artículo 36.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante LGT-², o bien el resto de obligados tributarios en los términos previstos en el artículo 35 de dicha Ley³, esto es,

² A tenor del cual: «Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo [...]».

³ Dicho precepto establece que: «1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. 2. Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los 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. 3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales. 4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. 5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley».

un *intraneus*, ya que solo puede defraudar a la Hacienda Pública, mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute de ingresos indebidos, quien efectivamente soporte el previo deber de pago.

Como defensores de la referida tesis, a la cual nos sumamos, encontramos a AYALA GÓMEZ⁴, BACIGALUPO ZAPATER⁵, BAJO FERNÁNDEZ⁶, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE Y FERRÉ OVLIÉ⁷, MARTÍNEZ PÉREZ⁸, MUÑOZ CONDE⁹ y RODRÍGUEZ DEVESA¹⁰.

Sin perjuicio de lo anterior, y al margen de los obligados tributarios, la participación en la comisión del delito tipificado en el artículo 305 del CP se castigará como una participación accesorio, puesto que tales sujetos no podrán ser autores materiales del tipo delictivo de que se trata.

Así, los partidarios de la naturaleza especial del delito fiscal consideran que la obligación de pago que surge de la relación jurídico-tributaria es presupuesto necesario de dicho delito, y tal relación solo se establece entre el ente impositor -la Administración Tributaria- y el *intraneus*. En consecuencia, solo quien ocupa el lado pasivo en la relación jurídico-tributaria, en cuanto que únicamente a ellos les compete el cumplimiento del deber tributario, serán autores.

Ahora bien, junto a ello, se ha indicado, a su vez, que la condición de sujeto obligado en la relación jurídico-tributaria, a pesar de ser una condición necesaria, no es suficiente para ser castigado penalmente, ya que deben darse los demás elementos del tipo.

⁴ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código penal*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1988, pp. 243 y ss.

⁵ BACIGALUPO ZAPATER, E., «El delito fiscal en España», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº 56, 1983, p. 239.

⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M., *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid, 1978, p. 564.

⁷ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., y FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, 1994, p. 39.

⁸ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982, p.1024.

⁹ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte especial*, 16ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

¹⁰ RODRÍGUEZ DEVESA, J., *Derecho Penal Español. Parte Especial*, 8ª ed., Dykinson, Madrid, p. 969.

Asimismo, la Fiscalía del Tribunal Supremo, en la Circular 2/1978, se mostró a favor de tal tesis, al afirmarse que «el sujeto activo del delito será pues, la persona que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente».

No obstante, y ya para finalizar, cabe señalar que los partidarios de la teoría ahora enunciada consideran que el *extraneus* -asesor legal, contable o fiscal- puede llegar a ostentar la condición de partícipe del referido delito y, de este modo, incurrir en responsabilidad penal.

3. TESIS DEL DELITO COMÚN

Por su parte, los defensores de la tesis del *delito común* -CÓRDOBA RODA¹¹, RODRÍGUEZ MOURULLO¹² y MUÑOZ PÉREZ¹³, entre otros- extienden la categoría de autor a cualquier tercero, sin limitarla exclusivamente a los obligados al pago de la deuda tributaria. Así pues, no exigen ninguna característica especial en el sujeto activo del tipo, no haciendo diferenciación entre *intraneus* y *extraneus*.

De acuerdo con ello, la única condición que imponen es que se defraude a la Administración tributaria. Así, la falta de ingreso es el elemento esencial del tipo, con independencia de quien lo realice, por tanto, son autores todos lo que se encuentren en condiciones de realizar tal actuación fraudulenta. De este modo, un tercero ajeno a la obligación tributaria -como el asesor fiscal- podrá llegar a ser condenado como autor de dicho delito si con su actuación ha realizado el tipo penal, aunque el beneficiario último sea otro sujeto distinto -por ejemplo, su cliente-.

Siendo esto así, cabe señalar que los defensores de dicha teoría proponen la consideración del *extraneus* como autor, en razón al verdadero dominio de la acción y la declaración de impunidad del sujeto pasivo tributario cuando no domine la acción típica.

¹¹ CÓRDOBA RODA, J., «El delito fiscal», *REDF*, nº 15-16, 1997, p. 692.

¹² RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «El nuevo delito fiscal», *REDF*, nº 15-16, 1997, p. 709.

¹³ MUÑOZ PÉREZ, M., «Autoría, coautoría y formas de participación», *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Aranzadi, Cizur Menor, p. 130.

De tal modo, y bajo una interpretación literal, entienden que el tipo penal previsto en el artículo 305 del CP no exige unas especiales condiciones personales, ni explícita ni implícitamente; y ello porque cuando el legislador ha querido exigir determinadas condiciones subjetivas en el sujeto activo lo ha hecho, como en el caso del delito de alzamiento de bienes. Además, tampoco se remite a la norma tributaria para delimitar el concepto de autor, por tanto, se ha afirmado que cualquiera que se encuentre en condiciones de ocasionar un fraude a la Hacienda Pública será considerado autor¹⁴.

En este sentido, se pronunció PÉREZ ROYO, al analizar el tipo del artículo 349 del CP de 1973, indicando que «la redacción literal del artículo 349 permite claramente excluir que nos hallemos ante un delito especial. Por supuesto no existe ninguna referencia expresa a las condiciones personales del sujeto de la acción, como sucede en los delitos especiales propios. Pero tampoco existen referencias implícitas»¹⁵.

Tal interpretación gramatical es defendida, asimismo, por SIMÓN ACOSTA, al señalar que «el delito fiscal lo comete, según la ley, “el que defraudare a la Hacienda”, sin que se requiera expresamente condición personal alguna en el reo»¹⁶.

Otro de los argumentos utilizados a este respecto atiende al bien jurídico protegido, entendido este como el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas. Conforme a ello, se considera que puede ser autor del delito toda persona que por tener capacidad económica para contribuir atente contra tal principio¹⁷.

¹⁴ Como señala APARICIO PÉREZ, (*El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997), «el artículo 305 del Código Penal, al tipificar el delito contra la Hacienda Pública no hace ninguna mención a las circunstancias personales del autor, a diferencia de lo que sucede en las definiciones de otros delitos especiales como el alzamiento de bienes o la malversación de fondos públicos».

¹⁵ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 81.

¹⁶ SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 33 y ss.

¹⁷ En este sentido se pronuncia MUÑOZ PÉREZ en «Autoría, coautoría y...», *op. cit.*, p. 131.

4. TESIS DEL TRIBUNAL SUPREMO

Para finalizar con las teorías que han analizado la naturaleza del delito de defraudación tributaria, cabe hacer referencia a la posición adoptada por el *Tribunal Supremo*. Dicho Tribunal considera al mismo como un delito especial, siendo relevante, a estos efectos, su Sentencia de 25 de septiembre de 1990 (RJ 1990/7238), según la cual el delito contra la Hacienda Pública es un delito de primera mano o de «única mano», porque solo puede ser autor el que sea «directamente obligado tributario [...], pero nunca un tercero».

Dicha línea jurisprudencial ha sido confirmada por numerosas sentencias posteriores, pudiendo citarse los pronunciamientos del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1993 (RJ 1993/1530), de 20 de mayo de 1996 (RJ 1996/3838), de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997/7843), de 19 de marzo de 2001 (RJ 2001/3560), de 30 de abril de 2003 (RJ 2003/3085) o de 8 de abril de 2008 (RJ 2008/2701).

No obstante, la referida tesis ha sido criticada, en la medida que implica acudir a interpretaciones forzadas para resolver algunos supuestos en los que el dominio del hecho se encuentra en sujetos que no pueden ser considerados autores.

III. ANÁLISIS DE LA CONDUCTA DEL HECHO PUNIBLE

1. CRITERIOS DEL TIPO OBJETIVO

A partir de la reforma del CP operada por la LO 6/1995, de 29 de junio, la conducta típica del artículo 305 del CP consiste en *defraudar* a la Hacienda Pública, ya sea por acción u omisión. No obstante, con anterioridad a dicha reforma legislativa, la jurisprudencia ya venía admitiendo la posibilidad de comisión por omisión en los casos de falta de presentación de la declaración. Como afirma el Tribunal Supremo «tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presta, si en ella se falsean

los datos correspondientes, si con ello se persigue un propósito defraudador, pues el deber de declarar se impone al ciudadano por la Constitución»¹⁸.

Tomando un concepto amplio, según SAIZ DÍAZ, «fraude equivale sistemáticamente a engaño o a acción contraria a la verdad o a la rectitud, y defraudación consiste en cometer fraude en perjuicio de alguien»¹⁹. De este modo, se entiende que la conducta tipificada consiste en evitar el pago de impuestos, causando un perjuicio a la Hacienda Pública.

De acuerdo con ello, dicha conducta fraudulenta puede llevarse a cabo eludiendo el pago de tributos, retenciones o ingresos a cuenta, de manera que se oculte la deuda y, asimismo, obteniendo indebidamente devoluciones, disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma o proporcionando una información falsa a la Administración tributaria²⁰.

A este respecto, podemos afirmar que la mera defraudación no es instrumento suficiente para incurrir en responsabilidad penal, ya que el artículo 305 del CP exige que la cantidad defraudada exceda de 120.000 euros. De este modo, en el caso de la cuota no supere tal cuantía nos encontraremos, empero, ante un infracción tributaria.

Ya para finalizar este epígrafe, solo resta indicar que la cuantía se ha de determinar conforme a los criterios establecidos en el párrafo segundo del artículo 305 del CP, criterios estos que van a determinar la imposibilidad de establecer la

¹⁸ En este sentido, puede consultarse las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985 (RJ 1985/3087), 2 de marzo de 1988 (RJ 1988/1520), 26 de noviembre de 1990 (RJ 1990/9165), 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991/5209), 28 de junio, 20 de noviembre y 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991/7590, RJ 1991/8338 y RJ 1991/8964), 31 de octubre de 1992 (RJ 1992/8629), y 9 de marzo de 1993 (RJ 1993/2547).

¹⁹ SAIZ DÍAZ, C.: «El delito de defraudación tributaria: delimitación del elemento subjetivo del tipo», *Diario la Ley*, 2005, nº 6378.

²⁰ Cuando no existe el presupuesto básico de la existencia del delito fiscal, es decir, la relación jurídica tributaria, el Tribunal Supremo ha considerado estas conductas como estafas. Así, en su pronunciamiento de 8 de abril de 2008 (RJ 2008/2701) condenó por un delito de estafa a quienes había obtenido devoluciones de IVA presentado declaraciones tributarias falsas en nombre de sociedades, sin ser sus representantes, por lo que no se defraudó por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, argumentando que «en la obtención indebida de devoluciones por IVA, el delito fiscal solamente puede ser cometido por quien sea contribuyente por ese tributo. Si, no siéndolo, falsea la documentación para aparentar que lo es, obteniendo así la devolución, los hechos deben ser calificados como constitutivos de un delito de estafa».

continuidad delictiva sumando diversas cantidades derivadas de deudas tributarias por razón de conceptos tributarios o periodos impositivos distintos.

2. CRITERIOS DEL TIPO SUBJETIVO

Efectuado lo anterior, y en lo que atañe ya al *elemento subjetivo* del delito que ahora nos concierne, cabe señalar que, para que tenga lugar el mismo, es necesario que concurra *ánimo de defraudar* por parte del sujeto de que se trate.

De tal modo, es posible que la conducta de dicho sujeto tenga la finalidad de eludir el pago del impuesto -dolo directo-, o que al efectuar la operación el sujeto prevea que con ella puede producirse una elusión -dolo eventual-. En este sentido, el Tribunal Supremo, ha afirmado que «es doctrina pacífica que el delito fiscal es un delito doloso, con suficiencia del dolo eventual, dado que el elemento “defraudación” excluye la punibilidad de la comisión imprudente»²¹.

No obstante lo anterior, existen varias tesis en cuanto al alcance del dolo; por un lado, aquellos que consideran necesaria la concurrencia de engaño -ya sea análogo al exigido en la estafa o no- y, por otro, los que exigen exclusivamente que el incumplimiento se haga de manera consciente, al entender que el engaño ha sido excluido por el legislador.

En relación con esta última teoría, PÉREZ ROYO entiende que «el dolo en el delito de defraudación requiere el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria y de unos determinados deberes fiscales, cuya vulneración integra la acción típica de este delito»²². De modo que, la conducta típica no requiere el engaño del tipo de la estafa, ni tampoco que el comportamiento del sujeto activo produzca error en el sujeto pasivo, sino que se entiende que el dolo debe abarcar el conocimiento y la voluntad de estar incumpliendo el deber derivado de la relación tributaria.

²¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1993 (RJ 1993/8387).

²² PÉREZ ROYO F., «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria», *REDF*, nº 47-48, 1985, p. 353.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en cuanto a la interpretación del elemento subjetivo del delito contra la Hacienda Pública, exige de forma exclusiva el incumplimiento consciente del deber de tributar, efectuado con capacidad de acción²³.

Junto a ello, otra corriente doctrinal entiende que quedaría excluido el dolo si el sujeto hubiera puesto de manifiesto datos fiscales suficientes para que la Administración tributaria pudiera liquidar correctamente. En este sentido, se ha pronunciado CHOCLÁN MONTALVO, señalando que «quedan excluidos del delito fiscal todos aquellos comportamientos que supongan la elusión del pago de un tributo por medio de operaciones que “están a la vista” de la Administración Tributaria, la que puede ejercer sus normales facultades de comprobación»²⁴.

Una última cuestión a tener en cuenta, en relación con la delimitación del elemento subjetivo del tipo, concerniente a si la cuantía que exige el artículo 305 del CP debe ser abarcada por el dolo del autor o no.

A este respecto, un sector doctrinal -al que nos sumamos-, entiende que dicho límite cuantitativo no debe ser abarcado por el dolo, y que no cabe apreciar las formas imperfectas de ejecución²⁵.

Por el contrario, otra teoría considera que la cantidad establecida en el tipo penal debe estar abarcada por el dolo, siendo admisibles las formas imperfectas de ejecución cuando no se alcance dicha cuantía²⁶.

²³ En sentencias como la de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988/1520), la de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991/5209), la de 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991/8964) y la de 25 de febrero de 1998 (RJ 1998/1193), el Tribunal Supremo ya negó que el delito fiscal requiriese de algún artificio o mecanismo engañoso.

²⁴ CHOCLÁN MONTALVO J. A., «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal», *Diario La Ley*, nº 5928, 2004.

²⁵ Así, entre otros, MUÑOZ CONDE F., *Derecho Penal...*, *op. cit.*, BACIGALUPO ZAPATER, «El delito fiscal...», *op. cit.* De acuerdo con esta postura se dictaron las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991/5209) y la de 9 de marzo de 1993 (RJ 1993/2547).

²⁶ Así, por ejemplo, MARTÍNEZ PEREZ, C., «El delito de defraudación tributaria», en *Comentarios a la Legislación Penal*, T. VII, Madrid, 1986, pg. 266; POLAINO NAVARRETE M., «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal», *Estudios penales y criminológicos*, 1986, pp. 179-180; AYALA GOMEZ I., *El delito de defraudación tributaria...* *op. cit.*, pp. 218 ss. Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988/1520) o de 26 de noviembre de 1990 (RJ 1990/9165).

IV. AUTORÍA EN EL DELITO FISCAL

Actualmente, cada vez hay más relaciones jurídico-tributarias en las que interviene un *extraneus*, *el asesor fiscal*, sujeto éste que, como consecuencia de sus actuaciones, es posible que incurra en la comisión de un ilícito penal, por lo que surge el problema de la atribución de responsabilidad.

Como ya se ha expuesto anteriormente, existe una divergencia en la doctrina en cuanto a la determinación de los sujetos activos en el delito fiscal, dependiendo de los defensores de una corriente u otra, el asesor fiscal podrá (o no) ser autor del referido tipo delictivo.

De acuerdo con el artículo 28 del CP, «son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento». De este modo, se distinguen varios tipos de autoría, aunque propiamente no lo son, por lo que hay que analizar si la conducta del asesor puede encuadrarse en alguna de tales categorías.

1. COMISIÓN DEL DELITO FISCAL POR PERSONA FÍSICA

1.1. El asesor fiscal

A) *Ideas generales*

Pese a que hubo varios intentos -todos ellos fallidos-, lo cierto es que, actualmente, a diferencia de otros ordenamientos jurídicos europeos, aún no se ha regulado en el nuestro la figura del asesor fiscal. Esta falta de regulación hace difícil el estudio de la responsabilidad del asesor en su participación en el ilícito penal, debiendo acudir a normativa general, la jurisprudencia y la doctrina.

A este respecto, hay que recordar, en primer lugar, que en el Proyecto de Ley de Disciplina Contable y Represión del Fraude Fiscal no se establecía sanción alguna al asesor por realizar declaraciones tributarias, siempre y cuando no hubiera realizado ocultación de datos.

En julio de 1994, la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude emitió un Informe, en el que se pronunciaba sobre la necesidad de un estatuto de la asesoría fiscal.

Acto seguido, el Comité Fiscal del Consejo General de Economistas emitió una Propuesta sobre la regulación del asesor fiscal. Se trataba de un proyecto de estatuto del asesor fiscal que regulaba la adquisición de la condición de asesor, su ámbito de actuación, incompatibilidades, derechos y obligaciones.

Por último, en el Proyecto de Ley de regulación del Gestor Tributario, -en el cual se formulaba una definición de asesor fiscal, sus funciones, requisitos para ejercer la profesión, derechos y deberes, ámbito de actuación, régimen sancionador, y especialmente, la responsabilidad en la que pueden incurrir con sus clientes-, el artículo 11 del mismo establecía que «los gestores tributarios responderán directa y solidariamente frente a sus clientes y frente a los terceros por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones».

No obstante lo anterior, cabe señalar que ni la LGT, ni el actual Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, contemplan una referencia al asesor fiscal y la falta de una regulación específica dificulta el estudio de su responsabilidad penal, habiéndose indicado, en relación con dicho sujeto, en sede doctrinal que «esta profesión puede seguir ejerciéndose prácticamente por cualquiera, puesto que, al día de hoy, sigue sin acuñarse un concepto estricto de asesoría fiscal y continúa sin estar reservado su ejercicio a una determinada categoría de profesionales con exclusión de los demás»²⁷.

Ahora bien, y sin perjuicio de ello, existen algunas asociaciones de carácter voluntario en las que se integran una parte de los que practican la referida profesión, las

²⁷ MERINO JARA I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J. L., «La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional», *REDFHP*, nº 233, 1994, p. 986.

cuales exigen unos requisitos mínimos para su ingreso, de forma que existe un cierto control en el ejercicio de tal actividad²⁸.

B) La responsabilidad penal del asesor fiscal

Con el fin de exigir responsabilidad penal al asesor fiscal, hay que «sistematizar las funciones que normalmente desarrolla el asesor en dos grandes grupos: el mero consejo y la representación»²⁹ y, de este modo, analizar las circunstancias específicas de cada situación, de la cual dependerán, por consiguiente, «las posibles responsabilidades, deberes y derechos existentes»³⁰.

De acuerdo con ello, hay que analizar cada caso concreto y estudiarlo en profundidad para establecer las distintas responsabilidades que van a exigírsele al referido sujeto.

De este modo, debe diferenciarse si nos encontramos ante un asesor que actúa como *mero consejero* -completando con sus conocimientos el criterio de su cliente-, o bien si estamos ante un asesor que realiza funciones de *representante*, ya sea de personas físicas o jurídicas -supliendo a través de sus actuaciones la voluntad del cliente-.

Asimismo, ha de distinguirse la opinión de los defensores de la tesis del delito común, con la de los partidarios de la naturaleza especial. A este respecto, podemos encontrar en un mismo supuesto distintas calificaciones jurídicas, junto con distintas responsabilidades.

De ahí que, si llegamos a la conclusión de que el delito fiscal es un delito especial de propia mano, el autor, en sentido estricto, solo puede serlo el sujeto pasivo y obligado tributario de la relación jurídico-tributaria, en virtud de lo previsto en el artículo 28 del CP. No obstante, y siempre que se cumplan los presupuestos para

²⁸ Para una muestra de estas asociaciones y de sus requisitos de ingreso véase ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO M. y GÓMEZ LACUEVA C., «La responsabilidad civil del asesor fiscal frente al cliente», *CT*, nº 89, 1999, p.14.

²⁹ MARTÍN DÉGANO I., «La responsabilidad del asesor derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta Tributaria*, nº 1, 2001.

³⁰ CAYÓN GALIARDO A., «Prólogo» a *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento español*, AEDAF, Monografía nº 13, Madrid, 1998, p. 8.

realizarlo, un tercero podrá ser considerado como partícipe. En cambio, si nos decantamos por la consideración del mencionado tipo delictivo como un delito común o especial de dominio, hay que concluir que el *extraneus* puede ser reputado autor por su dominio funcional del hecho, de la ejecución típica.

Siendo esto así, cabe señalar que la doctrina se encuentra muy dividida con respecto a la posible responsabilidad penal del asesor en la comisión del delito fiscal por omisión; por un lado, se ha negado la posibilidad de participación en un delito omisivo y, por otro, se ha admitido la cooperación activa en un delito por omisión.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que el artículo 116 del CP establece la responsabilidad civil derivada de un delito³¹; de modo que cuando el asesor haya sido castigado penalmente por un delito (en cualquiera de sus formas de participación) será también civilmente responsable.

C) Supuestos de participación del asesor fiscal

Como ya se ha indicado con anterioridad, el asesor fiscal puede desarrollar la función de consejero o de representante. De este modo, participará de distintas maneras en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, participación ésta que dependerá de la relación existente entre el asesor y su cliente, la cual consistirá en alguna de las *tres* siguientes³²:

- El asesor actúa conjuntamente con su cliente para defraudar.
- El asesor, con desconocimiento del cliente, defrauda a través suyo.
- El asesor defrauda porque el cliente no le suministra los datos necesarios o le facilita datos falsos.

³¹ A tenor del cual: «toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños o perjuicios [...]».

³² Clasificación hecha por MARTÍN DÉGANO, I., «La responsabilidad del asesor derivada...», *op. cit.*

a) El asesor actúa conjuntamente con su cliente para defraudar

Nos encontramos ante una situación en la que existe una actuación conjunta entre cliente y asesor y, por tanto, un acuerdo de voluntades entre ellos para defraudar. De esta manera, hay una participación activa y consciente de ambos sujetos, por lo que el asesor podría incurrir en algún tipo de responsabilidad.

Sin embargo, para QUINTERO OLIVARES el asesor no puede ser coautor, ni inductor, ni cómplice «porque, aun siendo consciente de la falsedad de los datos que se presentan a la Administración Tributaria, la relación jurídico-tributaria no se establece más que entre el contribuyente y la Hacienda Pública [...], y no se establece una vinculación legal de los asesores a la Administración Tributaria que los coloque personalmente en un deber de hacer o de evitar»³³.

A raíz de estas afirmaciones, se plantea la cuestión de si ante el conocimiento de la falsedad de los datos fiscales proporcionados por el cliente al asesor fiscal, éste debe o no informar a la Administración tributaria de ello. A este respecto, y en nuestra opinión, si los asesores trabajan como profesionales liberales su deber de fidelidad es hacia el cliente y no hacia la Hacienda Pública, asimismo, los datos revelados por el cliente al asesor quedarían amparados bajo el secreto profesional. De este modo, no creo que el asesor fiscal tenga la obligación de comunicar la falsedad de datos fiscales o le deba lealtad a aquella.

Para dar respuesta a la posible responsabilidad del asesor fiscal en estos supuestos, habrá que diferenciar si lleva a cabo su actuación como consejero o como representante. Asimismo, llegaremos a distintas soluciones si aplicamos la tesis del delito común o la del delito especial.

Siendo esto así, y cuando el asesor fiscal se encuentre actuando como consejero, los defensores de la tesis especial entienden que la única posibilidad de castigar penalmente a dicho sujeto será mediante la participación accesoria -inductor, cooperador necesario o cómplice-. En cambio, los defensores de la tesis común creen

³³ QUINTERO OLIVARES, G., «El nuevo delito fiscal», *RDFHP*, nº 137, 1978, pp. 1327-1328.

que sí puede considerarse, en tales casos, al asesor como coautor, ya que al actuar conjuntamente con el cliente queda descartada la autoría mediata o la autoría directa.

Ahora bien, si el asesor actúa como representante, la doctrina defensora de la tesis de delito fiscal como un delito común no cambia de parecer. Para ellos, el asesor, también debe ser considerado como coautor en virtud del artículo 305 del CP. Sin embargo, los partidarios de la tesis especial entienden que la actuación del asesor fiscal representante podrá ser calificada de coautoría, en virtud del artículo 31 del CP, precepto éste que prevé la responsabilidad personal de los representantes³⁴.

b) El asesor, con desconocimiento del cliente, defrauda a través suyo

En lo que atañe a los supuestos en los que asesor defrauda a través de su cliente con el desconocimiento de este último, cabe señalar que en tal hipótesis resulta necesario que el cliente se encuentre convencido de la legalidad de la solución que le propone el asesor.

A este respecto, y al igual que en el apartado anterior, vamos a proceder a diferenciar los casos en que el asesor actúa como *mero consejero* del obligado tributario o como su *representante*.

En este sentido, el asesor fiscal consejero no puede ser autor de delito para los defensores de la naturaleza especial, ya que su condición de *extraneus* se lo impide. Pero, en tales supuestos, tampoco será castigado como partícipe, pues falta el elemento subjetivo del tipo, según CHOCLÁN MONTALVO³⁵, encontrándonos ante una falta de punición. Para solventar estos casos, se han dado pronunciamientos jurisprudenciales, a mi modo de ver, un tanto forzados, condenando al asesor fiscal como inductor. Además, hay que tener en cuenta que el obligado tributario no actúa dolosamente, por lo que tampoco podría ser considerado autor de un delito fiscal.

³⁴ En estos casos MARTÍN DÉGANO, («La responsabilidad del asesor derivada...», *op. cit*) considera que cabe otro tipo de responsabilidad y, es el encubrimiento, aplicando el art. 451.2º del CP, en caso de que el asesor oculte, altere o inutilice los efectos del delito para impedir su descubrimiento.

³⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Sobre la autoría del “extraneus” en el delito fiscal», *Actualidad jurídica*, nº 580, 2003.

Por su parte, los partidarios de la naturaleza común del tipo delictivo que ahora nos ocupa, defienden que nos encontramos ante un supuesto de autoría mediata, castigando al asesor fiscal y quedando impune el cliente.

Junto a lo anterior, es preciso indicar cuando nos encontremos ante un asesor fiscal que actúa como representante ambas tesis llega a la misma conclusión, pero mediante argumentos diferentes; al igual que en los supuestos en los que el representante actúa conjuntamente con su cliente para defraudar. Así, los defensores de la tesis especial acuden al artículo 31 del CP para encuadrar la conducta del asesor, siendo el único autor del delito³⁶. Por su parte, los partidarios de la tesis común califican directamente la conducta del asesor representante como autor de un delito de defraudación tributaria.

c) El asesor defrauda porque el cliente no le suministra los datos necesarios o le facilita datos falsos

Pasando ya a examinar los supuestos en que el asesor defrauda como consecuencia de que el cliente le facilite datos insuficientes o falsos, resulta esencial determinar si el asesor actúa conociendo (o no) la verdadera situación del cliente. Los problemas, en la práctica, se plasmarán a la hora de probar el conocimiento o desconocimiento de la falsedad de los datos.

A estos efectos, y si el asesor cree que los datos que le han proporcionado son verdaderos, aunque realizase el tipo objetivo del delito, su conducta no sería típica, ya que faltaría el dolo necesario para exigirle cualquier tipo de responsabilidad. En tales casos, la responsabilidad será exclusiva del contribuyente.

³⁶ Cfr., GÓMEZ VERDESOTO, M., «La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria», *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, AEDAF, Madrid, 1998, p.121.

V. OTRAS FORMAS DE PARTICIPACIÓN EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El delito contra la Hacienda Pública también puede ser imputable a un *extraneus*. Para poder ser responsabilizado como partícipe es necesario que el asesor fiscal -o cualquier otra persona, ya sea administrador o gestor- quiera y conozca que a través de su actuación está contribuyendo a la realización de un delito fiscal. De ahí que, para que el asesor pueda ser partícipe, es preciso que su actuación se encuentre destinada a defraudar, tal y como ha afirmado GRACIA MARTÍN, quien considera que dicho sujeto «deberá querer y conocer la realización del delito por el autor así como querer y conocer que su comportamiento contribuye a la realización de aquél por el autor»³⁷.

1. COAUTORÍA

Pasando ya a analizar el concepto de *coautoría*, la misma se produce cuando el tipo penal es realizado por varias personas, siempre que todas ellas lo ejecuten conjuntamente, ostentando el dominio del hecho y colaboren consciente y voluntariamente, es decir, es necesario que aparezca el elemento objetivo junto con el subjetivo.

Dicha situación se producirá, como ya se ha expuesto anteriormente, en los casos en que asesor y cliente actúan de forma conjunta para defraudar, sobre todo cuando el asesor fiscal representa a las personas jurídicas, no siendo posible atribuir responsabilidad penal a título de coautor al asesor que presta un simple asesoramiento, sino que tendrá que existir una intervención activa en la ejecución del hecho.

Al margen de estos supuestos, es difícil encontrar, en nuestra opinión, otros casos. Uno sería la coautoría en la tributación conjunta de las unidades familiares en el IRPF. En tales hipótesis se podría considerar a los declarantes coautores directos de un

³⁷ GRACIA MARTÍN, L., «La responsabilidad penal del asesor fiscal por el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español», en *Serie estudios*, nº 2, AEDAF, Madrid, 1988, pp 23-24.

delito de defraudación tributaria; o bien habría que determinar quién es el titular de la renta no declarada que determina la comisión del delito, para considerarlo único autor del mismo³⁸.

2. INDUCCIÓN

El artículo 28.a) del CP señala que «también serán considerados autores los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo».

La *inducción* es una forma de participación en un delito ajeno, que consiste en hacer surgir en otra persona, dolosamente, la idea de ejecutar un acto punible, llegando ésta a ser puesta en marcha.

Para que sea apreciada la inducción, la conducta realizada ha de ser anterior al hecho punible, tiene que ser ejercida sobre una persona determinada y encaminada a la comisión de un delito concreto -es decir, dolosa-.

En lo que a nosotros concierne, cabe señalar que tal figura la podemos encontrar en supuestos en que el cliente consulta a un asesor antes de tomar una decisión, sin que esté decidido a defraudar y el asesor haga nacer en su cliente la idea de seguir una solución cuya ejecución genere un delito contra la Hacienda Pública.

Ahora bien, si el inductor no se limita exclusivamente a hacer nacer la conducta punible en la persona inducida, sino que colabora activamente realizando el hecho punible, nos encontraríamos ya ante un caso de cooperación necesaria o complicidad, que más adelante se explicará.

La consideración del delito fiscal como un delito especial hace difícil, en algunos supuestos, la persecución del auténtico culpable -la persona que concibe el delito-. De ahí que, acogiéndose a la doctrina de la accesoriedad media o limitada, el

³⁸ TORRES GELLA, F. J., «Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal», *El delito fiscal*, CISS, Valencia, 2009.

Tribunal Supremo ya ha condenado a los asesores como inductores, a pesar de la absolución de los inducidos³⁹.

A este respecto, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 30 de abril de 2003 (RJ 2003/3085), ha afirmado que «es suficiente, para que el tipo de inducción quede integrado, que el hecho principal sea típicamente antijurídico aunque su autor no sea culpable por falta de dolo o concurra en él causa de impunidad como el error de prohibición. La acción del partícipe es punible porque contribuye decisivamente a la producción de un injusto típico y su culpabilidad completa los elementos constitutivos del delito que eventualmente faltaren, por ejemplo, el dolo del autor material o la punibilidad si ésta quedare excluida por el error en que el mismo se encontrare». Dicho pronunciamiento jurisprudencial considera al *extraneus* como autor material, al tener el dominio funcional del hecho, aunque ha sido objeto de crítica por ciertos autores partidarios de la naturaleza común del delito⁴⁰.

Así, podemos poner de relieve que, siempre que se den los elementos esenciales del delito de defraudación tributaria, resulta admisible la participación como inductor en el delito fiscal. De este modo, se consigue la persecución penal de quien verdaderamente idea la conducta defraudatoria, y esto resulta favorable para los intereses de la Hacienda Pública.

3. COMPLICIDAD

En lo que respecta a la *complicidad*, cabe indicar que en el CP encontramos una definición residual de tal concepto, ya que su artículo 29 establece que «son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos». Esto no quiere decir que cualquier acto de favorecimiento o facilitación de la comisión de un delito vaya a ser calificada como de

³⁹ STS de 21 de mayo de 2002 (RJ 2002/6911), de 29 de julio de 2002 (RJ 2002/7947) y de 7 de marzo de 2003 (RJ 2003/2561).

⁴⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Sobre la autoría...», *op. cit.*, hace una reflexión sobre esta sentencia considerando que se llega a una conclusión forzada, puesto que «una inducción a un delito doloso no se puede explicar sin dolo del inducido» y, por ello, considera que estaríamos ante un caso de dominio de la realización del hecho principal debiendo ser condenado como autor.

complicidad, sino que la conducta habrá de tener alguna eficacia causal en el comportamiento del autor y reunir cierta peligrosidad.

De ahí que nos encontremos ante una figura muy ligada a la cooperación necesaria, puesto que cuando no haya entidad suficiente para tratarse de una cooperación necesaria se castigará como complicidad, entendiendo que la figura del cómplice aparecerá cuando su aportación no haya sido necesaria ni decisiva, considerándolo como un cooperador no necesario.

Por su parte, la complicidad se dará cuando la contribución sea consciente, es decir, que se esté cooperando en la comisión de un delito, que dicha aportación favorezca la comisión del mismo sin ser imprescindible -que sea un acto de auxilio prescindible o sustituible- y que el acto de participación sea, anterior o simultáneo, a la comisión.

A este respecto, cabe señalar que los pronunciamientos de la jurisprudencia son escasos en relación con esta cuestión, ya que generalmente se acude a la figura de la cooperación necesaria. No obstante, encontramos casos en los que se ha condenado como cómplices por un delito contra la Hacienda Pública en las SSAP de Barcelona (Sección 2ª) de 8 de enero de 2008 (ARP 2008\212), (Sección 8ª) de 21 de diciembre de 2001 (JUR 2002\123220), (Sección 6ª) de 31 de julio de 2000 (JUR 2001\15776)⁴¹.

⁴¹ La SAP de Barcelona (Sección 2ª) de 8 de enero de 2008 (ARP 2008\212) resuelve sobre un supuesto en el que una mercantil, con el fin de obtener un beneficio económico eludiendo el pago relacionado con el IVA de tres ejercicios, ideó un plan consistente en realizar la subcontratación de personal de otras sociedades, suscribiendo los correspondientes contratos y emitiendo éstas las facturas en las que figuraba el IVA, posibilitando a dicha mercantil la deducción fraudulenta. Para poder llevarse a cabo con éxito esta operación era necesaria la existencia de prueba documental de la vinculación laboral entre esas sociedades y los trabajadores que cedían a la mercantil que ideó el plan. De este modo, se condenó como cómplice a la persona que presentaba los contratos a los trabajadores para su firma una vez confeccionados, sin ocultarle al mismo que los trabajadores realmente eran de la mercantil defraudadora. Por ello entendió el tribunal que «si no cabe hablar de que la cooperación desplegada fuese necesaria ya que realmente el instrumento que sirvió de base para el fraude fueron las facturas libradas por los administradores de las terceras sociedades, sí deberá concluirse que, por lo razonado, favoreció eficazmente la realización de los ilícitos».

4. COOPERACIÓN NECESARIA

En lo que concierne a la *cooperación necesaria*, es el artículo 28.b) del CP el precepto que prevé que «también serán considerados autores los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado». De este modo, entendemos, al igual que el Tribunal Supremo⁴², que se dará tal figura cuando sin ella el delito no se hubiera podido cometer.

A este respecto, y para que tenga lugar la referida institución, conviene suprimir mentalmente el acto realizado por el posible cooperador necesario, si suprimiéndolo, el delito no llega a realizarse, estaremos ante dicha forma de participación.

Asimismo, es preciso indicar que para que tenga lugar tal forma de participación se exige acreditar un elemento subjetivo, el dolo⁴³.

Junto a ello, cabe señalar que en el caso del delito contra la Hacienda Pública es común que los imputados aleguen desconocimiento del alcance de su actuación, por lo que es aplicable la teoría de la *ignorancia deliberada*⁴⁴. Conforme a dicha doctrina «aquél que puede y debe conocer las consecuencias de sus actos, y sin embargo presta su colaboración y se beneficia, debe hacer frente a las consecuencias penales de su actuar»⁴⁵. En este sentido, se ha condenado como cooperadores necesarios en la SAP de Barcelona (Sección 10ª), de 29 de octubre de 2008 (JUR 2008\32383), y la SAP Madrid (Sección 15ª), de 10 de enero de 2008 (JUR 2008\116258).

4.1. Cooperación necesaria *versus* complicidad

La cooperación necesaria es una figura muy relacionada con la *complicidad*, ya que la diferencia entre ambas radica en la mayor o menor entidad que tiene la actuación

⁴² SSTs de 19 de febrero de 1979 (RJ 1979/691), 16 de junio de 1981 (RJ 1981/2748), 2 de febrero de 1982 (RJ 1982/617), y 12 de noviembre de 1983 (RJ 1983/5484), entre otras.

⁴³ La STS de 27 de septiembre de 2002 (RJ 2002/9242) indica que «es suficiente con que el dolo del cooperador sea de carácter eventual», es decir, basta con que tenga presente la posibilidad de estar contribuyendo con sus actos a una defraudación tributaria.

⁴⁴ Hay pronunciamientos del Tribunal Supremo en los que se ha apreciado la existencia de cooperación necesaria. Como, por ejemplo, casos en que el acusado proporciona facturas falsas a los obligados tributarios para que éstos puedan desgravarse gastos inexistentes. Véase STS de 16 de febrero de 2001 (RJ 2001/1261), SAP de Zaragoza (Sección 3ª) de 20 de enero de 2000 (ARP 2000\25) o SAP de Madrid (Sección 16ª) de 21 de junio de 2001 (JUR 2001\249117).

⁴⁵ STS de 9 de julio de 2008 (RJ 2008/4281).

del partícipe, debido a esto encontramos el problema de cómo determinar si los actos tienen carácter necesario (o no).

Para establecer una distinción entre estas dos formas de participación, el Tribunal Supremo se ha inclinado por la tesis de los *bienes escasos*⁴⁶, según la cual se entiende que existirá cooperación necesaria en función de la dificultad que tenga el autor para sustituir, por otra, la aportación en la comisión del delito que realice el partícipe y, de la capacidad del partícipe para frustrar el plan delictivo en el caso de ser retirada su actuación. De modo que, si para el autor era fácil conseguir dicha contribución de otra persona, solo habrá complicidad.

De acuerdo con ello, lo relevante será la importancia de la aportación en la ejecución del plan del autor, entrando en juego la complicidad cuando exista una participación accidental, no condicionante y de carácter secundario. En cambio, lo decisivo de la cooperación será su eficacia, necesidad y trascendencia en el resultado final.

4.2. Cooperación necesaria *versus* coautoría

Efectuada la diferenciación anterior, en el momento de proceder al examen de la distinción entre la cooperación necesaria y la *coautoría*, figuras éstas cuyo deslinde resulta complejo a la par que fundamental, puesto que una sola actuación no puede calificarse a la vez como coautoría y cooperación necesaria.

Así, y a nuestro modo de ver, podría afirmarse que si el sujeto tiene el dominio funcional del hecho entonces será coautor, en vez de cooperador necesario.

En este sentido, MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN consideran que, desde el punto de vista estricto del concepto de dominio del hecho, el que coopera con la ejecución de un acto sin el cual no se habría efectuado el delito podría considerarse también autor en sentido objetivo material; sin embargo, el concepto de dominio

⁴⁶ SSTs de 20 de junio de 2006 (RJ 2006/8412), 20 de noviembre de 2007 (RJ 2007/8273) o 28 de mayo de 2008 (RJ 2008/4075).

funcional del hecho exige algo más, un acuerdo común sobre la realización delictiva que, en su opinión, no tiene lugar cuando alguien participa con un acto necesario⁴⁷.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 15 de julio de 2008 (RJ 2008/4285), acepta la teoría que identifica la autoría con el dominio funcional del hecho, en la medida que entre los acusados existió «acuerdo previo seguido de la ejecución del plan, con el consiguiente reparto de papeles en las maniobras realizadas en fraude de la Hacienda Pública, por lo que es perfectamente aplicable la doctrina que se ha dejado expuesta sobre la coautoría».

4.3. Supuestos en los que se ha condenado a asesores fiscales como cooperadores necesarios

Ya para finalizar, resulta necesario valorar la posible actuación delictiva del *asesor fiscal* cuando ha realizado una actuación constitutiva del delito que ahora nos ocupa.

De este modo, se han dictado sentencias condenatorias en aquellos casos en que el acusado actuó como asesor fiscal del obligado tributario, diseñando las actuaciones en que consistió el fraude, aportando sus conocimientos como experto y al alcance de pocas personas, siendo los mismos indispensables para la comisión del delito⁴⁸.

El mayor número de casos en los que se ha condenado a los asesores fiscales como cooperadores necesarios, los encontramos en los supuestos de suministro y contabilización de facturas falsas. Así, cabe señalar, a modo de ejemplo, un supuesto en el que dos socios habían autorizado al asesor para adquirir e incluir en las declaraciones del IS y del IVA facturas falsas, de modo que aportó unos medios sin los cuales no se podría haber efectuado la defraudación⁴⁹.

⁴⁷ MUÑOZ CONDE, F., y GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, p. 436.

⁴⁸ STS de 26 de julio de 1999 (RJ 1999/6685), o SAP de Madrid (Sección 17ª) de 11 de abril de 2001 (JUR 2001\210102).

⁴⁹ STS de 16 de febrero de 2001 (RJ 200/1261).

VI. CONCLUSIÓN

A lo largo del presente trabajo hemos tratado de aclarar diversas cuestiones problemáticas relaciones con la autoría en el delito fiscal, especialmente en lo referente a la figura del asesor fiscal.

Ciertamente, la consideración de dicho delito como un delito común permite una persecución más directa del fraude a la Hacienda Pública, al abrir la posibilidad de condenar a cualquier persona como autor. Pero la realidad es que, en mi opinión, dicha figura delictiva no puede ser calificada de este modo, sino que se trata de un delito especial en el que debe concurrir un requisito especial en el sujeto activo, entendiéndose que el sujeto activo del delito solo puede ser el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Ahora bien, que el delito de defraudación tributaria sea considerado como especial, no quiere decir que no quepa apreciar la participación del asesor fiscal en el hecho delictivo. De este modo, se evita que actuaciones fraudulentas llevadas a cabo por el *extraneus* queden impunes, en la medida que aquél debe ser inculcado, como bien ha quedado acreditado a lo largo del trabajo.

Una vez analizados, tanto los elementos objetivos como subjetivos del tipo, y, con respecto a la posibilidad de exigir responsabilidad penal al asesor fiscal, hemos diferenciado según que el asesor actúe conjuntamente con su cliente para defraudar, defraude con desconocimiento de su cliente o bien sea el cliente quien proporcione datos falsos al asesor para que éste defraude. Asimismo, hemos distinguido aquellos supuestos en que el asesor lleva a cabo su actuación como mero consejero, o bien como representante de su cliente. De este modo, hemos podido establecer las distintas responsabilidades penales exigibles a dicho sujeto.

En el caso de encontrarnos con un supuesto en el que el cliente proporciona datos falsos o insuficientes a su asesor fiscal, para que éste lleve a cabo una declaración tributaria incorrecta, no puede exigírsele responsabilidad al asesor debido a que su actuación no es llevada a cabo con ánimo de defraudar.

Si acogemos la tesis del delito especial, en el caso de que dicho sujeto actúe como mero consejero, su conducta solo podrá encuadrarse como forma una de participación, con independencia de que defraude conjuntamente con su cliente o con desconocimiento de este último. En cambio, si actúa como representante, sí podrá ser considerado como autor, en virtud del artículo 31 del CP.

Finalmente, en el caso de acoger la tesis del delito común, al no exigir ninguna cualidad en el sujeto activo del delito, el asesor puede ser considerado autor en todos los casos en los que se cumplan los elementos del tipo penal, con lo que no estamos de acuerdo, debido a que la actuación de este sujeto solo podrá ser calificada como autoría en virtud del art. 31 del CP.

En la última parte del trabajo, hemos realizado un estudio de las distintas formas de participación en el delito de defraudación tributaria, delimitando las figuras de la coautoría, la inducción, la complicidad y la cooperación necesaria, haciendo hincapié en la distinción entre complicidad y la cooperación necesaria, así como entre esta última y la coautoría. Como ha quedado plasmado mediante la jurisprudencia citada, la actuación del asesor fiscal puede ser calificada en cualquiera de estas formas, la cual dependerá del alcance de dicha actuación, aunque la mayoría de las veces se acuda, en mi opinión, erróneamente, a la figura del cooperador necesario.

VII. REFERENCIAS

1. BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F., *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada, 2009.

ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO M. y GÓMEZ LACUEVA C., «La responsabilidad civil del asesor fiscal frente al cliente», *CT*, nº 89, 1999, p.14.

APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código penal*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1988, pp. 243 y ss.

BACIGALUPO ZAPATER, E., «El delito fiscal en España», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº 56, 1983, p. 239.

BAJO FERNÁNDEZ, M., *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid, 1978, p. 564.

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., y FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, 1994, p. 39.

CAYÓN GALIARDO, A., «Prólogo» a *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento español*, AEDAF, Monografía nº 13, Madrid, 1998.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A., «Sobre la autoría del “extraneus” en el delito fiscal», *Actualidad jurídica*, nº 580, 2003.

«Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal», *Diario La Ley*, nº 5928, 2004.

CÓRDOBA RODA, J., «El delito fiscal», *REDF*, nº 15-16, 1997, p. 692.

GÓMEZ VERDESOTO, M., «La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria», *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, AEDAF, Madrid, 1998, p.121.

GRACIA MARTÍN, L., «La responsabilidad penal del asesor fiscal por el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español», en *Serie estudios*, nº 2, AEDAF, Madrid, 1988, pp 23-24.

MARTÍN DÉGANO I., «La responsabilidad del asesor derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta Tributaria*, nº 1, 2001.

MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982, p.1024.

«El delito de defraudación tributaria», en *Comentarios a la Legislación Penal*, T. VII, Edersa, Madrid, 1986, p. 266.

MERINO JARA I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J. L., «La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional», *REDFHP*, nº 233, 1994, p. 986.

MUÑOZ CONDE, F., y GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte especial*, 16ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

Derecho Penal. Parte General, 7ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

MUÑOZ PÉREZ, M., «Autoría, coautoría y formas de participación», *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

PÉREZ ROYO, F., «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria», *REDF*, nº 47-48, 1985, p. 353.

Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 81.

POLAINO NAVARRETE M., «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal», *Estudios penales y criminológicos*, 1986, pp. 179-180.

QUINTERO OLIVARES, G., «El nuevo delito fiscal», *RDFHP*, nº 137, 1978, pp. 1327-1328.

RODRÍGUEZ DEVESA, J., *Derecho Penal Español. Parte Especial*, 8ª ed., Dykinson, Madrid, p. 969.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «El nuevo delito fiscal», *REDF*, nº 15-16, 1997, p. 709.

SAIZ DÍAZ, C.: «El delito de defraudación tributaria: delimitación del elemento subjetivo del tipo», *Diario la Ley*, nº 6378, 2005.

SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 33 y ss.

TORRES GELLA, F. J., «Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal», en *El delito fiscal*, CISS, Valencia, 2009.

2. JURISPRUDENCIA

STS de 15 de julio de 2008 (RJ 2008/4285).

STS de 9 de julio de 2008 (RJ 2008/4281).

STS 28 de mayo de 2008 (RJ 2008/4075).

STS de 8 de abril de 2008 (RJ 2008/2701).

STS 20 de noviembre de 2007 (RJ 2007/8273).

STS de 20 de junio de 2006 (RJ 2006/8412).

STS de 2 marzo de 2005 (RJ 2005/5132).

STS de 30 de abril de 2003 (RJ 2003/3085).

STS de 7 de marzo de 2003 (RJ 2003/2561).

STS de 29 de julio de 2002 (RJ 2002/7947).

STS de 21 de mayo de 2002 (RJ 2002/6911).

STS de 27 de septiembre de 2002 (RJ 2002/9242).

STS de 19 de marzo de 2001 (RJ 2001/3560).

STS de 16 de febrero de 2001 (RJ 2001/1261).

STS de 26 de julio de 1999 (RJ 1999/6685).

STS de 25 de febrero de 1998 (RJ 1998/1193).

STS de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997/7843).

STS de 20 de mayo de 1996 (RJ 1996/3838).

STS de 10 de noviembre de 1993 (RJ 1993/8387).

STS de 9 de marzo de 1993 (RJ 1993/2547).

STS de 24 de febrero de 1993 (RJ 1993/1530).

STS de 31 de octubre de 1992 (RJ 1992/8629).

STS de 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991/8964).

STS de 20 de noviembre de 1991 (RJ 1991/8338).

STS de 28 de junio de 1991 (RJ 1991/7590).

STS de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991/5209).

STS de 26 de noviembre de 1990 (RJ 1990/9165).

STS de 25 de septiembre de 1990 (RJ 1990/7238).

STS de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988/1520).

STS de 29 de junio de 1985 (RJ 1985/3087).

STS 12 de noviembre de 1983 (RJ 1983/5484).

STS 2 de febrero de 1982 (RJ 1982/617).

STS 16 de junio de 1981 (RJ 1981/2748).

STS de 19 de febrero de 1979 (RJ 1979/691).

SAP de Barcelona (Sección 10ª), de 29 de octubre de 2008 (JUR 2008\32383).

SAP de Madrid (Sección 15ª), de 10 de enero de 2008 (JUR 2008\116258).

SAP de Barcelona (Sección 2ª) de 8 de enero de 2008 (ARP 2008\212).

SAP de Barcelona (Sección 8ª) de 21 de diciembre de 2001 (JUR 2002\123220).

SAP de Madrid (Sección 16ª) de 21 de junio de 2001 (JUR 2001\249117).

SAP de Madrid (Sección 17ª) de 11 de abril de 2001 (JUR 2001\210102).

SAP de Barcelona (Sección 6ª) de 31 de julio de 2000 (JUR 2001\15776).

SAP de Zaragoza (Sección 3ª) de 20 de enero de 2000 (ARP 2000\25).